

УНИВЕРЗИТЕТ У БЕОГРАДУ
ПРАВНИ ФАКУЛТЕТ

Лидија О. Живковић

ОПШТА АНТИАБУЗИВНА ПРАВИЛА

докторска дисертација

Београд, 2023

UNIVERSITY OF BELGRADE
FACULTY OF LAW

Lidija O. Živković

GENERAL ANTI-AVOIDANCE RULES

Doctoral Dissertation

Belgrade, 2023

ПОДАЦИ О МЕНТОРУ И ЧЛАНОВИМА КОМИСИЈЕ

Ментор:

др Гордана Илић-Попов,
редовна професорка Правног факултета
Универзитета у Београду

Чланови Комисије за одбрану докторске дисертације:

др Дејан Поповић,
професор емеритус Правног факултета
Универзитета у Београду

др Марина Димитријевић
редовна професорка Правног факултета
Универзитета у Нишу

др Светислав В. Костић,
ванредни професор Правног факултета
Универзитета у Београду

Датум одбране докторске дисертације:

ПОДАЦИ О ДОКТОРСКОЈ ДИСЕРТАЦИЈИ

Наслов: Општа антибузивна правила

Сажетак: Предмет дисертације су општа антибузивна правила. Реч је о најмоћнијем и најконтроверзнијем средству које пореске јурисдикције имају на располагању за сузбијање законите нелегитимне пореске евазије. Повод за истраживање представља у домаћој литератури универзално распрострањено становиште, према коме начело фактицитета, прописано чл. 9 Закона о пореском поступку и пореској администрацији, представља опште антибузивно правило. Са циљем да се преиспита наведено становиште, у раду се спроводи концептуално разграничење улоге општег антибузивног правила од улоге других правних института који се у упоредноправној теорији и пракси доводе у везу са функционисањем система заштите од законите нелегитимне пореске евазије. Затим се приступа функционалној упоредноправној анализи општих антибузивних правила, како би се идентификовали нужни конститутивни елементи и уобичајене правне последице примене тог правног института. Ауторка закључује да начело фактицитета не представља опште антибузивно правило, већ спој три различита порескоправна концепта усмерена на исправно утврђивање чињеница од значаја за опорезивање, у чијем темељу је начело способности плаћања. Такође се испитују ограничења која за формулацију и имплементацију општих антибузивних правила у одређеној јурисдикцији произлазе из права ЕУ и пореских уговора применљивих у тој јурисдикцији. Општа антибузивна правила анализирају се такође из перспективе основних уставних начела од значаја за опорезивање, са циљем да се укаже на њихове међусобне неусаглашености. Због тога се посебан део дисертације бави оценом разноврсних инструмената заштите права пореских обвезника у контексту примене општег антибузивног правила. Налази истраживања сублимирани су у виду *de lege ferenda* предлога за формулисање општег антибузивног правила прилагођеног потребама и могућностима српског пореског система.

Кључне речи: *опште антибузивно правило. – избегавање пореза. – злоупотреба пореског права. – начело фактицитета. – фискалне доктрине. – артифицијелност. – пореска уштеда. – економска суштина.*

Научна област: Право

Ужа научна област: Јавне финансије и финансијско право

INFORMATION REGARDING DOCTORAL DISSERTATION

Title: General Anti-avoidance Rules

Summary: This doctoral dissertation deals with general anti-avoidance rules – the most powerful and highly controversial tool utilized by tax jurisdictions in the fight against tax avoidance. Motivation for the present research stems from the position, universally accepted in the Serbian tax literature, that the principle of facticity, stipulated under Art. 9 of the Law on Tax Procedure and Tax Administration, represents a general anti-avoidance rule. In order to challenge the said position, the author endeavours to establish a conceptual demarcation between the role attributed to general anti-avoidance rules and the role ascribed to other legal concepts comparatively regarded as a part of the legal framework for the prevention of tax avoidance. Furthermore, a functional comparative analysis of general anti-avoidance rules is carried out for the purpose of identifying their essential constitutive elements, as well as the usual legal consequences of their application. The author concludes that the principle of facticity cannot be regarded as a general anti-avoidance rule, but rather as an amalgam of three different legal concepts directed at the correct assessment of facts relevant for taxation, at the core of which is the ability to pay principle. The research further focuses on identifying the constraints on the formulation and implementation of national general anti-avoidance rules stemming from the EU law, as well as from double tax treaties in force in the relevant jurisdiction. General anti-avoidance rules are also analysed from the perspective of the constitutional principles relevant for taxation, with the aim of identifying the crucial points of friction between them. As a result, a separate part of the dissertation is dedicated to the assessment of various mechanisms for the protection of taxpayers' rights in the context of the application of general anti-avoidance rules. The main research findings are incorporated into *de lege ferenda* recommendations for the design of a general anti-avoidance rule tailor-made according to the needs and capacities of the Serbian tax system.

Keywords: – *General Anti-Avoidance Rule (GAAR)*. – *Tax Avoidance*. – *Abuse of Tax Law*. – *Principle of Facticity*. – *Fiscal Doctrines*. – *Artificiality*. – *Tax Saving*. – *Economic Substance*.

Scientific field: Law

Scientific subfield: Public Finances and Financial Law

САДРЖАЈ

Преглед коришћених скраћеница	1
УВОД.....	2
1. Предмет, циљ и значај истраживања	2
2. Методологија истраживања.....	10
3. План излагања	11
ГЛАВА ПРВА	
РАЗУМЕВАЊЕ ПОЈМА ЗАКОНИТЕ НЕЛЕГИТИМНЕ ПОРЕСКЕ ЕВАЗИЈЕ.....	14
1. Уводне напомене	14
2. Незаконита пореска евазија.....	15
3. Законита нелегитимна пореска евазија	17
3.1. Одређење појма законите нелегитимне пореске евазије.....	17
3.2. Узроци законите нелегитимне пореске евазије	21
4. Законита легитимна пореска евазија	22
5. Агресивно насупрот дозвољеном пореском планирању	24
6. Закључна разматрања	27
ГЛАВА ДРУГА	
СРЕДСТВА У БОРБИ ПРОТИВ ЗАКОНИТЕ НЕЛЕГИТИМНЕ ПОРЕСКЕ ЕВАЗИЈЕ	
.....	30
1. Уводне напомене	30
2. Упоредноправни преглед средстава намењених борби против законите нелегитимне пореске евазије.....	32
2.1. Концепт симулованог правног посла.....	32
2.2. Концепт <i>sham</i> трансакције.....	35
2.3. Фискалне доктрине.....	39
2.3.1. <i>Substance-over-form</i> доктрина	40
2.3.2. Доктрина економске суштине (<i>economic substance doctrine</i>) и тест пословне сврхе (<i>business purpose test</i>).....	45
2.3.3. <i>Step transaction</i> доктрина	48
2.3.4. Доктрина <i>fraus legis</i>	55
2.3.5. Доктрина забране злоупотребе права	58
2.3.6. Закључне напомене	61
2.4. Антибузивно законодавство	64
2.4.1. Општа антибузивна правила.....	64
2.4.2. Посебна антибузивна правила	69
2.4.2.1. Посебна антибузивна правила применљива у прекограничним ситуацијама	73
2.4.2.2. Посебна антибузивна правила применљива у националном контексту.....	80

3. Средства намењена борби против законите нелегитимне пореске евазије у српском пореском праву.....	81
3.1. Начело фактицитета.....	82
3.1.1. Порескоправни концепти у саставу начела фактицитета	83
3.1.2. Примена начела фактицитета.....	93
3.1.2.1. Начело фактицитета у пракси Министарства финансија	94
3.1.2.2. Начело фактицитета у судској пракси	97
3.1.3. Начело фактицитета: перспективе.....	100
3.2. Посебна антиабузивна правила.....	101
4. Закључна разматрања	104

ГЛАВА ТРЕЋА

УПОРЕДНОПРАВНА АНАЛИЗА ОПШТИХ АНТИАБУЗИВНИХ ПРАВИЛА..... 106

1. Уводне напомене	106
2. Елементи општих антиабузивних правила.....	107
2.1. Супстантивни елементи општих антиабузивних правила	107
2.1.1. Абузивни аранжман.....	108
2.1.2. Пореска уштеда	114
2.1.3. Намера пореског обвезника или циљ предузетог аранжмана	117
2.1.4. Изигравање предмета и циља закона	126
2.2. Процесни елементи општих антиабузивних правила.....	130
2.2.1. Обухваћени порески облици	130
2.2.2. <i>De minimis</i> одредба	133
2.2.3. Терет доказивања	135
3. Ефекти примене општих антиабузивних правила	138
3.1. Ефекти у односу на абузивни аранжман	138
3.1.1. Неутрализација абузивног аранжмана	139
3.1.2. Супституција абузивног аранжмана.....	139
3.2. Кореспондирајућа корекција	144
3.3. Пенализација пореског обвезника	145
4. Закључна разматрања	153

ГЛАВА ЧЕТВРТА

МЕСТО ОПШТИХ АНТИАБУЗИВНИХ ПРАВИЛА У НАЦИОНАЛНОМ ПОРЕСКОМ ПРАВУ, МЕЂУНАРОДНОМ ПОРЕСКОМ ПРАВУ И ПОРЕСКОМ ПРАВУ ЕВРОПСКЕ УНИЈЕ..... 154

1. Уводне напомене	154
2. Интеракција општег антиабузивног правила са посебним антиабузивним правилима	154
3. Интеракција општих антиабузивних правила прописаних националним законодавством с одредбама пореских уговора	161
3.1. Заштитна клаузула у пореском уговору	167
3.2. Одредбе Модел-конвенције ОЕЦД-а и УН-а и пратећи коментари.....	170
3.3. Закључне напомене.....	180
4. Општа антиабузивна правила у пореском праву Европске уније.....	182
4.1. Општа антиабузивна правила и негативна интеграција	184

4.1.1. Из перспективе начела недискриминације и основних слобода: доктрина забране злоупотребе (пореског) права	185
4.1.2. Из перспективе правила о државној помоћи.....	192
4.2. Општа антиабузивна правила и позитивна интеграција	202
5. Закључна разматрања	209

ГЛАВА ПЕТА

ОПШТА АНТИАБУЗИВНА ПРАВИЛА У КОНТЕКСТУ НАЈВАЖНИЈИХ

ПРАВНИХ НАЧЕЛА	212
1. Уводне напомене	212
2. Начело владавине права	213
3. Начело поделе власти.....	218
4. Начело законитости.....	222
5. Начело сразмерности циља и средства.....	223
6. Начело правичности	225
7. Закључна разматрања	228

ГЛАВА ШЕСТА

ЗАШТИТА ПРАВА ПОРЕСКОГ ОБВЕЗНИКА У КОНТЕКСТУ ПРИМЕНЕ

ОПШТИХ АНТИАБУЗИВНИХ ПРАВИЛА	231
1. Уводне напомене	231
2. Мере заштите права пореског обвезника као елементи дизајна и имплементације општег антиабузивног правила.....	231
2.1. Учешће саветодавног тела у поступку примене општег антиабузивног правила.....	231
2.2. Упутство о примени општег антиабузивног правила	239
2.3. Прелазна решења за постојеће порескоправне ситуације	241
3. Мере заштите права пореског обвезника као елементи ширег порескоправног институционалног оквира	242
3.1. Обавезујућа претходна пореска мишљења	242
3.2. Обавеза прецизирања циља пореског законодавца у поступку доношења закона.....	246
3.3. Ефикасан систем решавања спорова у пореској материји.....	248
3.3.1. Увођење двостепености управног спора.....	249
3.3.2. Специјализација судства у пореској материји	251
3.3.3. Суспензивно дејство жалбе против првостепеног пореског решења	257
4. Закључна разматрања	258

ГЛАВА СЕДМА

DE LEGE FERENDA ОПШТЕ АНТИАБУЗИВНО ПРАВИЛО У СРПСКОМ

ПОРЕСКОМ ПРАВУ	260
1. Уводне напомене	260
2. Супстантивни и процесни елементи општег антиабузивног правила	261
3. Ефекти примене општег антиабузивног правила.....	265
4. Заштита права пореских обвезника	267

ГЛАВА ОСМА	
ЗАКЉУЧНА РАЗМАТРАЊА.....	272
ЛИТЕРАТУРА	280
Монографије, прилози у зборницима, чланци и студије на српском језику и језику бивших република СФРЈ	280
Монографије, прилози у зборницима, чланци и студије на страним језицима.....	284
Документи међународних организација	310
Прописи Републике Србије.....	314
Страни прописи	316
Судска пракса.....	319
Мишљења Министарства финансија Републике Србије.....	324
Интернет извори	325
БИОГРАФИЈА АУТОРКЕ.....	326

Преглед коришћених скраћеница

АТАД	Anti-Tax Avoidance Directive
BEPS	Base Erosion and Profit Shifting
CFC	Controlled Foreign Company
ЕБИТДА	Earnings Before Interest Taxes Depreciation and Amortisation
ЕУ	Европска унија
ЗОО	Закон о облигационим односима
ЗОУП	Закон о општем управном поступку
ЗПДГ	Закон о порезу на доходак грађана
ЗПДПЛ	Закон о порезу на добит правних лица
ЗПИ	Закон о порезима на имовину
ЗППА	Закон о пореском поступку и пореској администрацији
ЗУС	Закон о управним споровима
ММФ	Међународни монетарни фонд
ОЕЦД	Организација за економску сарадњу и развој
ПДВ	Порез на додату вредност
САД	Сједињене Америчке Државе
УИДО	Уговор о избегавању двоструког опорезивања
УК	Уједињено Краљевство
УН	Организација уједињених нација

УВОД

*„(...) taxation is not only a revenue-raising tool or an incentive-providing mechanism, but also a method for social construction – a way to create a shared identity and common notions of citizenship and community”.*¹

1. Предмет, циљ и значај истраживања

Законита нелегитимна пореска евазија данас је универзално препозната као озбиљна претња интегритету пореских система у демократским друштвима.² Према је реч о појави која је одувек била нераскидиво повезана са концептом пореза и функционисањем пореских система,³ током последњих неколико деценија значајно су увећане њене размере.⁴ Последично, правна средства која државе користе у борби против наведене појаве све су разноврснија и сложенија.⁵ Уопштено посматрано, она се могу груписати у две категорије. То су: (1) доктрине формулисане од стране судова и (2) мере уведене законом, које се уобичајено називају антибузивним законодавством.⁶ Ова дисертација има за предмет један од појавних облика

¹ „(...) опорезивање није тек оруђе за прикупљање прихода или механизам за стварање подстицаја, већ и средство којим се обликује друштво – начин да се креира заједничка представа о грађанској одговорности и заједници”. Assaf Likhovski, *Tax Law and Social Norms in Mandatory Palestine and Israel*, Cambridge University Press, Cambridge 2017, 14.

² William B. Barker, “The Ideology of Tax Avoidance”, *Loyola University Chicago Law Journal*, Vol. 40, 2/2009, 229.

³ „Настојање да се избегну порези представља реакцију на ограничења која се њима намећу. Оно је универзална и неизбежна последица самог постојања пореза. Порез и избегавање пореза неодојиви су као човек и његова сенка.” Вид.: G. Tixier, “Definition, Scope and Importance of International Tax Evasion”, *International Tax Avoidance and Evasion*, Colloquy of 5-7 March 1980 (Strasbourg), Council of Europe – IBFD, Amsterdam 1981, 26.

⁴ Вид.: Chris Evans, “Barriers to Avoidance: Recent Legislative and Judicial Developments in Common Law Jurisdictions”, *Hong Kong Law Journal*, Vol. 37, No. 1, 2007, 103.

⁵ Напомињемо да законита нелегитимна пореска евазија није искључиво правни, већ системски проблем. У том смислу, правна средства су само један од механизма које јурисдикције имају на располагању у покушају да му се супротставе. Вид.: Benjamin T. Kujinga, “Factors that limit the efficacy of general anti-avoidance rules in income tax legislation: lessons from South Africa, Australia, and Canada”, *The Comparative and International Law Journal of Southern Africa*, Vol. 47, 3/2014, 458.

⁶ Под антибузивним мерама уведеним законом овде подразумевамо и антибузивна правила садржана у уговорима о избегавању двоструког опорезивања (у даљем тексту: УИДО или порески уговори), имајући у виду да, иако представљају резултат сагласности воља држава уговорница, њихова примена, по правилу, претпоставља ратификацију пред националним законодавним телом. Напомињемо да ћемо, ради једноставности излагања, антибузивна правила садржана у пореским уговорима називати *уговорним* антибузивним правилима, док ћемо антибузивна правила која су

законодавних антибузивних мера. Реч је о најмоћнијем и најконтроверзнијем средству у борби против законите нелегитимне пореске евазије – тзв. општем антибузивном правилу.⁷

Термин опште антибузивно правило (енг. *general anti-avoidance rule*) подразумева, по правилу, пропис који је формулисан довољно широко да може да адресује најразноврсније облике законите нелегитимне пореске евазије. Због те његове одлике, у литератури се често истиче да оно у основи више наликује принципу, него правилу.⁸ Насупрот њему је посебно антибузивно правило (енг. *specific anti-avoidance rule*), које је усмерено против тачно одређеног облика законите нелегитимне пореске евазије, који се у пракси релативно често појављује, због чега се законодавац одлучио да га посебно регулише.⁹

Тренд увођења легислативних општих антибузивних мера уместо раније значајно заступљенијих судских доктрина у борби против законите нелегитимне пореске евазије могао се разазнати већ почетком XXI века.¹⁰ Ипак, у очима креатора пореске политике општа антибузивна правила добила су на популарности након економске кризе која је обележила почетак овог века. У периоду од само неколико година постала су уобичајен елемент како националних пореских законодавстава широм света, тако и међународних правних аката. Упоредноправно посматрано, у мањем броју држава опште антибузивно правило постоји већ више деценија (нпр. Аустралија, Канада, Нови Зеланд),¹¹ док је у законодавства великог броја јурисдикција уведено тек недавно, као одговор на промене политичке околности узроковане рецесијом (нпр. Данска, Грчка, Индија, Италија, Пољска). Чак и у јурисдикцијама у којима је традиционално постојала снажна опозиција стручне јавности том правном институту, као што су Уједињено Краљевство (у даљем тексту: УК) и Сједињене Америчке Државе (у даљем тексту: САД), законодавац је недавно променио приступ.

резултат једностране легислативне активности у конкретној пореској јурисдикцији означавати као национална или унутрашња антибузивна правила.

⁷ Одлучили смо се за термин „опште антибузивно правило“, насупрот термину „општа антибузивна норма“, с обзиром на то да је реч, као што ће бити јасно из даљег излагања, о правном институту који се легислативно-технички уређује већим бројем правних норми.

⁸ Judith Freedman, “Defining Taxpayer Responsibility: In Support of a General Anti-Avoidance Principle”, *British Tax Review*, 4/2004, 353.

⁹ Поменутој дихотомији понекад се додају тзв. усмерена антибузивна правила (енг. *targeted anti-avoidance rules*) као трећа категорија антибузивних мера. Она имају поједина обележја општих антибузивних правила, али их карактерише значајно уже поље примене, због чега су ближа посебним антибузивним правилима. У дисертацији ћемо наведене мере анализирати у оквиру посебних антибузивних правила.

¹⁰ Frederik Zimmer, “General Report”, *Form and Substance in Tax Law* (ed. F. Zimmer), IFA Cahiers de Droit Fiscal International, Vol. 87a, Kluwer, The Hague 2002, 38.

¹¹ Напомињемо да су општа антибузивна правила у свим поменутиим јурисдикцијама трпела периодичне измене са циљем прилагођавања привредној динамици.

Нелегитимна законита пореска евазија представља озбиљан проблем за све државе зато што подрива њихове пореске системе.¹² Она за последицу има умањење буџетских прихода те, отуда, и нижи квалитет, односно скромнији опсег јавних добара која се обезбеђују грађанима једне државе. Но, улога пореског система није само у прикупљању средстава неопходних за обезбеђивање јавне потрошње. Он је од кључног значаја и за реализацију редистрибутивне и стабилизационе политике.¹³ У наведеном контексту, поступање пореских обвезника које, иако није незаконито, осујећује циљ пореског законодавца, отежава креирање и спровођење економске и социјалне политике државе. Истовремено, нелегитимна пореска евазија угрожава слободну конкуренцију на тржишту, онемогућава правичну расподелу пореског оптерећења и доприноси неефикасној алокацији ресурса који би, уместо у креирање иновативних начина за избегавање пореза, могли бити уложени у друштвено корисније активности. Значај истраживања општег антиабузивног правила лежи, пре свега, у чињеници да је реч о мери којом се настоје ограничити поменуте штетне последице нелегитимне пореске евазије.

Премда је законита нелегитимна пореска евазија озбиљно узела маха већ као резултат интеграције светске привреде, развоја информационих технологија и појаве иновативних финансијских инструмената (нпр. конвертибилних обвезница, кредита без дефинисаног рока доспећа, кредита уз учешће у добити и др.), став политичара према њој те последично и твораца пореске политике значајно се променио уочи економске кризе. Умањење пореских прихода држава широм света учинило је закониту нелегитимну пореску евазију друштвеним проблемом *par excellence* против којег више није могуће борити се само у границама појединачних јурисдикција. Због тога је, по налогу групе Г-20, Организација за економску сарадњу и развој (у даљем тексту: ОЕЦД) формулисала свеобухватан План акције против ерозије пореске основице и премештања добити (енг. *Base Erosion and Profit Shifting Plan*; у даљем тексту: *BEPS* акциони план), који настоји да онемогући злоупотребе неуједначености пореских система различитих држава од стране пореских обвезника који послују у мултинационалном окружењу, као и да унапреди основне принципе на којима почива међународно пореско право за које је у међувремену постало евидентно да нису усклађени са савременим начином пословања. Описани циљеви намеравају се постићи уношењем антиабузивних мера у национална пореска законодавства, као и у пореске уговоре које јурисдикције широм света закључују међу собом. Како би се у складу са предложеним стандардима, ефикасно и на уједначен начин, модификовала постојећа мрежа од преко 3.000 пореских уговора формулисана је Мултилатерална конвенција за примену мера које се у циљу спречавања ерозије пореске основице и премештања добити односе на пореске уговоре (у даљем тексту: Мултилатерални инструмент), коју је 7. јуна 2017. године потписало 67 пореских јурисдикција.¹⁴

¹² Rebecca Prebble, John Prebble, "Does the Use of General Anti-Avoidance Rules to Combat Tax Avoidance Breach Principles of the Rule of Law?", *Victoria University of Wellington Legal Research Papers*, Vol. 2, 2/2012, 22.

¹³ Вид.: Richard A. Musgrave, Peggy B. Musgrave, *Public Finance in Theory and Practice*, McGraw-Hill Book Company, New York 1989, 7-13.

¹⁴ OECD, *Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting*, OECD Publishing, Paris 2017. Иницијалним потписницама Мултилатералног инструмента накнадно су се придружиле бројне друге јурисдикције. За више детаља, вид.: фн. 21.

Подстакнута поменутом иницијативом ОЕЦД-а, Европска унија (у даљем тексту: ЕУ) је реаговала усвајањем Директиве против избегавања пореза (енг. *Anti-Tax Avoidance Directive – ATAD*) која, прописивањем антиабузивних мера које чланице Уније морају имплементирати у своје пореске системе, поставља темељ за координисану борбу европских држава против законите нелегитимне пореске евазије.¹⁵ Језгро оба наведена правна инструмента управо је опште антиабузивно правило.¹⁶ Тема општих антиабузивних правила нашла се, такође, на дневном реду Међународног монетарног фонда (у даљем тексту: ММФ), чије истраживање је за резултат имало формулисање модела националног општег антиабузивног правила.¹⁷

Кад је реч о Републици Србији, креатори пореске политике су током последње две деценије приоритет давали борби против незаконите евазије пореза, што је својствено свим земљама у транзицији.¹⁸ Очекивано, са смањењем могућности за незакониту пореску евазију у одређеном пореском систему постају бројнији и софистициранији инструменти које порески обвезници користе за закониту нелегитимну пореску евазију.¹⁹ Тиме последице избегавања пореза добијају на значају из перспективе законодавца.²⁰ Тако је у последњих неколико година приметна спремност креатора српске пореске политике да се активно укључе у деловања која се на међународном плану одвијају у сфери сузбијања законите нелегитимне пореске евазије. У том контексту, од значаја је околност да је међу потписницама ОЕЦД-овог Мултилатералног инструмента и Република Србија.²¹ Поред тога, на путу ка пуноправном чланству у ЕУ, Србији предстоји усклађивање пореског законодавства са стандардима мера намењених борби против нелегитимне пореске евазије садржаним у поменутој Директиви против избегавања пореза. Описане политичке

¹⁵ Чл. 6 Council Directive (EU) 2016/1164 of 12 July 2016 laying down rules against tax avoidance practices that directly affect the functioning of the internal market, *Official Journal of the European Union* L193/1, доступно на: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/en/TXT/?uri=celex:32016L1164>, 21. јун 2022. Државе чланице ЕУ биле су дужне да имплементирају мере предвиђене Директивом у своје пореске системе закључно са 31. децембром 2018. године (изузетак је излазни порез за који је био предвиђен годину дана дужи рок).

¹⁶ У контексту права међународних пореских уговора, опште антиабузивно правило постало је 2017. године саставни део две најважније модел-конвенције на основу којих се закључују порески уговори – Модел-конвенције ОЕЦД и Модел-конвенције УН.

¹⁷ Christophe Waerzeggers, Cory Hillier, "Introducing a General Anti-Avoidance Rule (GAAR) – Ensuring that a GAAR achieves its purpose", *Tax Law IMF Technical Note*, IMF Legal Department, Vol. 1, 2016, 10.

¹⁸ Jorge Martinez-Vazquez, Robert M. McNab, "Tax Systems in Transition Economies", *Handbook on Taxation* (eds. W. B. Hildreth, J. Richardson), Dekker Publishing, New York 1999, 917.

¹⁹ Gábor Földes, "General Anti-Avoidance Rules in the Tax Legislation of Hungary", *Bulletin for International Taxation*, November 2000, 558.

²⁰ Емпиријске студије показују да су управо земље у развоју у значајно већој мери изложене пракси избегавања пореза од стране мултинационалних компанија. Вид.: Niels Johannesen, Thomas Tørsløv, Ludvig Wier, "Are Less Developed Countries More Exposed to Multinational Tax Avoidance? Method and Evidence from Micro-Data", *The World Bank Economic Review*, 2019, 17.

²¹ Република Србија је једна од 100 потписница Мултилатералног инструмента. Међу првим је потписницама које су наведену конвенцију ратификовале и шеста по реду у којој је она ступила на снагу. Извор: OECD, *Signatories and Parties to the Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting*, OECD Publishing, Paris, 2017, <http://www.oecd.org/tax/treaties/beps-mli-signatories-and-parties.pdf>, 4. децембар 2022.

околности указују на актуелност предмета ове докторске дисертације и постојање потребе за истраживањем института општег антиабузивног правила.

Остављајући по страни мањи број чланака домаћих представника науке пореског права који су се бавили анализом појединих аспеката, односно појавних облика општих антиабузивних правила,²² на нашим просторима је изостала свеобухватна и систематизована студија која би темељније размотрила ову тему. Стога, ова дисертација има за циљ да надомести описану празнину. У том смислу, полазни научни допринос предстојећег истраживања биће у аналитичком разјашњењу концепта општег антиабузивног правила те систематизацији постојећих научних сазнања о њему.

С друге стране, упоредноправно посматрано, опсежно изучавање института општег антиабузивног правила у доктрини пореског права започето је још пре неколико деценија. Ипак, на питања која се постављају у вези са концептом и дизајном општег антиабузивног правила нису дати једнозначни одговори. Осим тога, захваљујући еволуцији перцепције политичког естаблишмента кад је реч о пракси избегавања пореза, интересовање научне и стручне јавности за наведено питање не јењава већ му се, напротив, придаје све већи значај. Предстојеће истраживање настоји да пружи допринос упоредној теорији пореског права, најпре, специфичним начином спровођења упоредноправне анализе општих антиабузивних правила. Она ће бити реализована у оквирима засебно идентификованих елемената општих антиабузивних правила, како материјалних, тако и оних процесног карактера, без ограничавања на одабране пореске системе, односно „породице“ пореских система.²³ Такође, супстантивни допринос науци видимо у свеобухватности анализе мера заштите права пореских обвезника у контексту примене општих антиабузивних правила. Истраживање поменутог аспекта општих антиабузивних правила је од кључног значаја, ако се има у виду да је у основи актуелне ревизије основних принципа међународног пореског права, али и националних пореских прописа, проширење домета и поштравање антиабузивних мера, без одговарајућег унапређења заштите права пореских обвезника.

²² Примера ради: Светислав В. Костић, „Начело фактицитета у светлу примене правила о трансферним ценама и утањеној капитализацији у српском пореском праву“, *Право и привреда*, 10-12/2011; Svetislav V. Kostić, „Serbia“, *GAARs – A Key Element of Tax Systems in the Post-BEPS World* (eds. M. Lang et al.), IBFD, Amsterdam 2016; Светислав В. Костић, „Начело фактицитета у српском пореском праву“, *Harmonius*, 2016; Дејан Поповић, „Супротстављање избегавању плаћања пореза у међународном контексту: опште антиабузивне мере против злоупотребе пореских уговора“, *Гласник Одјелења друштвених наука Црногорске академије наука и умјетности*, Vol. 24, 2019; Дејан Поповић, Гордана Илић-Попов, „(Не)уставност одредбе о тесту главног циља трансакције или аранжмана из пореских уговора“, *Анали Правног факултета у Београду*, 2/2019.

²³ Пореско право већине држава може се јасно уклопити у једну од неколико породица пореских права. Породицу пореских права на окупу „држе“ заједнички (пореско)правни концепти. Примера ради, Туроњи (*Victor Thuronyi*) у својој чувеној монографији *Упоредно пореско право* идентификује породицу пореског права земаља Комонвелта, француску, америчку, латиноамеричку, северноевропску, јужноевропску, јапанско-корејску породицу пореских права, као и породицу пореских права транзиционих земаља. Подела пореских система на породице пружа увид у њихово порекло, чиме се омогућава боље разумевање (пореско)правних култура у њиховој основи. Вид.: *Victor Thuronyi, Comparative Tax Law*, Kluwer Law International, the Hague 2003, 23-42.

Одсуство у домаћој научној и стручној литератури темељних истраживања на тему механизма усмерених на сузбијање нелегитимне пореске евазије уопште, као и истраживања посвећених стриктно општим антибузивним правилима допринело је распрострањеном прихватању, према нашем мишљењу неутемељеног становишта, да начело фактицитета садржано у чл. 9 Закона о пореском поступку и пореској администрацији (у даљем тексту: ЗПППА)²⁴ представља опште антибузивно правило. Полазећи од тог становишта, домаћи аутори су у литератури указивали на забрињавајући ниво неразумевања суштине и сврхе општих антибузивних правила уопште, па, према томе, и начела фактицитета, од стране српских пореских органа и судова. Истицано је да је наведена одредба до те мере прешироко постављена и неодређена да је у супротности са правом пореских обвезника да предвиде, у разумним оквирима, висину пореске обавезе којој ће бити изложени. С тим у вези, илустративна је чињеница да креатори пореских прописа користе наводни прешироки домен примене начела фактицитета да, као „мање зло“ у поређењу с њим, оправдају увођење нових антибузивних мера (посебног карактера), чији предлози наилазе на одијум пореских обвезника због дискреционих овлашћења која пружају пореским органима.²⁵ Стога је један од циљева овог истраживања разјашњавање улоге и значаја начела фактицитета у српском пореском систему. Настојаћемо да докажемо да начело фактицитета не представља опште антибузивно правило и да одредимо улогу коју (би) оно (требало да) има у српском пореском систему.

Недавним потписивањем Мултилатералног инструмента Република Србија је прихватила да модификује своје уговоре о избегавању двоструког опорезивања, између осталог, додавањем одредбе која прописује опште антибузивно правило, тзв. тест главног циља трансакције (енг. *principal purpose test*).²⁶ Премада ће ефекти тог теста бити лимитирани на прекограничне случајеве који су у домену примене конкретних пореских уговора, оправдана је бојазан научне и стручне јавности поводом његовог тумачења и примене.²⁷ Иако је овај рад примарно усмерен на општа антибузивна правила садржана у унутрашњим пореским законодавствима, спроведена анализа и

²⁴ Закон о пореском поступку и пореској администрацији, *Службени гласник РС*, бр. 80/2002, 84/2002 - испр., 23/2003 - испр., 70/2003, 55/2004, 61/2005, 85/2005 - др. закон, 62/2006 - др. закон, 63/2006 - испр. др. закона, 61/2007, 20/2009, 72/2009 - др. закон, 53/2010, 101/2011, 2/2012 - испр., 93/2012, 47/2013, 108/2013, 68/2014, 105/2014, 91/2015 - аутентично тумачење, 112/2015, 15/2016, 108/2016, 30/2018, 95/2018 и 86/2019.

²⁵ Реч је, пре свега, о тзв. тесту самосталности, који је уведен у српско пореско законодавство изменама Закона о порезу на доходак грађана (у даљем тексту: ЗПДГ) и који је у примени од 1. јануара 2020. године. Закон о изменама и допунама Закона о порезу на доходак грађана, *Службени гласник РС*, бр. 86/2019; Светислав В. Костић, „Предвиђање суспензивног дејства жалбе у случају да је пореска обавеза утврђена применом начела фактицитета“, *Идентитетски преображај – Прилози пројекту 2020 – колективна монографија* (ур. И. Крстић, С. В. Костић), Правни факултет Универзитета у Београду, Београд 2021, 270. И у званичном упутству за примену теста самосталности наведена посебна антибузивна норма одређује се као конкретизација начела фактицитета. Министарство финансија – Пореска управа, *Упутство за примену члана 85 став 1 тачка 17 Закона о порезу на доходак грађана у пореској контроли (тест самосталности)*, Београд 2020, 10, доступно на: <https://www.purs.gov.rs/sr/ biro-za-informisanje/novosti/6178/uputstvo-za-primenu-testa-samostalnosti.html>, 31. јул 2022.

²⁶ The Republic of Serbia, *Status of List of Reservations and Notifications at the Time of Signature*, 20. <http://www.oecd.org/tax/treaties/beps-mli-position-serbia.pdf>, 20. април 2020.

²⁷ Д. Поповић, Г. Илић-Попов (2019), 17-20.

изведени закључци допринеће разумевању уговорних општих антиабузивних правила, као и међусобној интеракцији поменуте две врсте инструмената.

Значај истраживања института општег антиабузивног правила видимо, такође, у простору који постојеће политичке и економске прилике, чини се, „отварају“ за евентуалне будуће темељније измене пореских прописа у Републици Србији. Након вишегодишње примене мера фискалне консолидације као одговора на дубоку рецесију која је задесила домаћу привреду почетком друге деценије XXI века и која је, макар начелно, окарактерисана као успешна,²⁸ Србија се, заједно са остатком света, нашла у новој економској кризи, овога пута узрокованој пандемијом корона вируса, а додатно интензивираној ратним дејствима на истоку Европе. Разумно је очекивати да ће иницијалне подстицајне мере ослабљеној привреди и доцнију стабилизацију макроекономских показатеља пратити увођење, односно измена пореских прописа којима ће бити спроведено проширење пореске основице, у циљу увећања преко потребних пореских прихода. Имајући у виду популарност општих антиабузивних правила на међународном и регионалном плану, можемо претпоставити да би у описаном контексту једна таква мера могла бити разматрана од стране домаћих креатора пореске политике.²⁹ Ово утолико пре што је актуелна економска криза додатно оголила размере друштвене неједнакости која разара државе широм света за којима, по наведеном питању, ни Србија не заостаје.³⁰ Увођење општег антиабузивног правила могло би, заједно са реформом застарелог и крајње регресивног система опорезивања дохотка, фигурирати као фактор ублажавања тог неповољног тренда.

Према томе, крајњи циљ нашег истраживања јесте представљање смерница за формулисање *de lege ferenda* општег антиабузивног правила. Жеља нам је да пружимо полазну основу за плодно дискусију о општем антиабузивном правилу као једном од кључних елемената модерних пореских система, те да усмеримо доносиоце одлука на одабир решења које би било у складу са посебностима пореског система Републике Србије. Тиме се настоји предупредити досадашња распрострањена пракса усвајања упоредноправних решења без њиховог прилагођавања домаћим потребама и могућностима.³¹ Представљене смернице имаће одређени значај и за пореске

²⁸ Фискални савет Републике Србије, *Како даље: реформе јавног сектора и „закључивање“ уравнотеженог буџета у Србији*, ФС радни документ, март 2018, 3, доступно на: [http://www.fiskalnisavet.rs/doc/istrazivacki-radovi/FS%20radni%20dokument%20\(2018-01\).pdf](http://www.fiskalnisavet.rs/doc/istrazivacki-radovi/FS%20radni%20dokument%20(2018-01).pdf), 16. април 2020.

²⁹ Напомињемо, ипак, да, имајући у виду његову улогу, опште антиабузивно правило не би било исправно сматрати мером која за циљ има проширење законом формулисане пореске основице, већ искључиво инструментом њеног очувања. Вид.: Roy Rohatgi, „Anti-Avoidance Measures”, *Basic International Taxation – Volume II: Practice*, Richmond 2005, 142; Hugh J. Ault, Brian J. Arnold, „Protecting the Tax Base: An Overview”, *United Nations Handbook on Selected Issues in Protecting the Tax Base of Developing Countries* (eds. A. Trepelkov, H. Tonino, D. Halka), United Nations, New York 2017, 49.

³⁰ Влада Републике Србије, Тим за социјално укључивање и смањење сиромаштва, Статистика сиромаштва: неједнакост, доступно на: <https://socijalnoukljucivanje.gov.rs/sr/социјално-укључивање-у-р/статистика-сиромаштва/неједнакост/>, 29. јун 2022.

³¹ Данило Вуковић, *Како настају закони у савременој Србији: Улога друштвених интереса и институција у законодавном процесу*, Институт за социолошка истраживања Филозофског факултета у Београду, Београд 2013, 81. Премда описана пракса није својствена искључиво материји пореских прописа већ свим областима у којима постоји обавеза усклађивања националног законодавног оквира са правним стандардима ЕУ, она је у пореској материји посебно евидентна услед специфичности и комплексности те врсте прописа.

законодавце других држава Западног Балкана, којим у контексту европских интеграција такође предстоји увођење нових, односно измена постојећих општих антибузивних правила.

Да бисмо остварили постављене циљеве спровешћемо опсежну упоредноправну анализу општих антибузивних правила присутних у континенталним, али и *common law* правним системима како бисмо предложили конкретне смернице за формулисање *de lege ferenda* „српског“ општег антибузивног правила, кројеног уз уважавање специфичности домаћег пореског система. Компаративна анализа омогућиће нам да издвојимо кључне елементе заједничке свим општим антибузивним правилима, препознамо разлике међу њима које су одраз специфичности различитих правних система, економских услова и политичких прилика у којима су формулисана, дејства која општа антибузивна правила могу произвести, као и процесне оквире у којима се примењују. Посебна пажња биће посвећена систематизацији и анализи сродних механизма који се користе у борби против законите нелегитимне пореске евазије, као што су посебна антибузивна правила и разноврсне судске доктрине, како бисмо боље разумели место општих антибузивних правила у систему заштите од законите нелегитимне пореске евазије, њихове специфичности и генезу. Поред тога, општа антибузивна правила биће сагледана и кроз интеракцију с уставноправним начелима релевантним за материју опорезивања. Будући да је реч о инструменту који може доћи у конфликт са појединим начелима која су у темељу модерних пореских система, предмет истраживања биће и разноврсне мере које за циљ имају заштиту права пореског обвезника.

Истраживање се темељи на следећим хипотезама:

- 1) Општа антибузивна правила представљају есенцијални елемент модерних пореских система зато што се законски опис пореског чињеничног стања, по правилу, везује за правну форму, а не за економску суштину трансакција.
- 2) Проблем адекватне формулације општег антибузивног правила те, сходно томе, и његове учинковитости лежи, пре свега, у неодређености и динамичности његовог предмета регулисања.
- 3) Без обзира на значајни варијетет појавних облика општих антибузивних правила у различитим пореским системима, могуће је идентификовати њихове нужне елементе, како супстантивне тако и процесне.
- 4) Постоји потреба за увођењем ревидираног општег антибузивног правила у српски порески систем, јер начело фактицитета садржано у чл. 9 ЗПППА не испуњава сврху коју му је законодавац иницијално наменио.
- 5) Опште антибузивно правило као механизам борбе против законите нелегитимне пореске евазије захтева формулисање посебног процесног оквира који за циљ има заштиту права пореског обвезника.

2. Методологија истраживања

Догматички (егзегетички) метод као „основни и почетни метод за свако проучавање права“³² биће примењен да би се утврдило право значење правних норми³³ садржаних у домаћим и одабраним страним легислативним актима те управној и судској пракси. Нормативни метод који утврђује логичку природу норме, њене саставне елементе и везе које те елементе повезују у систем³⁴ употребићемо са циљем да испитамо типска обележја општих антибузивних правила. Комплементарна примена претходна два метода омогућиће нам да општа антибузивна правила разликујемо од правних института који имају сличну улогу, да уочимо и издвојимо типичне елементе општих антибузивних правила и разумемо њихову функцију – како самосталну, тако и у међусобном садејству у различитим комбинацијама, да препознамо основне принципе на којима почива дизајн општих антибузивних правила те да проверимо да ли српско начело фактицитета, узимајући у обзир његов дизајн и улогу, заиста представља опште антибузивно правило.

Упоредноправни метод користићемо како бисмо, с једне стране, издвојили елементе заједничке општим антибузивним правилима у различитим пореским јурисдикцијама, али и да би, с друге стране, препознали њихова обележја која су одраз специфичности појединих пореских система.³⁵ Као што Кревер (*Richard Krever*) истиче, упоредноправна анализа улоге општих антибузивних правила, односно њиховог одсуства у различитим пореским системима пружа јединствена сазнања о националним пореским правима различитих држава.³⁶ Упознавање разноврсних начина на које јурисдикције широм света конципирају и примењују своја општа антибузивна правила пружиће упориште за предлагање законског решења које би, за разлику од чл. 9 ЗПППА, могло да испуњава антибузивну улогу у српском пореском праву. Тиме се омогућава реализација *de lege ferenda* аспекта предметног истраживања.³⁷ Поред примене компаративног метода са циљем поређења конкретних решења у различитим националним правним системима, он се може применити и за поређење решења у одређеном националном законодавству са релевантним решењима присутним у наднационалним правним системима.³⁸ Потоњи начин употребе упоредноправног метода³⁹ биће од одлучујућег значаја за

³² Радомир Лукић, Будимир Кошутић, *Увод у право*, Научна књига, Београд 1977, 13.

³³ Радомир Лукић, *Методологија права*, Научна књига, Београд 1979, 112.

³⁴ *Ibid.*, 134-135.

³⁵ Robert Cryer *et al.*, *Research Methodologies in EU and International Law*, Hart Publishing, Oxford – Portland 2011, 28.

³⁶ Richard Krever, “General Report”, *GAARs – A Key Element of Tax Systems in the Post-BEPS World* (eds. M. Lang *et al.*), IBFD, Amsterdam 2016, 1.

³⁷ Jorg Manfred Mössner, “Why and How to Compare Tax Law”, *Introduction to Comparative Tax Law* (eds. C. Sacchetto, M. Barassi), Rubbettino, Soveria Mannelli 2008, 14.

³⁸ R. Cryer *et al.*, 28.

³⁹ У литератури се поменути вид примене упоредноправног метода одређује као вертикално упоређивање (енг. *vertical comparison*). Вид.: Katia Sejie, “Comparative Method(s) and Tax Law Research”, *Svensk Skattetidning*, 3/2020, 151.

формулисање општег антибузивног правила у српском пореском праву, које ће бити у складу са захтевима које намеће секундарно право ЕУ.

Иако је законита нелегитимна пореска евазија као појава присутна откад постоје порези, њене последице постале су далеко озбиљније и уочљивије са напредовањем процеса глобализације и интеграције светске привреде.⁴⁰ У том контексту, опште антибузивно правило, као правни институт, иза себе има тек нешто више од једног века прошлости.⁴¹ Са циљем бољег разумевања улоге и значаја општих антибузивних правила у савременом окружењу, предмет истраживања биће анализиран и из историјске и из социолошке перспективе. Да бисмо уочили везе између историјских и друштвених (пре свега, економских и политичких) околности и конкретних облика општих антибузивних правила чија су формулисања оне условиле користитићемо историјскоправни и социолошки метод.⁴²

Аксиолошким методом вредноваћемо бројна упоредноправна решења, на основу чега ћемо пружити смернице за формулисање општег антибузивног правила прилагођеног посебностима српског пореског система.

3. План излагања

Истраживање је организовано у осам тематских целина (глава).

Прва глава дисертације биће посвећена анализи концепта законите нелегитимне пореске евазије, као појаве коју општа антибузивна правила настоје да потисну. Стављајући је у однос са незаконитом, као и законитом легитимном пореском евазијом указаћемо на проблем повлачења линије разграничења између поменутих појава. У засебном поглављу ћемо анализирати концепт агресивног пореског планирања, како бисмо указали на неоправданост његовог поистовећивања са концептом законите нелегитимне евазије, до ког неретко долази, како у литератури, тако и пракси.

У *другој глави* биће класификована и анализирана разноврсна средства која се (алтернативно или кумулативно) користе у борби против избегавања пореза. Наведено излагање има за циљ да одреди место општег антибузивног правила у систему заштите од законите нелегитимне пореске евазије у одређеном пореском систему. Описани циљ се настоји реализовати разграничавањем института општег антибузивног правила од сродних правних института, као што су фискалне судске доктрине и посебна антибузивна правила, али и одређених института који су у свом деловању усмерени на понашања пореских обвезника која су ближа незаконитој

⁴⁰ Chris Evans, "Containing Tax Avoidance: Anti-Avoidance Strategies", Australian School of Taxation, The University of New South Wales, Paper presented at the Musgrave Memorial Colloquium held in Sydney on 2-4 June 2008, 2.

⁴¹ Прво опште антибузивно правило је уведено 1878. године у пореско законодавство Новог Зеланда.

⁴² Jerzy Staroścjak, „Preobražavanje sistema i metoda proučavanja pravnih nauka u oblasti Upravnog prava“, *Zbornik Pravnog fakulteta u Nišu*, 1966, 15.

пореској евазији (као што су: континентално-правни концепт симулације и *common law* концепт *sham* трансакције). Излагањем у овој глави дисертације се, такође, поставља темељ за разумевање начина међусобне интеракције поменутих института. Након анализе средстава намењених сузбијању избегавања пореза присутних у упоредноправним пореским системима, пажњу ћемо посветити средствима која су, с истим циљем, у примени у Републици Србији. На овом месту ћемо, поред најважнијих посебних антиабузивних правила, анализирати начело фактицитета садржано у чл. 9 ЗПППА, које, према доминантном становишту у домаћој литератури, представља опште антиабузивно правило. Полазећи од сазнања до којих смо дошли анализом средстава која се у упоредноправним пореским системима користе у борби против избегавања пореза, испитаћемо утемељеност поменутог становишта.

У *трећој глави* дисертације ћемо „рашчланити“ институт општег антиабузивног правила на његове саставне елементе, заједничке свим или већини анализираних упоредноправних решења. Истраживању ће бити подвргнути елементи супстантивног и процесног карактера. Потом ћемо анализирати могуће ефекте примене општих антиабузивних правила, најпре у односу на аранжман пореског обвезника (неутрализација или реквалификација абузивног аранжмана), а затим и у односу на самог пореског обвезника (санкционисање пореског обвезника).

Четврта глава посвећена је анализи општих антиабузивних правила у ширем контексту (а) националног пореског права, (б) међународног уговорног пореског права и (в) пореског права ЕУ. Циљ овог дела излагања је да се идентификују ограничења која за формулацију, односно примену националних општих антиабузивних правила могу произаћи из постојећих посебних антиабузивних правила, одредаба пореских уговора те примарног и секундарног права ЕУ. Стога ћемо најпре анализирати основне принципе на којима почива интеракција општих са посебним антиабузивним правилима у оквиру појединог пореског система. Затим ће бити испитана интеракција општих антиабузивних правила присутних у националним пореским законодавствима са општим антиабузивним правилима садржаним у пореским уговорима који су у примени у конкретној пореској јурисдикцији. Коначно, посебно поглавље ће бити посвећено интеракцији општих антиабузивних правила са примарним и секундарним правом ЕУ, прецизније речено с основним слободама и правилима о државној помоћи садржаним у Уговору о функционисању ЕУ, односно с одредбама релевантних пореских директива.

У *петој глави* дисертације ћемо преиспитати институт општих антиабузивних правила у контексту најважнијих правних начела на којима почивају модерни порески системи широм света, међу којима је и порески систем Републике Србије, са циљем да укажемо на опречности које могу постојати у њиховом међусобном односу.

На резултате анализе спроведене у претходној глави, надовезаће се *шеста глава* у којој ће бити представљени механизми заштите права пореског обвезника, за које сматрамо да могу допринети ублажавању проблема који могу пратити увођење општег антиабузивног правила у одређени порески систем. Анализом ћемо обухватити механизме који су део формулације и имплементације општих антиабузивних правила, али и механизме који су део ширег порескоправног

институционалног оквира, као што су, примера ради, обавезујућа претходна пореска мишљења и ефикасан систем решавања спорова у пореској материји.

Сазнања и закључци до којих будемо дошли у претходно представљеним целинама дисертације биће употребљени за давање смерница и конкретних предлога неопходних за формулисање *de lege ferenda* општег антиабузивног правила у српском пореском законодавству, чему ће бити посвећена *седма глава* дисертације.

У *осмој глави* дисертације изложићемо синтезу кључних налаза изнетих у истраживању, као и закључке у погледу заснованости иницијално постављених хипотеза.

На самом крају дисертације дат је преглед коришћене литературе и правних извора (прописа и судске праксе).

ГЛАВА ПРВА

РАЗУМЕВАЊЕ ПОЈМА ЗАКОНИТЕ НЕЛЕГИТИМНЕ ПОРЕСКЕ ЕВАЗИЈЕ

„...(A)lthough the courts have long recognised that tax avoidance is lawful, it is not yet a virtue“.⁴³

1. Уводне напомене

Предстојеће излагање посвећено је анализи појма законите нелегитимне пореске евазије као појаве чијем сузбијању су намењена општа антиабузивна правила. Наведена појава биће разматрана у односу на незакониту пореску евазију и закониту легитимну пореску евазију, то јест пореско планирање. У упоредноправној литератури, али и законодавству успостављена је, по правилу, јасна термилошка демаркација између те три појаве. Тако, у земљама енглеског, немачког, односно француског говорног подручја термини *tax avoidance*, *die Steuervermeidung*, односно *évasion fiscale* означавају закониту нелегитимну пореску евазију,⁴⁴ док *tax evasion*, *Steuerhinterziehung*, односно *fraude fiscale* подразумевају противзаконито понашање пореског обвезника. Коначно, термини *tax planning*, *die Steuerplanung*, односно *planification fiscale* употребљавају се за означавање облика пореске евазије, који не само да је законит, већ се сматра и сасвим легитимним. Национална пореска законодавства, по правилу, не садрже дефиниције поменутих термина.⁴⁵ Осим тога, повлачење јасних граница између наведених института додатно је отежано током последњих неколико деценија интензивирањем и усложњавањем економске активности у

⁴³ „...(П)ремда су судови одавно препознали да је избегавање пореза законито, оно још увек није врлина“. Glen Loutzenhiser, *Tiley's Revenue Law*, Hart Publishing, Oxford 2019, 118.

⁴⁴ Осим термина који указују на заобилажење пореских прописа (нем. *Steuerumgehung*, фр. *évasion fiscale*), у пореским системима континентално-правних јурисдикција синонимно се користи и термин злоупотреба (фр. *abus*, ит. *abuso*) пореских прописа. Вид.: Marco Gregg, „Avoidance and Abus de Droit: The European Approach in Tax Law“, *eJournal of Tax Research*, Vol. 6, 1/2008, 24. Због тога се, кад је реч о литератури на енглеском језику, за прописе намењене сузбијању законите нелегитимне евазије синонимно користе термини *anti-avoidance rule* и *anti-abuse rule*.

⁴⁵ Вид. примера ради: Elinore J. Richardson, „Canada“, *Tax Avoidance, Tax Evasion: A Survey of the Treatment of Tax Avoidance and Tax Evasion in the Main Industrialized Countries of the World*, International Bar Association, London 1982, 9-10; Bruno Gangemi, „Italy“, *Tax Avoidance, Tax Evasion: A Survey of the Treatment of Tax Avoidance and Tax Evasion in the Main Industrialized Countries of the World*, International Bar Association, London 1982, 40; Francisco Guijarro, „Spain“, *Tax Avoidance, Tax Evasion: A Survey of the Treatment of Tax Avoidance and Tax Evasion in the Main Industrialized Countries of the World*, International Bar Association, London 1982, 66; J. D. Mössner et al., „Tax Avoidance Concepts and European Tax Education“, *European Taxation*, March 1999, 99.

оквирима глобализоване привреде. Време у коме је казнено право фигурирало као једини „судија“ подобан да одлучи о (не)прихватљивости понашања пореског обвезника далеко је иза нас.⁴⁶

У излагању које следи превасходно ће бити коришћен термин законита нелегитимна пореска евазија, зато што најпрецизније упућује на карактеристике појаве којој се општа антиабузивна правила настоје супротставити. Поред тога, ради једноставности излагања, синонимно ће бити употребљаван израз *избегаванье пореза*, који се уобичајено користи у домаћој пореској литератури и пракси.⁴⁷ Ипак, на овом месту треба напоменути да ЗПППА не прави термилошку разлику између незаконите пореске евазије и законите нелегитимне пореске евазије те, неоправдано, користи термин *избегаванье пореза* да означи реализацију пореских уштеда кршењем прописа – вршењем кривичних дела или прекршаја.⁴⁸ Наведено јасно упућује на недовољан степен развоја система заштите од законите нелегитимне пореске евазије који је установљен домаћим прописима те развијен праксом српских пореских органа и судова. У том контексту, анализом спроведеном у овом поглављу настојаћемо да подстакнемо научну дискусију о поменути појавама, да допринесемо надградњи постојећег знања о њима и, сходно томе, разумевању улоге општих антиабузивних правила која се, најједноставније речено, састоји у успостављању границе између „употребе“ и „злоупотребе“ пореских прописа од стране пореског обвезника.⁴⁹

2. Незаконита пореска евазија

У поређењу са осталим појмовима које ћемо настојати да дефинишемо у овом поглављу, за појам незаконите пореске евазије (енг. *tax evasion*, нем. *Steuerhinterziehung*, фр. *fraude fiscale*) се може рећи да има најмање спорно значење. Зато је његовом прецизном дефинисању у литератури посвећен релативно скроман простор. Незаконита пореска евазија подразумева понашање пореског обвезника које је

⁴⁶ Jean-Claude Goldsmith, *Tax Avoidance, Tax Evasion: A Survey of the Treatment of Tax Avoidance and Tax Evasion in the Main Industrialized Countries of the World*, International Bar Association, London 1982, vii.

⁴⁷ Вид. нпр. верзије на српском језику новијих пореских уговора. Доступно на: <https://www.mfin.gov.rs/propisi/ugovori-o-izbegavanju-dvostrukog-oporezivanja/>, 15. мај 2021.

⁴⁸ Примера ради, вид. формулације чл. 31, ст. 2, тач. 2), чл. 131, ст. 1, тач. 2) и 3) и чл. 135, ст. 2) ЗПППА. Такође, до ступања на снагу 1. јануара 2006. године Кривичног законика (*Службени гласник РС*, бр. 85/2005), ЗПППА је у чл. 172 прописивао кривично дело *избегаванье плаћања пореза*, које је тада „измештено“ у Кривични законик, уз измену назива у *пореска утаја*. Промена назива тог кривичног дела свакако је оправдана и може се сматрати једним од првих корака у правцу прецизнијег термилошког одређења различитих категорија понашања пореских обвезника које су усмерене на остваривање пореских уштеда. Скрећемо пажњу, ипак, на околност да ни термин „пореска утаја“ није најсрећније решење, већ би адекватније решење био термин „пореска превара“. Више о томе: Гордана Илић-Попов, „Пореска кривична дела у српском пореском законодавству“, *Наука, безбедност, полиција*, 1/2016, 41 фн. 2.

⁴⁹ Markus Seiler, *GAARs and Judicial Anti-Avoidance in Germany, the UK and the EU*, Linde, Vienna 2016, 5; Тако и Врховни суд Канаде у пресуди донетој у случају *Canada Trustco Mortgage Company*, од 19. октобра 2005. године, пара. 16.

усмерено на остваривање пореске уштеде, којим се крши порески пропис.⁵⁰ Порески обвезник не покушава да избегне настанак пореске обавезе (као што је случај са законитом нелегитимном пореском евазијом) него избегава да испуни пореску обавезу која је већ настала.⁵¹ Он то може чинити пропуштањем да предузме одређену радњу (неподношењем пореске пријаве, неплаћањем доспелог пореза, недостављањем информација потребних пореском органу за утврђивање пореза или у току пореске контроле и сл.) или активним поступањем (фалсификовањем докумената, исказивањем фиктивних одбитака и сл.).⁵²

С обзиром на то да је у сваком од поменутих случајева реч о понашању супротном пореским прописима, такво поступање пореског обвезника у конкретном случају може резултирати прекршајем или кривичним делом. Санкционисање наведеног понашања спроводи се, према томе, у оквирима казненог права. Да ли ће одређени вид незаконите пореске евазије бити квалификован као прекршај или кривично дело по правилу ће зависити од тога да ли на страни обвезника постоји намера да се оствари пореска уштеда, то јест да се нанесе штета фискусу,⁵³ као и од висине пореске уштеде коју је порески обвезник намеравао да оствари.⁵⁴ Но, важно је имати у виду да се за постојање незаконите пореске евазије не захтева да је порески обвезник својим противзаконитим понашањем заиста и реализовао пореску уштеду, односно да је фискусу заиста нанета штета. Напомињемо да се у литератури незаконита пореска евазија често неоправдано поистовећује са пореском утајом (енг. *tax fraud*, нем. *Steuerbetrug*, фр. *soustraction frauduleuse*). Пореска утаја представља само један од облика незаконите пореске евазије. Ради се, заправо, о њеном најтежем облику.

Историјски посматрано, фокус пореске политике је са незаконите евазије преусмерен на нелегитимну закониту евазију тек пре неколико деценија, пре свега због пораста броја мултинационалних компанија и њиховог значаја за светску привреду. Услед репутационог ризика који њено откривање доноси, незаконита евазија, по правилу, није прихватљива „стратегија“ за мултинационалне компаније.

⁵⁰ Д. Поповић (2020), 58-59.

⁵¹ Victor Uckmar, "General Report", *Tax avoidance/Tax evasion* (ed. V. Uckmar), IFA Cahiers de Droit Fiscal International, Vol. 68a, Kluwer, Deventer 1983, 20.

⁵² *Ibid.*, 21.

⁵³ Тако и Кривични законик Србије у чл. 225 прописује кривично дело пореске утаје и као елемент бића тог кривичног дела наводи *намеру избегавања плаћања пореза*. Синтагму „намера избегавања плаћања пореза“ треба разумети као намеру да се оствари пореска уштеда. „Намера окривљеног да избегне плаћање пореза је битан критеријум за разликовање кривичног дела од пореског прекршаја, а утврђује се на основу временског периода у којем је вршен обрачун пореза на неправилан и непотпун начин, узастопности појављивања умањеног износа у пореској пријави, као и постојања свести окривљеног о тако прикривеним подацима.“ Вид.: Пресуда Апелационог суда у Новом Саду, Кж1 372/2012 од 21. јула 2014. године.

⁵⁴ У литератури постоји неслагање у погледу тога да ли за постојање кривичног дела пореске утаје намера учиниоца мора да обухвати и околност да износ пореза који је утајио (или намеравао да утаји) прелази законом прописани лимит. Другим речима, питање је да ли је прописани лимит објективни услов инкриминације или обележје бића кривичног дела. Више о томе: Ивана Радисављевић, „Кривично дело пореска утаја у српском праву“, *Идентитетски преображај Србије: Прилози Пројекту 2019 – Колективна монографија* (ур. И. Крстић, В. Бајовић), Београд 2020, 198.

Но, чини се да се дискурс у погледу прихватљивог фискалног понашања великих економских актера током последњих неколико година променио те да и законита нелегитимна евазија све теже „пролази“ као понашање које за собом не повлачи репутациони ризик.⁵⁵

3. Законита нелегитимна пореска евазија

3.1. Одређење појма законите нелегитимне пореске евазије

Појам законите нелегитимне пореске евазије нема апсолутно значење. Напротив, могуће је уочити разлике у његовом разумевању у оквирима различитих пореских система.⁵⁶ Осим тога, његово значење се кроз историју мењало и у оквирима истих пореских јурисдикција. Разлике у политичким и економским приликама и доминантним идеолошким схватањима одсликавају се на перцепцију појма законите нелегитимне пореске евазије, као и степен толеранције према тој појави у оквирима одређене јурисдикције. Како Гређи (*Marco Greggi*) примећује: „Што је друштвена солидарност дубље укоренења у одређеном правном систему, то ће овај појам имати шире значење“, другим речима – обухватаће шири спектар понашања пореских обвезника.⁵⁷ Поред тога, донедавно толерисано понашање пореског обвезника може постати непожељно, односно третирано као нелегитимно са становишта твораца пореске политике, онда када оруђе којим се он у том подухвату послужио постане распрострањено у широј групи пореских обвезника у конкретном пореском систему.⁵⁸ Описана тенденција ће бити јасно уочљива кроз анализу развоја судских доктрина усмерених на спречавање законите нелегитимне евазије, којој ћемо посветити део главе друге нашег излагања.

Флуидност појма законите нелегитимне пореске евазије условила је потешкоће у његовом прецизном дефинисању. Поновимо, упоредноправни прописи најчешће не садрже његову дефиницију. У литератури, чак и када се настоје утврдити обриси значења тог појма, то се најчешће чини његовим разграничавањем од незаконите евазије, с једне стране, и законите легитимне евазије, с друге стране. Уз то, често се идентификују основне индиције које упућују на њено постојање. Премда постоје незнатне разлике у погледу индиција које се у наведеном контексту издвајају као

⁵⁵ Упечатљив пример је компанија Старбакс (*Starbucks*) која се, суочена са медијским притиском због реализације значајних пореских уштеда ослањањем на аранжмане који представљају закониту нелегитимну пореску евазију, јавно изјаснила да одустаје од коришћења права на разноврсне пореске одбитке, чиме је своју обавезу по основу пореза на добит увећала за 20 милиона фунти. За подробнију анализу поменутог случаја вид.: Katherine Campbell, Duane Helleloid, “Starbucks: Social responsibility and tax avoidance”, *Journal of Accounting Education*, Vol. 37, December 2016, 44.

⁵⁶ Paulus Merks, “Tax Evasion, Tax Avoidance, Tax Planning”, *Intertax*, Vol. 34, 5/2006, 281.

⁵⁷ M. Greggi (2008), 33.

⁵⁸ Barry Bracewell-Milnes, M. A. Wisselink, “Concepts and criteria of international tax avoidance”, *International Tax Avoidance: A Study by the Rotterdam Institute for Fiscal Studies*, Vol. 1 – General and Conceptual Manual, Kluwer, Deventer 1979, 343-344.

одлучујуће, уобичајене су оне који се односе на: 1) намеру пореског обвезника, односно циљ његовог аранжмана, 2) артифицијелност одабране правне форме аранжмана и 3) пореску уштеду.

Кад је реч о првом показатељу, захтева се да је порески обвезник спорни акт предузео са намером, то јест са циљем да умањи или у потпуности избегне пореску обавезу. Дакле, нужно је повући разлику између пореског обвезника који изабере један од неколико могућих начина да реализује свој пословни подухват или трансакцију зато што му тај пут доноси највећу уштеду пореза и пореског обвезника који исти начин бира из непореских разлога.⁵⁹ На први поглед, реч је о субјективном критеријуму, који *prima facie* подразумева испитивање унутрашњих мотива пореског обвезника. Будући да би такав чист субјективни критеријум било изузетно тешко операционализовати у пракси, постојање намере пореског обвезника да умањи, односно избегне пореску обавезу утврђује се на основу објективних околности које доказују њено постојање. Овом питању посветићемо више пажње на одговарајућем месту у трећој глави дисертације.

Други показатељ подразумева да је правна форма аранжмана коју је порески обвезник одабрао како би остварио пореску уштеду артифицијелна (енг. *artificiality*). Питање артифицијелности правне форме процењује се имајући у виду економске (изузимајући пореске) ефекте које порески обвезник њоме настоји да реализује. Услов артифицијелности се сматра испуњеним уколико одабрана правна форма предузетог аранжмана одступа од оне којој би уобичајено било место у идентичним економским приликама.

Трећи показатељ јесте да поступање пореског обвезника резултира пореском уштедом. Уколико порески обвезник, са намером да умањи своју пореску обавезу, за спровођење одређеног пословног подухвата одабере низ трансакција, који се за дате околности чине артифицијелним, али (нпр. због недовољно доброг познавања пореских прописа) не оствари намеравану пореску уштеду, не може бити говора о нелегитимној пореској евазији. За разлику од незаконите пореске евазије, законита нелегитимна евазија обухвата далеко шири спектар понашања пореског обвезника усмерених на остваривање пореске уштеде. Ипак, у поређењу са незаконитом пореском евазијом која може постојати и онда када порески обвезник није успео у својој намери да оствари пореску уштеду, законита нелегитимна пореска евазија нужно подразумева успешност аранжмана пореског обвезника, у смислу оштећења фискаса. Као што је претходно објашњено, ако порески обвезник не оствари пореску уштеду, то јест не умањи своје пореско оптерећење испод нивоа који је законодавац имао у виду приликом нормирања одређене правне ситуације, не може бити речи о нелегитимној пореској евазији, без обзира на „пут“ који је порески обвезник одабрао да спроведе одређену трансакцију или пословни подухват.

Постојање претходно наведених индиција у сваком појединачном случају утврђује надлежни порески орган, односно суд. Доношење одлуке од стране пореског, односно судског органа којом се утврђује постојање индиција бројни аутори

⁵⁹ George S. A. Wheatcroft, "The Attitude of the Legislature and the Courts to Tax Avoidance", *The Modern Law Review*, Vol. 18, 3/1955, 209.

издвајају као засебан критеријум за постојање законите нелегитимне евазије.⁶⁰ Поред тога, поједини аутори као додатни критеријум наводе и учесталост спорног аранжмана пореског обвезника.⁶¹ Идеја у основи тог захтева је да одређени тип аранжмана пореског обвезника који испуњава услове да би се сматрао нелегитимном евазијом, по правилу, добија на значају уколико га у пракси употребљава већи број пореских обвезника. Супротно, ако је реч о „усамљеном“ примеру, порески орган може, према разумевању наведених аутора, искористити наведени аргумент да поменути аранжман, и поред испуњености претходних услова, окарактерише као легитиман.⁶²

У вези са другим и трећим показатељем, у литератури је начињена интересантна подела абузивних аранжмана пореског обвезника на: 1) превентивне (енг. *preventative*) и 2) куративне (енг. *curative*).⁶³ Превентивни абузивни аранжмани умањују или у потпуности спречавају настанак пореске обавезе, осигуравањем да елементи законског описа пореског чињеничног стања остану неиспуњени.⁶⁴ Насупрот томе, куративни абузивни аранжмани омогућавају пореском обвезнику да умањи или у потпуности неутралише пореску обавезу која је претходно настала. Најчешћи пример јесте артифицијелно креирање капиталних губитака који се, потом, пребијају са претходно реализованим капиталним добитком, чиме се умањује обавеза по основу пореза на капитални добитак.⁶⁵

Теоријски занимљиво питање јесте да ли би се понашање пореског обвезника које је обухваћено применом општег антиабузивног правила и даље могло третирати као законито. Начелно посматрано, у ситуацији у којој су испуњени услови за примену општег антиабузивног правила понашање пореског обвезника престаје бити законито, што га, макар *prima facie*, приближава незаконитој пореској евазији. Због тога у литератури поједини аутори указују на неадекватност базирања разлике између поменуте две појаве искључиво на двојности законито–незаконито.⁶⁶ Ипак, незаконита пореска евазија подразумева понашање које је *per se* у домену казненог права. Насупрот њој, законита нелегитимна евазија означава понашање које тек

⁶⁰ Вид. нпр.: J. C. L. Huiskamp, "Definition, Scope and Importance of International Tax Avoidance", *International Tax Avoidance and Evasion, Colloquy of 5-7 March 1980 (Strasbourg), Council of Europe - IBFD, Amsterdam 1981*, 23; B. Bracewell-Milnes, M.A. Wisselink (1979), 336; Д. Поповић (2020), 61-62.

⁶¹ Вид.: J. C. L. Huiskamp (1981), 23.

⁶² J. C. L. Huiskamp (1981), 23. Анализа конкретних елемената у саставу општих антиабузивних правила, коју ћемо спровести у трећој глави дисертације показаће да је наведено могуће само у случају општих антиабузивних правила код којих неутрализација и реквалификација абузивног аранжмана не наступају аутоматски, већ зависе од дискреционе оцене пореског, односно судског органа. Осим тога, приликом анализе утицаја правила ЕУ о државној помоћи на примену националних општих антиабузивних правила видећемо да се изнети став, макар када је реч о (пореско)правном оквиру Уније, тешко може бранити.

⁶³ Robert Burgess, "Form Without Substance? A Comment on Tax Avoidance and its Influence in the Interpretation of Tax Statutes", *Statute Law Review*, 2/1982, 87.

⁶⁴ *Ibid.*

⁶⁵ *Ibid.*

⁶⁶ Nabil Fouad Orow, *Solving the Mystery of Tax Avoidance: A Comparative Study of Anti Avoidance Rules*, Doctoral Thesis, University of New South Wales, 2000, 30.

применом одредаба пореског закона (тачније, општег антибузивног правила) може постати незаконито. Зато га поједини аутори, чијем бисмо се ставу приклонили, карактеришу као *фискално незаконито* понашање.⁶⁷ Управо је суштина општих антибузивних правила у томе да прецизирају критеријуме који упућују на постојање фискалне незаконитости.⁶⁸ Наравно, разликовање између незаконитости у домену, с једне стране, казненог права и, с друге стране, пореског права, није од значаја за оне пореске системе који не прописују опште антибузивно правило.

Као прецизнији основ за квалификовање одређеног понашања пореског обвезника као незаконите или законите нелегитимне евазије сматрамо да је потребно потражити одговор на следеће питање: Да ли порески обвезник у конкретном случају оспорава постојање пореске обавезе или не? Према томе, биће реч о незаконитој пореској евазији уколико порески обвезник не спори да је пореска обавеза настала, али својим поступањем (пропуштањем предузимања одређених радњи или активним поступањем) настоји да до њеног испуњења не дође. О законитој нелегитимној евазији може бити речи само онда када порески обвезник настоји да спречи сâм настанак пореске обавезе, односно уколико артифицијелним аранжманима покушава да оспори испуњеност законом прописаних услова за настанак пореске обавезе.⁶⁹

У економској теорији, учесталост незаконите евазије одређује се као функција успешности механизма које пореска администрација има на располагању за утврђивање и прикупљање пореза. С друге стране, размере законите нелегитимне евазије зависе од прецизности законодавца у исказивању економских концепата који су у темељу дефиниције пореске основице као елемента законског описа пореског чињеничног стања.⁷⁰ Не спорећи значајне разлике између незаконите и законите нелегитимне евазије са правног, моралног и политичког становишта, те две појаве имају суштински идентичне економске последице.⁷¹

Непостојање јединствене општеприхваћене дефиниције појма законите нелегитимне пореске евазије ставља пред законодавца који настоји да се наведеној појави супротстави, макар на први поглед, непремостиве препреке. Купер (*Cooper*) сликовито представља наведени проблем питајући се: „Како законописац може да

⁶⁷ V. Bracewell-Milnes, M.A. Wisselink (1979), 336.

⁶⁸ *Ibid.*, 336-337.

⁶⁹ Тако и: N. F. Orow (2000), 31.

⁷⁰ John A. Kay, "The Economics of Tax Avoidance", *British Tax Review*, 6/1979, 354.

⁷¹ Поменута сличност послужила је као инспирација групи аутора енглеског говорног подручја, који су анализирали интеракцију између правних, моралних и економских аспеката тих појава, да формулишу кованицу *tax avoision* као сложеницу од термина *tax avoidance* и *tax evasion*. Вид.: Barry Bracewell-Milnes, "Is Tax Avoidance/Evasion a Burden on Other Taxpayers?", *Tax Avoision: The economic, legal and moral inter-relationships between avoidance and evasion* (ed. A. Seldon), The Institute of Economic Affairs, London 1979, 107.

припреми оружје за борбу против нечега што, према појединим мишљењима, не може бити дефинисано адекватно и, свакако, не може бити дефинисано *ex ante*“.⁷²

3.2. Узроци законите нелегитимне пореске евазије

Законита нелегитимна пореска евазија омогућена је самим начином на који је уређен однос између пореског и приватног права. Наиме, законски опис пореског чињеничног стања се, по правилу, везује за форме трансакција које уређује приватно право,⁷³ а не за њихову економску суштину, односно природу. Слобода уговарања, која је један од основних постулата приватног права, пружа пореским обвезницима право избора између мноштва различитих приватноправних форми у којима могу реализовати одређену трансакцију или пословни подухват. Последично, избор приватноправне форме у којој ће порески обвезник предузети одређену трансакцију или пословну активност одређује порескоправне последице које ће у односу на њега наступити. Тиме се пореском обвезнику оставља простор да организовањем своје пословне активности или трансакције у одређеном облику доведе до оних порескоправних последица које су из његовог угла најповољније. У том смислу, што се порески систем у већој мери ослања на форму, односно приватноправне концепте за које не предвиђа аутономно значење, то је већи простор за поступке пореског обвезника који се могу квалификовати као нелегитимна пореска евазија.⁷⁴

Нелегитимну пореску евазију омогућавају и разноврсни структурни елементи пореског система, односно појединих пореских облика који творе порески систем. Као један од најочитијих примера може се издвојити принцип реализације, који има кључни значај за функционисање пореза на капиталне добитке. Принцип реализације налаже да пореска обавеза по основу пореза на капиталне добитке настаје тек у моменту отуђења права чијим порастом вредности у односу на моменат његовог стицања је настао капитални добитак. Поштовање принципа реализације неопходно је из практичних разлога,⁷⁵ али, истовремено, неизбежно отвара пореском обвезнику широк маневарски простор да организује своје трансакције са циљем умањења обавезе по основу пореза на капиталне добитке. Реч је о само једном од бројних концепата у темељу пореског система који су неопходни за његово несметано функционисање, а који омогућавају и олакшавају нелегитимне поступке пореског обвезника.

⁷² Graeme Cooper, “Conflicts, Challenges and Choices – The Rule of Law and Anti-Avoidance Rules”, *Tax avoidance and the rule of law* (ed. G. S. Cooper), IBFD, Amsterdam 1997, 26.

⁷³ Дејан Поповић, Гордана Илић-Попов, „Однос пореског права и приватног права“, *Анали Правног факултета у Београду*, 1/2016, 12.

⁷⁴ F. Zimmer (2002), 25 и 37.

⁷⁵ Непримењивање принципа реализације подразумевало би утврђивање и опорезивање капиталних добитака на начин на који се утврђује и опорезује доходак, то јест на годишњем нивоу. Такав приступ био би далеко компликованији за примену и стварао би значајне трошкове за пореског обвезника (између осталог због проблема који произлази из вредновања капиталног добитка/губитка на годишњем нивоу). Више о томе: Giampaolo Arachi, Massimo D’Antoni, “Taxation of capital gains upon accrual: is it really more efficient than realisation?”, *Fiscal Studies*, Vol. 43, 1/2022, 40-41.

Прилике за упуштање у закониту нелегитимну евазију врло су неравномерно распоређене како између различитих категорија пореских обвезника, тако и у погледу разноврсних економских активности.⁷⁶ Емпиријска истраживања показују да су могућности за посезање за законитом нелегитимном евазијом далеко мање, примера ради, за мала и средња предузећа него за мултинационалне групе компанија, као и за физичка лица која приходе остварују из радног односа него што је то случај са физичким лицима која остварују приходе од инвестиција. У том смислу, законита нелегитимна евазија није проблематична само из угла начела једнакости грађана, већ и из угла правичне расподеле ресурса између различитих сектора привреде. Она резултира неједнаким ефективним пореским оптерећењем различитих група пореских обвезника и/или различитих типова економске активности, иако је номинално пореско оптерећење прописано тако да буде идентично.⁷⁷ У наведеном контексту треба разумети Баркерову (*William B. Barker*) критику на рачун толерисања нелегитимне законите евазије, у којој указује да она није „злочин без жртава“ (енг. *victimless crime*). Ово стога што порез који не плате вешти и паметно саветовани порески обвезници мораће да плате они порески обвезници који нису у прилици да га избегну.⁷⁸

У поменутом контексту не треба занемарити ни улогу професионалних пореских саветника у афирмисању и промовисању најразноврснијих видова законите нелегитимне евазије у данашњем свету. Овде није реч само о дизајнирању и „продаји“ ингаениозних абзузивних аранжмана заинтересованим клијентима, већ и о утицају на креирање пореске политике различитих држава, не само лобирањем него и директним учешћем у формулисању предлога пореских прописа.⁷⁹ Наиме, недовољна кадровска опремљеност државног апарата неретко резултира прибављањем подршке у виду консултантских услуга за потребе формулисања пореских прописа управо оним фирмама чија је активност у великој мери усмерена на пружање помоћи пореским обвезницима да (зло)употребе пореске прописе.

4. Законита легитимна пореска евазија

Термини који се у литератури, али и пракси, користе синонимно са термином законита легитимна пореска евазија су: пореска митигација (енг. *tax mitigation*), пореско планирање (енг. *tax planning*)⁸⁰ и порески менаџмент (енг. *tax management*). Законита легитимна пореска евазија постоји у ситуацији када порески обвезник

⁷⁶ J. A. Kay (1979), 355-356.

⁷⁷ *Ibid.*, 356.

⁷⁸ W. B. Barker (2009), 239.

⁷⁹ Allison Christians, "Distinguishing tax avoidance and evasion", *The Routledge Companion to Tax Avoidance Research* (eds. N. Hashimzade, Y. Epifantseva), Routledge, New York 2018, 423.

⁸⁰ Напомињемо да се у области међународне пореске политике прави разлика између тзв. прихватљивог пореског планирања (енг. *acceptable tax planning*) и агресивног пореског планирања (енг. *aggressive tax planning*). Разумевању појма и улоге агресивног пореског планирања биће посвећено наредно поглавље рада.

користи одређену фискално привлачну опцију коју порески закон прописује, при чему трпи одговарајуће економске последице које је законодавац имао у виду као оправдање за њено коришћење.⁸¹ Сваки порески систем садржи одредбе које пореском обвезнику омогућавају законито и, са становишта законодавца, сасвим легитимно умањење пореског терета. Такве одредбе уводе се са циљем да се подстакне: 1) развој одређеног географског подручја, 2) развој појединих облика пословне активности, 3) одређено друштвено пожељно понашање, или 4) одређена категорија пореских обвезника (нпр. лица са инвалидитетом, радно способни појединци у доби у којој је незапосленост превалентна, *start-up* компаније и др.). Насупрот томе, нелегитимна пореска евазија се одликује околношћу да порески обвезник остварује пореску уштеду, а да истовремено не трпи економске последице које је законодавац везао (тачније, настојао да веже) за такву уштеду.

У ситуацији кад је исти економски ефекат могуће постићи коришћењем различитих грађанскоправних форми, порески обвезник је начелно слободан да изабере ону која резултира најмањим пореским теретом. Такав приступ, у литератури познат као доктрина избора (енг. *choice doctrine*), кроз историју су заступали судови бројних јурисдикција.⁸² Ипак, анализа судских доктрина коју ћемо спровести у наредној глави дисертације, показате да то право пореског обвезника није апсолутно. Напротив, упоредноправно посматрано, постоји изузетно богата судска пракса која је настала као резултат тежње да се праву избора пореског обвезника успоставе одређена ограничења.

Да би разграничио легитимну и нелегитимну закониту евазију, Коцијан (*Maurice Cozian*) прави разлику између такозваних фискалних и правних избора пореског обвезника.⁸³ Одабир између различитих могућности које порески прописи пружају пореском обвезнику, а који за последицу имају различите нивое пореског оптерећења, он означава као *фискални* избор. Кад порески обвезник начини фискални избор, његово понашање квалификује се као законита легитимна евазија, чак и када тај избор резултира најмањим могућим пореским оптерећењем у конкретном случају. Насупрот томе, избор између разноврсних, али према економском ефекту

⁸¹ G. Loutzenhiser (2019), 100.

⁸² „Не може се спорити право пореског обвезника да умањи или у потпуности избегне порез који би иначе дуговао применом оруђа које закон дозвољава.“ Пресуда Врховног суда САД у случају *Gregory v. Helvering* 293 U.S. 465 at 469, 55 S.Ct. 266, од 7. јануара 1935. године; „Нико не може бити приморан да организује своје пословање на начин који је за њега порески најнеповољнији.“ Пресуда Врховног суда Холандије (*Hoge Raad*), од 12. октобра 1955, HNZ 1 955/360, цитирано према: Eelco van der Stok, “General Anti-avoidance Provisions: a Dutch Treat”, *British Tax Review*, 2/1998, 150; „У пореском праву не постоји општи принцип који би пореском обвезнику наметнуо обавезу да поступа на начин који узрокује пореску обавезу највеће могуће висине.“ Пресуда Врховног управног суда Пољске (*Naczelny Sąd Administracyjny*) у случају *Optimus* од 24. новембра 2004. године, наведено према: Hanna Filipczyk, *Tax Avoidance and Rationality of Law*, Wolters Kluwer, Warszawa 2017, 99; Слично и: Пресуда Апелационог суда Милана, од 18. јуна 1976. године, у случају *Orsi Mangelli v. Tar Authority*, *Giur. It.*, 1978, I, 2, цитирано према: Guglielmo Maisto, “The abuse of rights under Italian tax law: an outline”, *Intertax*, 2/1992, 93. Наведени став присутан је и у пракси Суда правде ЕУ. Вид. нпр. пара. 79 Пресуде Суда правде ЕУ у случајевима *Gemeente Leusden (C-487/01)* и *Holin Groep BV cs v. Staatssecretaris van Financiën (C-7/02)* од 29. априла 2004. године, као и пара. 53 Пресуде Суда правде ЕУ у случају *RBS Deutschland Holdings (C-277/09)*.

⁸³ Maurice Cozian, “What is abuse of law?”, *Intertax*, 2/1991, 104.

идентичних, приватноправних конструкција, са циљем да се издејствује примена пореске одредбе која гарантује ниже пореско оптерећење, представља *правни* избор пореског обвезника. Једино такав избор може, под одређеним условима, представљати закониту нелегитимну пореску евазију. Примера ради, порески обвезник – физичко лице може одлучити да право својине на непокретности отуђи тек након истека периода од десет година од када га је стекао, чиме ће капитални добитак који том приликом реализује бити изузет од опорезивања.⁸⁴ Такво понашање не само да је законито, већ је и сасвим легитимно са становишта пореског законодавца. Примењујући Коцијанову логику на представљени случај, порески обвезник учинио је фискални избор, оптирајући за могућност коју му је на располагање ставио законодавац, при чему је истовремено претрпео економске последице које је законодавац имао у виду као оправдање за уживање прописаног изузимања од пореза на капиталне добитке. Наиме, због одлагања реализације оствареног капиталног добитка, порески обвезник био је изложен неликвидности, односно није имао могућност да ужива пораст вредности права до ког је у наведеном периоду дошло.

5. Агресивно насупрот дозвољеном пореском планирању

Покушај да се разазна граница између нелегитимне пореске евазије и пореског планирања додатно је усложњен ступањем на међународну сцену идеје о *агресивном* пореском планирању (енг. *aggressive tax planning*). Агресивно пореско планирање као антипод прихватљивом пореском планирању (енг. *acceptable tax planning*) представља релативно нов концепт релевантан за међународно опорезивање. Значење тог концепта прилично је спорно. Иако је сам термин „агресивно пореско планирање“ иницијално потекао из САД,⁸⁵ значење које му данас придајемо формулисано је, и на међународни ниво уздигнуто, радом међународних организација – пре свега ОЕЦД-а⁸⁶ и ЕУ.⁸⁷ Реч је о концепту који је у темељу иницијатива за спровођење ревизије

⁸⁴ Реч је о року прописаном чл. 72а, ст. 1, тач. 5 Закона о порезу на доходак грађана, *Службени гласник РС*, бр. 24/2001, 80/2002, 80/2002 - др. закон, 135/2004, 62/2006, 65/2006 - испр., 31/2009, 44/2009, 18/2010, 50/2011, 91/2011 - одлука УС, 7/2012 - усклађени дин. изн., 93/2012, 114/2012 - одлука УС, 8/2013 - усклађени дин. изн., 47/2013, 48/2013 - испр., 108/2013, 6/2014 - усклађени дин. изн., 57/2014, 68/2014 - др. закон, 5/2015 - усклађени дин. изн., 112/2015, 5/2016 - усклађени дин. изн., 7/2017 - усклађени дин. изн., 113/2017, 7/2018 - усклађени дин. изн., 95/2018, 4/2019 - усклађени дин. изн., 86/2019, 5/2020 - усклађени дин. изн., 153/2020, 156/2020 - усклађени дин. изн. и 6/2021 - усклађени дин. изн.

⁸⁵ Emer Mulligan, Lynne Oats, "The Risk Management: Evidence from the US", *British Tax Review*, 6/2009, 681 фн. 4.

⁸⁶ Вид. нпр.: OECD, *Mandatory Disclosure Rules, Action 12 – 2015 Final Report*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris 2015, 9.

⁸⁷ European Commission, Recommendation of 6 Dec. 2012 on aggressive tax planning, COM (2012) 8806 final, *Official Journal of the European Union* L 338/41, 2, доступно на: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=celex%3A32012H0772>, 21. јун 2022.

система међународног опорезивања, којом су, почев од економске кризе из 2008. године, непрекидно заокупљене међународне организације.⁸⁸

Дефиниција коју су формулисале институције ЕУ одређује агресивно пореско планирање као „понашање пореског обвезника које се састоји у злоупотреби формалности (енг. *technicalities*) одређеног пореског система или неусаглашености (енг. *mismatches*) између два или више пореских система,⁸⁹ са циљем умањења пореске обавезе“.⁹⁰ Реч је о појави која обухвата широк дијапазон понашања пореског обвезника, чије се последице могу свести на: а) двоструко коришћење одбитка (нпр. употреба губитака за умањење обавезе по основу пореза на добит и у земљи извора и у земљи резидентства) и б) двоструко неопорезивање (нпр. приход који се не опорезује у земљи извора изузима се из основице у земљи резидентства).⁹¹ С друге стране, ОЕЦД не користи једну јединствену дефиницију тог концепта, већ му придаје различито значење у оквиру својих разноврсних иницијатива и пројеката.⁹² Поврх тога, премда га често употребљава, ОЕЦД поменути термин у највећем броју својих докумената не дефинише.⁹³ Као конститутивни елементи агресивног пореског планирања могу се издвојити: (1) каузална веза између пореске уштеде, с једне стране, и искоришћавања неусаглашености између најмање два пореска система, с друге стране, (2) неподударање између јурисдикције у којој се ствара вредност и јурисдикције у коју порески обвезник настоји да премести добит ради остварења пореске уштеде и (3) остваривање пореске уштеде противно интенцији заинтересованих јурисдикција.⁹⁴

Изостанак покушаја да се формулише јединствена и прецизна дефиниција концепта агресивног пореског планирања треба разумети у контексту улоге коју су му творци међународне пореске политике приписали. Његово усвајање и потенцирање у инструментима меког права (енг. *soft law*) има за циљ да оправда сијасет иницијатива, мера и препорука усмерених на сузбијање понашања пореских обвезника која се сматрају неправичним и штетним по националне фискалне

⁸⁸ José Manuel Calderón Carrero, Alberto Quintas Seara, “The Concept of ‘Aggressive Tax Planning’ Launched by the OECD and the EU Commission in the BEPS Era”, *Intertax*, Vol. 44, 3/2016, 212.

⁸⁹ Акти пореског обвезника којим се злоупотребљавају неусклађености у начину на који је исто порески релевантно питање регулисано у два или више пореска система у литератури се називају пореском арбитражом (енг. *tax arbitrage*). Вид.: David Rosenbloom, “International Tax Arbitrage and the ‘International Tax System’”, *The Tillinghast Lecture 1996-2005*, NYU School of Law, New York 2007, 92.

⁹⁰ European Commission, Recommendation of 6 Dec. 2012 on aggressive tax planning, 2.

⁹¹ *Ibid.*

⁹² J. M. Calderón Carrero, A. Quintas Seara (2016), 215.

⁹³ Вид. примера ради: OECD, *Tackling Aggressive Tax Planning Through Improved Transparency and Disclosure: Report on Disclosure Initiatives*, OECD Publishing, Paris 2011, доступно на: <https://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/48322860.pdf>, 19. јун 2022; OECD, *Addressing Base Erosion and Profit Shifting*, OECD Publishing, Paris 2013; OECD, *BEPS Action 12: Mandatory Disclosure Rules, Final Report*, OECD Publishing, Paris 2015.

⁹⁴ Pasquale Pistone, “The Meaning of Tax Avoidance and Aggressive Tax Planning in European Union Tax Law: Some thoughts in connection with the reaction to such practices by the European Union”, *Tax Avoidance Revisited in the EU BEPS Context* (ed. A. P. Dourado), IBFD, Amsterdam 2017, 94-95.

интересе.⁹⁵ Према томе, наведени термин не означава никакву засебну правну категорију са прецизно одређеним значењем, већ се користи инструментално, да упути на широк круг тзв. пореских аномалија (енг. *tax anomalies*), то јест неприхватљивих *последица* поступака пореског обвезника омогућених, пре свега, застарелим уређењем међународног пореског система.⁹⁶ Због тога што позива на заједничку акцију појединачних јурисдикција и налаже координисану законодавну реакцију усмерену на унапређење постојећих недостатака међународног пореског система,⁹⁷ поједини аутори га називају концептом пореске политике (енг. *tax policy concept*).⁹⁸

У литератури се као основ за повлачење границе између агресивног пореског планирања и законите нелегитимне пореске евазије истиче разлика између адресата та два концепта. Наиме, концепт нелегитимне пореске евазије за адресата има пореског обвезника. Насупрот томе, адресати концепта агресивног пореског планирања су национални законодавни и порески органи, који би требало да обезбеде ревизију постојећих застарелих и неадекватних пореских прописа и њихове примене.⁹⁹ У том контексту, акти поменутих међународних организација не садрже смернице које би требало да омогуће утврђивање степена „агресивности“, односно „неприхватљивости“ пореског планирања. Одредница „агресивно“ у називу тог концепта није везана за квалификацију понашања пореског обвезника, већ за специфични објекат пореског планирања, а то је међународни порески систем.¹⁰⁰ Без обзира на разноврсност начина на које се може реализовати агресивно пореско планирање, ти начини, по правилу, не захтевају нужно одређени вид злоупотребе прописа на страни пореског обвезника. То упућује на закључак да агресивно пореско планирање подразумева понашање пореског обвезника које се одликује нижим степеном абузивности него што је то случај са законитом нелегитимном пореском евазијом.¹⁰¹

У сваком случају, агресивно пореско планирање се не може разумети као синоним, нити као поткатегорија законите нелегитимне евазије. Разлог за то Пистоне (*Pasquale Pistone*) види у чињеници да поменуте појаве узрокују структурално

⁹⁵ J. M. Calderón Carrero, A. Quintas Seara (2016), 216.

⁹⁶ *Ibid.* Као примери пореских аномалија, у актима међународних организација наводе се двострука употреба одбитака, двоструко неопорезивање, неприхватљиво ниске ефективне пореске стопе и др.

⁹⁷ Ana Paula Dourado, “The Meaning of Aggressive Tax Planning and Avoidance in the European Union and the OECD: An Example of Legal Pluralism in International Tax Law”, *International Tax Law: New Challenges to and from Constitutional and Legal Pluralism* (ed. J. Englisch), IBFD, Amsterdam 2016, 9.6.

⁹⁸ Paolo Piantavigna, “Tax Abuse and Aggressive Tax Planning in the BEPS Era: How EU Law and the OECD Are Establishing a Unifying Conceptual Framework in International Tax Law, despite Linguistic Discrepancies”, *World Tax Journal*, Vol. 9, 1/2017, 62.

⁹⁹ P. Piantavigna (2017), 67. Слично и: A. P. Dourado (2016), 9.7.

¹⁰⁰ P. Piantavigna (2017), 75-76.

¹⁰¹ Слично и: Axel Cordewener, “Anti-Abuse Measures in the Area of Direct Taxation: Towards Converging Standards under Treaty Freedoms and EU Directives?”, *EC Tax Review*, 2/2017, 61. Уместо степена абузивности, аутор се фокусира на одсуство поступака усмерених на заобилажење пореских прописа (енг. *circumvention measures*), који су типични за закониту нелегитимну евазију.

различите проблеме.¹⁰² Тако, агресивно пореско планирање нужно претпоставља прекограничну ситуацију у којој пореска уштеда за пореског обвезника настаје због неусаглашености пореских прописа најмање две јурисдикције. Супротно томе, законита нелегитимна евазија, чак и уколико се одвија у прекограничном контексту, подразумева да порески обвезник остварује пореску уштеду избегавањем примене пореских прописа само једне од „умешаних“ пореских јурисдикција.¹⁰³ Дакле, агресивно пореско планирање не води (за разлику од законите нелегитимне евазије) ефектима који су супротни циљевима који се настоје постићи *домаћим* пореским прописима.¹⁰⁴ Управо због описаних разлика, општа антиабузивна правила нису делотворна у сузбијању агресивног пореског планирања.¹⁰⁵

6. Закључна разматрања

Претходна анализа упућује на закључак да испитане појаве није лако прецизно разграничити. Зато има више смисла посматрати их као сегменте на јединственом спектру понашања пореског обвезника – од сасвим прихватљивог до најнеприхватљивијег, при чему се величина сегмента који на том спектру поједине појаве заузимају мења зависно од економских и политичких прилика и доминантних ставова у конкретној јурисдикцији, као и, уопште, у свету.

За потребе истраживања које следи пошли смо од претпоставке да је законита нелегитимна евазија појава која завређује пажњу твораца пореске политике, то јест појава чије је сузбијање у интересу државе, али и њених грађана. У последњих неколико деценија такав став апсолутно доминира како у теорији, тако и у упоредноправној пракси,¹⁰⁶ а спорно је само којим средствима би у сузбијању законите нелегитимне евазије требало дати предност. Имајући у виду предмет нашег истраживања, ми се питањем оправданости и целисходности сузбијања законите нелегитимне пореске евазије нећемо темељније бавити, већ ћемо у кратким цртама

¹⁰² P. Pistone (2017), 92.

¹⁰³ *Ibid.*

¹⁰⁴ Pasquale Pistone *et al.*, “Abuse through the Use of Shell Companies and Arrangements for Tax Purposes in the European Union: Feedback on the EU Consultation by the IBFD Task Force on EU Law”, *International Tax Studies*, 7/2021, 5.

¹⁰⁵ Пистоне иде и корак даље, тврдећи да антиабузивно законодавство уопштено посматрано (што подразумева и општа и посебна антиабузивна правила) није ефикасно у сузбијању агресивног пореског планирања. Вид.: P. Pistone (2017), 92. Верујемо, ипак, да би аутор наведену тврдњу ублажио са данашње тачке гледишта, будући да су у међувремену, на основу Директиве против избегавања пореза, државе-чланице ЕУ у своја унутрашња законодавства унела правила о хибридном неусаглашеностима, која су усмерена управо на сузбијање последица агресивног пореског планирања, а о којима ће више речи бити у излагању које следи.

¹⁰⁶ Насупрот томе, 50их и 60их година прошлог века законита нелегитимна пореска евазија није била универзално прихваћена као понашање вредно осуде, а самим тим ни као појава чије би сузбијање било у јавном интересу. Вид.: Privy Council Office of Canada, *Report of the Royal Commission on Taxation*, Vol. 3, Privy Council Office, Ottawa – Ontario 1966, 540, http://publications.gc.ca/collections/collection_2014/bcp-pco/Z1-1962-1-3-3-eng.pdf, 7. октобар 2021.

предочити основне разлоге који се у литератури и од стране доносилаца политичких одлука истичу у прилог различитих видова активности усмерених на њено сузбијање.

Први и најочигледнији разлог јесте чињеница да законита нелегитимна пореска евазија за последицу има смањење јавних прихода државе, што заузврат резултира нижим обимом и квалитетом јавних добара које држава обезбеђује својим грађанима. Истовремено, слабе капацитети државе за успешно вођење стабилизационе и редистрибутивне политике.¹⁰⁷ Алтернативно, уколико се жели задржати исти ниво јавне потрошње биће неопходно да се увећа постојеће пореско оптерећење. Тако увећано пореско оптерећење пада „на плећа“ пореских обвезника који своје пореске обавезе добровољно и уредно испуњавају, односно не упуштају се у (нелегитимну или незакониту) пореску евазију. Последично, долази до подривања поверења пореских обвезника у порески систем, чиме се размере добровољног поштовања пореских прописа смањују. Свест пореских обвезника да је порески систем толерантан према законитој нелегитимној пореској евазији негативно утиче на порески морал.

Иако се избегавање пореза преодминантно критикује из угла начела правичности (како правичности у оквирима појединачног пореског система, тако и правичности на међународном плану – у контексту расподеле субјективних пореских права између различитих пореских јурисдикција (енг. *inter-nation equity*)), мишљења смо да је све евидентнији проблем који та појава представља из угла начела ефикасности. Наиме, законита нелегитимна пореска евазија подразумева понашање које, премда је из угла појединачног пореског обвезника који се у њу упушта профитабилно, са друштвеног аспекта економски неефикасно. С једне стране, њоме се угрожава слободна тржишна утакмица, тако што су порески обвезници који су спремни да се упусте у избегавање пореза у прилици да умање своје трошкове пословања испод нивоа трошкова којима су изложени порески обвезници који поступају у складу са очекивањима законодавца.¹⁰⁸ С друге стране, енормни ресурси који се улажу у изналажење софистицираних абузивних аранжмана чији једини ефекат је уштеда пореза, представљају расипање ресурса који би могли бити утрошени на реализацију друштвено корисних циљева. Због тога не чуди да се у пракси процена ефикасности пореског система одређене јурисдикције спроводи, између осталог, анализом размера законите нелегитимне пореске евазије у њеним оквирима.¹⁰⁹

Имајући у виду наведено, тешко би се могао бранити став по коме би законодавац требало да „стоји скрштених руку“ допуштајући пореским обвезницима

¹⁰⁷ У економској теорији поједини аутори заступају становиште да умањење јавних прихода државе до којег долази због законите нелегитимне евазије није нужно негативна појава, будући да ће средства која нису завршила у државној каси на ефикаснији начин бити употребљена у рукама приватних учесника на тржишту, генеришући нова радна места и опорезиве приходе. Чини нам се, ипак, да је изнети став умногоме изгубио на популарности након економске кризе из 2008. године, при чему је за очекивати да га последице свеопште друштвене кризе узроковане пандемијом корона вируса додатно маргинализују.

¹⁰⁸ На поменуто питање надовезаће се одељак 4.1.2. главе четврте дисертације, у коме ћемо истражити везу између правила ЕУ о државној помоћи и општих антиабузивних правила.

¹⁰⁹ G. Loutzenhiser (2019), 101.

да своје активности организују тако да плаћање пореза постане ствар њихове добре воље или савести.

ГЛАВА ДРУГА

СРЕДСТВА У БОРБИ ПРОТИВ ЗАКОНИТЕ НЕЛЕГИТИМНЕ ПОРЕСКЕ ЕВАЗИЈЕ

*“There is no simple device available to peel away the form of this transaction and to reveal its substance”.*¹¹⁰

1. Уводне напомене

Постоје две основне категорије средстава која јурисдикције користе за сузбијање законите нелегитимне пореске евазије: доктрине развијене у оквиру судске праксе и легислативне мере. Оне обезбеђују одбрану фискаса од злоупотребе приватноправних избора који пореском обвезнику стоје на располагању приликом организовања његових трансакција, односно пословних активности.¹¹¹ Према је поменута средства могуће класификовати и према правним принципима на којима су заснована, без обзира на форму у којој се појављују, за потребе предстојећег излагања одлучили смо се за формални, уместо материјалног критеријума. Такво опредељење начинили смо зато што је предмет нашег истраживања опште антиабузивно правило, односно средство борбе против законите нелегитимне пореске евазије које одликује управо легислативно обличје.¹¹²

Прва два одељка у оквиру следећег поглавља биће посвећена анализи механизма чија примена је оријентисана на спречавање појава које се често, а према нашем мишљењу неоправдано, поистовећују са законитом нелегитимном пореском евазијом. Реч је о концепту симулованог правног посла и концепту *sham* трансакције. Њиховим истраживањем ћемо настојати да истакнемо разлике између нелегитимне пореске евазије и њој погрешно уподобљених понашања пореских обвезника, а у контексту проблематике дефинисања овог феномена, чије смо разлоге обрадили у претходном поглављу.

Трећи одељак наредног поглавља пружа анализу најважнијих доктрина које су развили судови англосаксонских и континенталних правних система, у покушају да

¹¹⁰ „Не постоји једноставно средство којим би се могла ољуштити форма са ове трансакције и разоткрити њена суштина“. Пресуда Врховног суда САД у случају *Frank Lyon Co. v. United States*, 435 U.S. 576 од 18. априла 1978. године.

¹¹¹ Frederik Zimmer, “In Defence of General Anti-Avoidance Rules”, *Bulletin for International Taxation*, Vol. 73, 4/2019, 3.

¹¹² За алтернативни приступ вид.: V. Uckmar (1983), 24.

стану на пут нелегитимној пореској евазији. Ради једноставности излагања, за њихово означавање ћемо користити генерички термин „фискалне доктрине“. Одлука да се у оквиру истраживања општих антибузивних правила значајан простор посвети приступима које су према нелегитимној пореској евазији до данас заузимали судови има неколико разлога. Формулисање судских доктрина са циљем спречавања избегавања пореза у великом броју пореских система претходило је формулисању општег антибузивног правила.¹¹³ Такође, порески законодавци се при креирању општих антибузивних правила начелно руководе смерницама које су за потребе утврђивања постојања нелегитимне пореске евазије претходно установили судови. У том контексту, анализа судских доктрина је саставни део историјског тумачења општих антибузивних правила. Начин функционисања и домен примене општих антибузивних правила није могуће разумети уколико се претходно не стекне увид у поступање судова у случајевима нелегитимне пореске евазије. Коначно, приказ развоја судских доктрина у овој области омогућиће нам да представимо предности општих антибузивних правила те да аргументујемо приклањање заговорницима њиховог увођења.

Четврти одељак истог поглавља ћемо посветити анализи антибузивног законодавства, односно општих и посебних антибузивних правила садржаних у упоредним националним пореским прописима. Тиме ћемо поставити основе за даље истраживање општих антибузивних правила и њиховог места у систему заштите од нелегитимне пореске евазије.

Засебно поглавље посветили смо средствима намењеним борби против нелегитимне пореске евазије у српском пореском праву. На основу налаза истраживања спроведеног у претходном поглављу те на основу њих начињене класификације средстава намењених сузбијању нелегитимне пореске евазије и њој често (према нашем мишљењу погрешно) уподобљених појава, настојаћемо да испитамо основаност тврдње о природи начела фактицитета као општег антибузивног правила.

Питање односа између форме и суштине¹¹⁴ трансакције је једно од најважнијих теоријских, али и практичних питања у области пореског права.¹¹⁵ Кад је реч о суштини трансакције или правног посла у науци пореског права установљена је подела на правну и економску суштину.¹¹⁶ Зато ћемо за потребе предстојеће анализе

¹¹³ Изузетак је Холандија у којој је судска доктрина, базирана на римском концепту *fraus legis*, формулисана иако је у домаћем пореском законодавству већ постојала општа антибузивна норма. Анализи те доктрине биће посвећен одељак 2.3.4. главе друге нашег истраживања.

¹¹⁴ Термин „суштина“ употребљаваћемо у даљем излагању као превод енглеске речи *substance*. Она води порекло од латинске речи *substantia*, која означава бит одређене ствари, различиту од њене спољне појаве, право стање ствари, али и унутрашњу природу која чини ствар таквом каква она јесте. Вид.: *Oxford Latin Dictionary* (ed. P. G. W. Glare), Oxford University Press, Oxford 1968, 1851.

¹¹⁵ F. Zimmer (2002), 21.

¹¹⁶ *Ibid.*, 24.

користити трипартитни аналитички оквир који разликује: 1) *форму*, 2) *правну суштину* и 3) *економску суштину* трансакције, односно правног посла.¹¹⁷

О правној суштини правног посла је реч онда када се за потребе његовог класификовања анализирају права и обавезе странака у успостављеном правном односу. С друге стране, економска суштина трансакције означава њену економску реалност, која се идентификује разматрањем економских ефеката које релевантна трансакција производи у стварности. Управо економска суштина трансакције одлучујуће утиче на инциденцу пореског облика који се у вези с њом наплаћује, због чега за опорезивање има кључни значај.¹¹⁸ Сликвито објашњено, форма, правна суштина и економска суштина трансакције могу се разумети као три нивоа чињеничне стварности. Ако се чињенична стварност (трансакција или пословни подухват) графички визуализује као сфера, економска суштина била би њено језгро, док би њена површина одсликавала форму у којој је она представљена спољном свету.

Механизми које ћемо анализирати у предстојећим одељцима настоје или да утврде *правну* суштину трансакције у ситуацији кад она не одговара њеној форми (концепт симулованог правног посла, концепт *sham* трансакције, погрешна квалификација правног посла) или да открију *економску* суштину трансакције у ситуацији кад она не одговара њеној правној суштини (фискалне судске доктрине, антибузивно законодавство).

2. Упоредноправни преглед средстава намењених борби против законите нелегитимне пореске евазије

2.1. Концепт симулованог правног посла

Симулација (енг. *simulation*; нем. *Scheingeschäft* или *Scheinhandlung*; фр. *simulation*) није изворно порескоправни концепт, већ је реч о институту који су порески законодавци јурисдикција широм света преузели из грађанског права. У грађанскоправној материји, под симулованим правним послом подразумева се правни посао чију форму уговорне стране настоје приказати спољном свету, при чему не желе да се у стварности реализују његови ефекти (или, макар, ефекти који би из закључења правног посла такве форме уобичајено произлазили).¹¹⁹ Основна одлика симулованог правног посла је поступање са намером да се створи лажна

¹¹⁷ О предностима трипартитног уместо бипартитног оквира вид.: John Prebble, "Practical Problems from Publication of the Commissioner's Interpretation Guidelines", *Working Paper Series*, WP No. 8, Centre for Accounting, Governance and Taxation Research, Victoria University of Wellington, 2002, 8.

¹¹⁸ Marvin A. Chirelstein, "Learned Hand's Contribution to the Law of Tax Avoidance", *Yale Law School Faculty Scholarship Series*, 1968, 440.

¹¹⁹ Herbert A. Holstein, "Vices of Consent in the Law of Contracts", *Tulane Law Review*, Vol. 13, No. 3, 1938-1939, 367.

манифестација.¹²⁰ Симулација је, дакле, вид свесног несклада између стварне воље уговорних страна и начина на који оне ту вољу приказују спољном свету, односно трећим лицима.¹²¹

У литератури,¹²² али и различитим националним законодавствима¹²³ установљена је разлика између релативне и апсолутне симулације. Релативна симулација постоји уколико је циљ уговорних страна да, путем лажне манифестације, прикрију закључење правног посла другачије природе или другачије садржине од оног чију форму настоје приказати спољном свету (енг. *counterletter*). Апсолутна симулација означава ситуацију у којој намера уговорних страна није прикривање неке друге стварно жељене трансакције.¹²⁴ У случају апсолутне симулације воља уговорних страна није да се реализује правни посао који се као закључен приказује трећим лицима, али ни било какав други правни посао.¹²⁵

Било да се ради о релативној или апсолутној симулацији, грађанскоправни прописи, по правилу, предвиђају ништавост правног посла који уговорне стране приказују спољном свету, а чије ефекте не желе у својим међусобним односима.¹²⁶ Ипак, у случају релативне симулације грађанскоправни прописи остављају могућност да прикривени, односно правни посао чије учинке уговорне стране у стварности желе има важност.¹²⁷ Пуноважност прикривеног правног посла оцењује се сасвим независно од претходно изнете оцене о ништавости привидног правног посла.¹²⁸ Сходно томе, прикривени правни посао производиће правна дејства уколико

¹²⁰ *Ibid.*, 365; Andrew Hutchinson, Dale Hutchinson, "Simulated Transactions and the Fraus Legis Doctrine", *South African Law Journal*, Vol. 131, 1/2014, 71.

¹²¹ Zoran Šinković, „Načelo gospodarskog pristupa činjenicama bitnima za oporezivanje“, *Zbornik radova Pravnog fakulteta u Splitu*, Vol. 55, 1/2018, 207.

¹²² B. Gangemi (1982), 46.

¹²³ Вид. примера ради: чл. 2026 и 2027 Грађанског законика Луизијане (*Louisiana Civil Code*), доступно на: https://www.legis.la.gov/legis/Laws_Toc.aspx?folder=67&level=Parent, 27. децембар 2021.

¹²⁴ Scottish Law Commission, "Constitution and Proof of Voluntary Obligations", Memorandum No. 37, 10 March 1977, 37, <https://www.scotlawcom.gov.uk/files/4112/7892/6638/cm37.pdf>, 27. децембар 2021.

¹²⁵ Француска порескоправна теорија познаје, осим тзв. замаскираних уговора (фр. *actes déguisés*, који одговарају релативној симулацији) и фиктивних уговора (фр. *actes fictifs*, који одговарају апсолутној симулацији) и категорију уговора у којима постоји интерпозиција одређеног лица (фр. *interposition de personnes*). Maurice Cozian, Florence Deboissy, *Précis de fiscalité des entreprises*, Lexis/Nexis, 34ème édition, 2010/2011, 679, наведено према: Nevia Čičin Šain, „Postoji li potreba za općim pravilom za sprečavanje izbjegavanja poreza u hrvatskom poreznom pravu, tzv. GAAR?“ *Pravni vjesnik*, Vol. 32, 2/2016, 109.

¹²⁶ Вид.: чл. 916, ст. 1 Аустријског грађанског законика, доступно на: Allgemeines bürgerliches Gesetzbuch, <https://www.ris.bka.gv.at/GeltendeFassung.wxe?Abfrage=Bundesnormen&Gesetzesnummer=10001622>, 27. децембар 2021; Чл. 117, ст. 1 Немачког грађанског законика, доступно на: Bürgerliches Gesetzbuch, https://www.gesetze-im-internet.de/bgb/_117.html, 27. децембар 2021; Чл. 18, ст. 1 Швајцарског законика о облигационим односима, доступно на: <https://www.admin.ch/opc/de/classified-compilation/19110009/201607010000/220.pdf>, 27. децембар 2021.

¹²⁷ Чл. 916, ст. 1 Аустријског грађанског законика; чл. 117, ст. 2 Немачког грађанског законика; чл. 18, ст. 1 Швајцарског законика о облигационим односима.

¹²⁸ Scottish Law Commission (1977), 40.

испуњава уобичајене услове за правну ваљаност у погледу његове конкретне форме и садржине.

Српски Закон о облигационим односима (у даљем тексту: ЗОО)¹²⁹ уређује у чл. 66 институт симулованог, то јест привидног уговора. Као и претходно цитирани упоредноправни извори облигационог права, ЗОО прави разлику, додуше имплицитно, између апсолутне и релативне симулације. Тако, први став наведеног члана прописује да привидан уговор нема дејства међу уговорним странама. Други став, пак, предвиђа да, уколико привидни уговор прикрива неки други, тзв. дисимуловани уговор, тај други уговор важи ако су испуњене претпоставке за његову правну ваљаност. Привидни (симуловани) посао не може имати правна дејства, будући да у том случају намера уговорних страна није ни била да се обавезу. Другим речима, њихова изјављена воља није била стварна. Супротно томе, прикривени (дисимуловани) посао може бити ваљан јер је у погледу њега воља странака истинита.¹³⁰ Наравно, обавезе преузете прикривеним правним послом морају имати допуштен основ, односно основ који није противан принудним прописима, јавном поретку и добрим обичајима.¹³¹ У супротном, и прикривени правни посао биће ништав.¹³² Значај концепта симулације за сузбијање понашања пореских обвезника усмерених на остваривање пореских уштеда је јасно видљив и из тога што и Коментар ЗОО као примере ситуација у којима се врши симуловање правних послова даје претежно порески мотивисане случајеве.¹³³

У пореском праву смисао института симулације се у одређеној мери разликује у односу на онај који има у грађанскоправној материји. За пореско право није релевантна супротстављеност између привидне и стварне воље уговорних страна, већ супротстављеност између тобожњег и стварног економског ефекта њихове воље. Због тога, за порескоправни третман неће бити од значаја околност да дисимуловани посао, евентуално, не испуњава услове да буде правно ваљан. Он чак и у том случају може послужити као основ за утврђивање пореске обавезе.¹³⁴ Наведена разлика представља, према нашем мишљењу, једино суштинско оправдање за засебно нормирање концепта симулације одредбама пореског права. Постоје и примери јурисдикција у којима институт симулације није трансплантиран из грађанског у пореско право, то јест није експлицитно прописан одредбама пореских закона, али га судови и управни органи примењују и у пореској материји. Такав је случај, рецимо, Пољска.¹³⁵ Супротан пример је Италија, у којој су судови јасно заузели став да нису

¹²⁹ Службени лист СФРЈ, бр. 29/1978, 39/1985, 45/1989 - одлука УСЈ и 57/1989, Службени лист СРЈ, бр. 31/1993, Службени лист СЦГ, бр. 1/2003 - Уставна повеља и Службени гласник РС, бр. 18/2020.

¹³⁰ Борислав Т. Благојевић, Врлета Круљ, Коментар Закона о облигационим односима, Књига прва, Савремена администрација, Београд 1983, 248.

¹³¹ Чл. 51, ст. 1-2 ЗОО.

¹³² Чл. 52 ЗОО.

¹³³ Б. Т. Благојевић, В. Круљ (1983), 248-249. Напомињемо да у време када је објављен Коментар ЗОО домаћи порески прописи нису познавали концепт симулације.

¹³⁴ Joachim Englisch, "Rechtsanwendung im Steuerrecht", *Steuerrecht* (Hrsg. K. Tipke, J. Lang), Verlag Dr. Otto Schmidt, Köln 2015, 211.

¹³⁵ Adam Zalaszinski, "Poland", *Tax treaties and tax avoidance: application of anti-avoidance provisions* (ed. S. van Weeghel), IFA Cahiers de Droit Fiscal International, Vol. 95a, Sdu Uitgevers, The Hague 2010, 637-638.

спремни да примене грађанскоправни концепт симулације у пореским случајевима.¹³⁶

У јурисдикцијама које познају и порескоправни концепт симулације и опште антиабузивно правило проблем може бити разграничавање њихових домена примене. Питање разликовања трансакције пореског обвезника која може бити предмет општег антиабузивног правила од трансакције која испуњава услове да се квалификује као симулована није само теоријско питање, већ је од значаја и у пракси због тога што се последице примене та два правна института често значајно разликују (нпр. може бити различито уређено питање пенализације пореског обвезника, питање обавезе примене посебног поступка и других мера заштите права пореског обвезника и сл.). Начелна разлика која је начињена у теорији (а понегде и у судској пракси) указује на то да је утврђивање постојања симулованог правног посла чињенично питање, док је утврђивање постојања законите нелегитимне евазије правно питање.¹³⁷ Наиме, да би могао да испита да ли је одређени правни посао абзузиван, порески орган мора да утврди који је правни посао уопште закључен. У том смислу, испитивање да ли се у конкретном случају може применити одредба о симулацији свакако претходи примени општег антиабузивног правила. Такође, за разлику од симулације која претпоставља настојање пореског обвезника да одређене стварно жељене економске ефекте прикрије од пореског органа, законита нелегитимна евазија подразумева сасвим „транспарентне“ поступке пореског обвезника, односно приказивање жељених ефеката онаквим какви они заиста јесу. Сходно томе, концепт симулације има дејство слабијег домета: правно дејство ускраћује се правном послу чије ефекте уговорне стране нису желеле, док се општим антиабузивним правилом правно дејство ускраћује правном послу чије ефекте су странке заиста желеле да остваре, али који су, из угла законодавца, окарактерисани као нелегитимни.

2.2. Концепт *sham* трансакције

Термини *sham* и симулација по правилу се у пореској литератури означавају као синоними.¹³⁸ За разлику од симулације која је правни институт присутан у законодавствима европско-континенталног круга јурисдикција, концепт *sham* трансакције је развијен у пракси англосаксонских судова. Као ни институт симулације, ни *sham* није чисто порескоправни концепт. И у том случају реч је о

¹³⁶ Antonello Lupo, "Italy", *Form and Substance in Tax Law* (ed. F. Zimmer), IFA Cahiers de Droit Fiscal International, Vol. 87a, International Fiscal Association, The Hague 2002, 358.

¹³⁷ F. Zimmer (2002), 31; C. P. Taboada (2016), 476.

¹³⁸ F. Zimmer (2002), 29; David A. Ward *et al.*, "The Business Purpose Test and Abuse of Rights", *British Tax Review*, 2/1985, 69; Hakon Løchen, "Norway", *Tax Avoidance, Tax Evasion: A Survey of the Treatment of Tax Avoidance and Tax Evasion in the Main Industrialized Countries of the World*, International Bar Association – Sweet & Maxwell, London 1982, 62; Stefan N. Frommel, "United Kingdom tax law and abuse of rights", *Intertax*, 2/1991, 58; Vikram Chand, *The Interaction of Domestic Anti-Avoidance Rules with Tax Treaties*, Schulthess, Geneva – Zurich 2018, 27.

изворно грађанскоправном концепту, који своју примену налази и у материји пореског права.

Дефиницију *sham* трансакције уобличио је Врховни суд Енглеске и Велса (*High Court of England and Wales*)¹³⁹ у случају *Snook v. London and West Riding Investments Ltd.* Том приликом је формулисан тзв. *sham* тест, који је своју примену нашао у бројним потоњим случајевима, између осталог, и у пореској материји.¹⁴⁰ Према речима судије Диплока (*Lord Justice Diplock*), *sham* означава радње предузете, односно документе сачињене међу странкама у трансакцији са намером да се пред трећим лицима или судом створи утисак да су странке између себе конституисале права и обавезе другачије од оних које су стварно желеле да конституишу у међусобном односу (уз остављање могућности да чак никаква права и обавезе нису ни желеле да конституишу). Неопходан предуслов да би се радило о *sham* трансакцији јесте да је заједничка намера уговорних страна да радњама које предузимају, односно документима које сачињавају *не створе* права и обавезе које спољном свету приказују као настале.¹⁴¹ *Sham* трансакција је зато „фикција, једно 'ништа', нешто уочљиво на површини, а што заправо није стварно“.¹⁴²

Након што утврди да су испуњени услови да се одређени правни посао које су странке настојале приказати трећим лицима окарактерише као *sham*, суд приступа откривању права и обавеза које су странке заиста желеле да установе међу собом.¹⁴³ Та анализа се одвија ван домена пореског права. На терен примене пореских прописа суд ступа тек након што утврди права и обавезе чије су конституисање странке стварно желеле.¹⁴⁴

Након што је у случају *Snook* установљено значење *sham* концепта, оквири његове примене постављени су у случају *Hitch v Stone (Inspector of Taxes)*.¹⁴⁵ Одговор на питање да ли одређена трансакција представља *sham* захтева анализу свих чињеница конкретног случаја, са посебним освртом на следеће околности.¹⁴⁶ Најпре, суд не сме своју анализу да ограничи на садржину конкретног акта већ има испитати и екстерне доказе, као што су објашњења уговорних страна, њихово накнадно понашање и други посредни докази.¹⁴⁷ Затим је потребно да утврди да су уговорне стране имале намеру

¹³⁹ У УК постоје два различита правна система: један у Шкотској и други у Енглеској, Велсу и Северној Ирској. Ипак, порески прописи су јединствени за читаву територију УК.

¹⁴⁰ Осим у материји пореског права, тај правни институт је своју примену нашао, између осталог, и у компанијском, стечајном, радном, облигационом, породичном праву и праву осигурања.

¹⁴¹ Пресуда Врховног суда Енглеске и Велса у случају *Snook v. London and West Riding Investments Ltd* [1967] 2 QB 786, 802, од 17. јануара 1967. године.

¹⁴² E. J. Richardson (1982), 18.

¹⁴³ J. Prebble (2002), 8.

¹⁴⁴ Chris Sprysak, "From Sham to Reality: Should a Wrong Be Taxed as a Right", *McGill Law Journal*, Vol. 55, No. 1, March 2010, 131 фн. 25.

¹⁴⁵ Пресуда Апелационог суда Енглеске и Велса (*England and Wales Court of Appeal*) у случају *Hitch v. Stone (Inspector of Taxes)* [2001] Civ 63, од 30. децембра 2001. године.

¹⁴⁶ Пара. 64 пресуде *Hitch v Stone*.

¹⁴⁷ Пара. 65 пресуде *Hitch v Stone*.

да конституишу другачија права и обавезе од оних које су наизглед конституисале међу собом, као и да су са намером трећим лицима створиле лажан утисак о формулисаним правима и обавезама.¹⁴⁸ Чињеница да је акт који су уговорне стране закључиле артифицијелан или да нема комерцијални, економски циљ не упућује нужно на закључак да је у питању *sham* трансакција. То значи да, за потребе оцене да ли је у конкретном случају реч о *sham* трансакцији, није довољно утврдити да је намера пореског обвезника као једне од страна у трансакцији била да оствари одређену пореску уштеду. За разлику од фискалних доктрина које ће бити анализирани у наредним одељцима, од пореског обвезника се овде, дакле, не очекује да докаже да је, поред пореских разлога, за реализовање наведене трансакције имао и валидне комерцијалне разлоге. Околност да су странке накнадно одступиле од уговора који су формулисале не значи да никад нису ни имале намеру да их закључени уговор обавезује.¹⁴⁹ С тим у вези, трансакција може бити *sham* од самог почетка, а може то постати и протеклом времена.¹⁵⁰

Цитирани *sham* тест прихваћен је у бројним другим англосаксонским правима. Апелациони суд Новог Зеланда,¹⁵¹ као и Врховни суд Канаде преузели су дословно дефиницију *sham* трансакције дату у случају *Snook*,¹⁵² док је Врховни суд Аустралије формулисао дефиницију која по својој суштини прати поставку британских судова: *sham* обухвата кораке који творе трансакцију која би, имајући у виду њену форму, могла имати одређено правно дејство, при чему стране у трансакцији не желе да она произведе своје уобичајене, или чак ни какве друге правне последице.¹⁵³ У каснијим случајевима је прецизирано да, иако је формулација иницијалног *sham* теста у случају *Snook* упућивала на радње, односно правне послове у множини, то не значи да се примена наведеног теста ограничава на трансакције које посматране у целини представљају *sham*.¹⁵⁴ Напротив, *sham* може постојати и онда када само један корак у саставу сложене трансакције испуњава услове да би се могао окарактерисати као *sham*.¹⁵⁵

Од ситуација у којима се може применити концепт *sham* трансакције треба разликовати случајеве у којима су уговорне стране просто погрешно насловиле уговор који су закључиле (енг. *mislabelling* или *label doctrine*). У том случају постоји

¹⁴⁸ Пара. 66 и 69 пресуде *Hitch v Stone*.

¹⁴⁹ Пара. 67 и 68 пресуде *Hitch v Stone*.

¹⁵⁰ New Zealand Inland Revenue, "Sham – meaning of the term", *Tax Information Bulletin*, Vol. 9, 11/1997, 7, доступно на: <https://www.taxtechnical.ird.govt.nz/-/media/project/ir/tt/pdfs/tib/volume-09---1997/tib-vol09-no11.pdf?la=en>, 27. децембар 2021.

¹⁵¹ Вид. пресуде Апелационог суда Новог Зеланда у случајевима *Bank Ltd v. Euro-National Corp Ltd* [1992] 3 ZLR 528 и *Mills v Dowdall* [1983] NZLR 154.

¹⁵² C. Sprysak (2010), 126.

¹⁵³ Пресуда Врховног суда Аустралије (*High Court of Australia*) у случају *Equuscorp Pty Ltd v. Glengallan Investments Pty Ltd* [2004] HCA 55, од 16. новембра 2004. године, доступно на: <http://www8.austlii.edu.au/cgi-bin/viewdoc/au/cases/cth/HCA/2004/55.html>, 21. јун 2022.

¹⁵⁴ Freyja Quan, *The Concept of Sham and its Limited Effectiveness in the Tax Field*, Master's Thesis, University of Wellington, 2007, 18.

¹⁵⁵ *Faucill es Pty Ltd (Trustee for John Karridas Family Trust No 2) v. Federal Commissioner of Taxation* (1989) 20 ATR 1712, наведено према F. Quan (2007), 17 фн. 47.

неслагање између одређења које су странке приписале закљученом уговору и његове истинске правне природе те последично и дејстава које производи. Реч је о томе да странке у трансакцији стварно желе њене последице, али су јој приписале погрешну правну квалификацију.¹⁵⁶ Сличност са ситуацијама у којима се може применити концепт *sham* трансакције лежи у томе што је у оба случаја неопходно да суд испита истиниту правну суштину трансакције, у чему је намера странака одлучујући фактор.¹⁵⁷ Кључна разлика је у томе што у случају погрешне правне квалификације намера странака није да се створи привид пред трећим лицима да је закључен другачији правни посао од оног који се заиста желео закључити.

Имајући у виду иницијално цитирану дефиницију *sham* теста дату у случају *Snook*, као и потом анализирани оквири концепта *sham* трансакције јасно је да је, полазећи од поделе суштине правног посла на правну и економску, реч о концепту који је усмерен на утврђивање правне суштине. У томе лежи основна разлика између концепта *sham* трансакције и судских доктрина које ћемо анализирати у наредним поглављима. У истом се огледа и његова сличност са институтом симулације. Наиме, оба концепта имају за циљ занемаривање форме правног посла у корист његове правне суштине.

У пореским системима земаља Комонвелта постоји сагласност да се *sham* трансакције разликују од случајева законите нелегитимне пореске евазије.¹⁵⁸ Према томе, концепт *sham*-а има различито поље примене од фискалних доктрина и одредаба националних пореских законодавстава које су усмерене на спречавање законите нелегитимне пореске евазије. Трансакција која испуњава услове да буде окарактерисана као *sham* не производи правна дејства те за њено „неутралисање“ није неопходан никакав посебан пропис, односно фискална доктрина. Напротив, да би одређена трансакција могла да послужи за избегавање пореза неопходан предуслов јесте да су њено постојање, односно њене правне ефекте уговорне стране заиста и желеле.¹⁵⁹ У том смислу, уговорне стране имају подстицај да предузета трансакција буде стварна и производи правна дејства.¹⁶⁰ У супротном, она не би могла да доведе до жељене пореске уштеде за пореског обвезника, која је, као што смо претходно објаснили, нужан предуслов за постојање нелегитимне пореске евазије. Повлачење јасне границе између *sham* трансакција и ситуација законите нелегитимне евазије није само теоријско питање. Од тога да ли ће у конкретном случају бити примењен концепт *sham*-а или антиабузивно законодавство зависи и какве ће бити последице по пореског обвезника. Уколико се оцени да одређена трансакција представља *sham*, једина могућа последица јесте утврђивање њене ништавости. Насупрот томе, околност да се ради о трансакцији која представља закониту нелегитимну евазију значи да порески органи имају могућност да реконструишу¹⁶¹ наведену трансакцију

¹⁵⁶ F. Zimmer (2002), 33.

¹⁵⁷ F. Quan (2007), 20.

¹⁵⁸ *Ibid.*, 41.

¹⁵⁹ Robert Venables QC, "Tax Avoidance: A Practitioner's Viewpoint", *Tax Avoidance and the Law: Sham, Fraud or Mitigation* (ed. A. Shipwright), Key Haven Publications, Oxford 1997, 27.

¹⁶⁰ F. Quan (2007), 40.

¹⁶¹ Реконструкција или реквалификација трансакције подразумева да се трансакција за пореске сврхе третира правно другачијом него што она заправо јесте. Реквалификацији трансакције претходи њена

и утврде (по правилу) веће пореско оптерећење за пореског обвезника од оног до којег би довела трансакција коју је порески обвезник иницијално одабрао.¹⁶²

У поређењу са судским доктринама анализираним у излагању које следи, концепт *sham* трансакције има далеко прецизније значење и значајно ужи домен примене. Такво њено одређење важи, додуше, само за правне системе земаља Комонвелта. Развој *sham* концепта у пракси судова САД имао је другачији пут, о чему ће више речи бити у следећем поглављу. Узрок том размимоилажењу јесте, пре свега, разлика у приступу тумачењу и примени права које традиционално имају, с једне стране, судови земаља Комонвелта и, с друге стране, судови САД.^{163,164}

2.3. Фискалне доктрине

Бројне су јурисдикције у којима су механизме за супротстављање нелегитимној законитој евазији успоставили судови. Међу њима су, примера ради, Данска, Индија, Италија, Норвешка, САД, УК, Француска, Холандија и Швајцарска.¹⁶⁵ Упоредноправна анализа приступа судова у одабраним јурисдикцијама указује на постојање значајних разлика у ширини примене судских доктрина и њиховом практичном значају. Посебно место међу овим јурисдикцијама заузимају САД, чији су судови најдаље „одмакли“, формулисањем низа различитих доктрина које су имале изузетно важну улогу у администрирању америчког пореског система у XX веку.¹⁶⁶ Будући да су, упоредноправно посматрано, амерички судови били најиновативнији и најплоднији кад је реч о креирању фискалних доктрина, користимо праксу судова САД-а као основ за њихову класификацију за потребе анализе у тексту који следи. Истовремено ћемо, у оквиру појединих категорија америчких фискалних доктрина, анализирати и доктрине присутне у другим

„дисквалификација“, односно неутрализација од стране пореских органа, након утврђивања да је реч о нелегитимној евазији. Вид.: Malcom Gammie, “Sham and reality: the taxation of composite transactions”, *British Tax Review*, 3/2006, 305; M. Cozian (1991), 106.

¹⁶² Malcolm Gammie (2006), 303.

¹⁶³ Brian Arnold, “A comparison of statutory general anti-avoidance rules and judicial general anti-avoidance doctrines as a means of controlling tax avoidance: Which is better? (What would John Tiley think?)”, *Comparative Perspectives on Revenue Law: Essays in Honour of John Tiley* (eds. J. Avery Jones, et al.), Cambridge University Press, Cambridge 2008, 8 и 16.

¹⁶⁴ За детаљну анализу узрока који стоје у основи разлике у приступу тумачењу вид.: William D. Popkin, “Judicial Anti-Tax Avoidance Doctrine in England: A United States Perspective”, *British Tax Review*, 5/1991, 284-289. Вид. такође: John Tiley, “Judicial Anti-avoidance Doctrines: The U.S. Alternatives – Part 1”, *British Tax Review*, 5/1987, 195.

¹⁶⁵ Напомињемо да су у Италији, Индији и УК механизми за сузбијање нелегитимне законите евазије које су успоставили судови релативно недавно (2013, односно 2015. године) замењени законом прописаним општим антибузивним правилом, пре свега, из разлога правне сигурности. Paulo Rosenblatt, Manuel E. Tron, “General Report”, *Anti-avoidance measures of general nature and scope - GAAR and other rules* (eds. P. Rosenblatt, M. E. Tron), IFA Cahiers de Droit Fiscal International, Vol. 103a, IFA, Rotterdam 2018, 21.

¹⁶⁶ Joint Committee on Taxation, Congress of United States, *General Explanation of Tax Legislation Enacted in the 111th Congress*, JCS-2-11, U.S. Government Printing Office, Washington 2011, 369, доступно на: <https://www.jct.gov/publications/2011/jcs-2-11/>, 29. јануар 2021.

пореским јурисдикцијама, које су њима сличне по природи и механизму деловања. Ипак, напомињемо да су домен примене и међусобна интеракција различитих фискалних доктрина чест предмет контроверзи те да је и класификација дата у предстојећем излагању у одређеној мери морала бити вештачка. Разлог томе јесте, између осталог, и околност да се судови, по правилу, нису трудили да између доктрина које су временом конципирани поставе јасне границе, већ су их, чак, често примењивали у комбинацији. У том контексту, у литератури се говори о свеприсутној „језичкој конфузији“ у судској пракси.¹⁶⁷ Тајли (*John Tiley*) закључује да „у случају јурисдикција које се у борби против нелегитимне евазије доминантно ослањају на судске доктрине не може бити речи о засебном темељном принципу усмереном на избегавање пореза, већ скупу (понекад међусобно супротстављених) ставова и приступа судова које они износе приликом разматрања случајева који се налазе на континууму од разумног пореског планирања до нечувених шема“.¹⁶⁸

Истраживању фискалних доктрина посвећен је значајан сегмент дисертације, јер смо сматрали да је њихов допринос начину на који су, упоредноправно посматрано, конципирана општа антиабузивна правила – одлучујућ. Као што је претходно поменуто, општа антиабузивна правила су често била резултат кодификације фискалних доктрина успостављених у појединој јурисдикцији. Осим тога, увођење општих антиабузивних правила понекад је било реакција законодавца на неспремност судова да примене претходно установљене фискалне доктрине или, пак, реакција на њихово опредељење да их примене у корист пореског обвезника. Такав је случај био нпр. у Индији, Канади и УК.¹⁶⁹ Последично, разумевање контекста у којима су фискалне доктрине увођене, као и начина на који су примењиване нужан је предуслов за разумевање начина функционисања општих антиабузивних правила.

2.3.1. *Substance-over-form* доктрина

Принцип „суштина изнад форме“ је један од интерпретативних принципа пореског права, који налаже да се утврђивање пореских последица има заснивати на економској суштини, а не на форми трансакције пореског обвезника. Означаван као „камен темељац солидног пореског система“,¹⁷⁰ тај принцип је нашао изузетно широку примену у пракси Врховног суда САД, а коришћен је екстензивно и од стране нижестепених америчких судова. Иако се у литератури често означава као доктрина, чини се да је прецизније говорити о кривном принципу који је инспирисао и

¹⁶⁷ Philip Sancilio, “Clarifying (or is it Codifying) the “Notably Abstruse”: Step Transactions, Economic Substance, and the Tax Code”, *Columbia Law Review*, Vol. 113, 1/2013, 144 фн. 29.

¹⁶⁸ John Tiley, “Tax Avoidance Jurisprudence as Normal Law”, *British Tax Review*, 4/2004, 331.

¹⁶⁹ Напомињемо да постоје, истина ретки, примери јурисдикција у чијим пореским системима паралелно фигурирају и судске доктрине и легислативне мере општег карактера намењене спречавању избегавања пореза. Ипак, чак и у таквим јурисдикцијама у пракси се даје јасна предност једном од наведена два механизма. Такав је случај нпр. Холандија.

¹⁷⁰ Пресуда Апелационог суда петог округа САД у случају *Weinert's Estate v. Commissioner* 294 F.2d 750, 755 (5th Cir. 1961), од 31. августа 1961. године, наведено према: Ray A. Knight, Lee G. Knight, “Substance Over Form: The Cornerstone of Our Tax System or a Lethal Weapon in the IRS's Arsenal?”, *Akron Tax Journal*, Vol. 8, 1991, 91.

подстакао развој других судских доктрина, које су улогу нашле у борби против нелегитимне пореске евазије.¹⁷¹ Међу њима су, између осталих, доктрина економске суштине (енг. *economic substance doctrine*), тест пословне сврхе (енг. *business purpose test*), *step transaction* доктрина и доктрина економског *sham*-а. Имплементација принципа „суштина изнад форме“ у судској пракси се огледа управо у формулисању и примени поменутих специјализованих доктрина.¹⁷²

Случај којим је започела еволуција принципа „суштина изнад форме“ је *Gregory v. Helvering*, решен 1935. године пред Врховним судом САД.¹⁷³ Одлуку суда у наведеном случају треба посматрати у контексту ширих друштвених проблема који су потресали САД у периоду који је претходио њеном доношењу. Потреба за прикупљањем средстава за финансирање *New Deal*-а, у време израженог револта грађана према увођењу нових и повећању постојећих пореза услед тешких економских последица Велике депресије и неколико великих пореских скандала, ставила је борбу против незаконите евазије и избегавања пореза у фокус политичког дискурса, а тиме и председничке кампање Френклина Д. Рузвелта.¹⁷⁴

Имајући у виду да се у одлуци донетој у случају *Gregory v. Helvering* могу назрети корени свих претходно набројаних доктрина које су развили амерички судови, у даљем тексту ћемо дати приказ његовог чињеничног стања. Анализи свакој од поменутих америчких доктрина биће посвећени засебни одељци у тексту који следи. У сваком од одељака биће представљене и фискалне доктрине развијене у другим јурисдикцијама, а које се по својој функцији могу уподобити америчким.

Порески обвезник – физичко лице био је једини акционар корпорације *United Mortgage*, која је поседовала 1000 акција корпорације *Monitor Securities*. Намера пореског обвезника је била да на себе пренесе акције корпорације *Monitor Securities*, које је поседовала корпорација *United Mortgage*, како би их потом отуђио трећем лицу у своје име и за свој рачун.¹⁷⁵ Но, будући да би расподела тих акција пореском обвезнику, једином акционару корпорације *United Mortgage*, била третирана као исплата дивиденде и, у складу са том квалификацијом опорезована порезом на доходак, порески обвезник одлучио се на следеће кораке. Основао је нови ентитет – *Averill* корпорацију, којој је само неколико дана касније од стране пореског обвезника контролисана корпорација *United Mortgage* пренела све акције корпорације *Monitor Securities* које је поседовала. Заузврат, новооснована корпорација *Averill* емитовала је своје акције пореском обвезнику. Убрзо потом, порески обвезник ликвидирао је корпорацију *Averill*, а њена једина имовина – акције корпорације *Monitor Securities*, биле су расподељене пореском обвезнику. У периоду од оснивања до ликвидације корпорација *Averill* није учествовала нити у једној другој трансакцији. Коначно,

¹⁷¹ P. Sancilio (2013), 141.

¹⁷² *Ibid.*, 143.

¹⁷³ Пресуда Врховног суда САД у случају *Gregory v. Helvering*, од 7. јануара 1935. године, доступно на: <https://supreme.justia.com/cases/federal/us/293/465/>, 20. јун 2022.

¹⁷⁴ За више о историјском контексту: Assaf Likhovski, “The Duke and the Lady: Helvering v. Gregory and the History of Tax Avoidance Adjudication”, *Tel Aviv University Law Faculty Papers*, No. 70, 2008, 83-86.

¹⁷⁵ Разлог је тај што су акције компаније *Monitor Securities* у периоду који је претходио одлуци пореског обвезника у значајној мери добиле на вредности.

порески обвезник је продао претходно стечене акције корпорације *Monitor Securities* и пријавио добитак остварен тим путем као дугорочни капитални добитак.¹⁷⁶

Тада важећи порески прописи предвиђали су изузимање капиталних добитака реализованих у контексту расподеле хартија од вредности у поступку реорганизације акционару корпорације која је учесник у тој реорганизацији. Реорганизација је законом била дефинисана, између осталог, као пренос целокупне или дела имовине од стране једне корпорације другој, уколико су одмах након преноса преносилац и/или његови акционари остварили контролу над корпорацијом на коју је имовина пренета. У конкретном случају, корпорација *United Mortgage* пренела је део своје имовине – акције у корпорацији *Monitor Securities* новооснованој корпорацији *Averill*, чиме је порески обвезник као једини акционар друштва *United Mortgage* стекао контролу над корпорацијом *Averill*. Сходно томе, за суд је било неспорно да би се, узимајући у обзир језичко тумачење наведеног прописа, у конкретном случају могло говорити о реорганизацији те, према томе, и добитку пореског обвезника који је неопорезив. Ипак, суд је закључио да, иако су спроведене трансакције биле у складу са дефиницијом реорганизације како је она дата у закону, није могло бити речи о реорганизацији у смислу законодавчеве намере. Чувени судија Хенд (*Learned Hand*) истакао је да из чињеничног стања „[н]е следи да је Конгрес имао намеру да обухвати спорну трансакцију, чак ни уколико се узме у обзир да чињенице случаја одговарају речничком значењу сваког од термина садржаног у законској дефиницији“.¹⁷⁷ Наиме, кад закон „говори о преносу имовине једне корпорације другој, ради се о преносу учињеном у циљу спровођења плана реорганизације пословног субјекта, а не о преносу имовине једне корпорације другој у циљу реализације плана који нема никакве везе са пословањем нити једне од њих, што је овде случај“. Према схватању судије Хенда, то је „операција која нема пословну или корпоративну сврху (...)“. У питању је „просто средство које преузима форму корпоративне реорганизације као маску како би се прикрио његов прави карактер, а чији је једини циљ и постигнуће спровођење у дело припремљеног плана, не да се реорганизује пословање или неки његов део, већ да се на подносиоца жалбе [тј. пореског обвезника, прим. аут.] пренесе део акција“.¹⁷⁸

Пресудом у поменутом случају постављени су основи доктрине економске суштине, теста пословне сврхе, али и концепта *sham* трансакције у америчкој судској пракси.¹⁷⁹ Премда суд није експлицитно поставио питање да ли је по среди у конкретном случају била *sham* трансакција, бројне пресуде донете у годинама које су уследиле позивале су се управо на случај *Gregory v. Helvering* како би поткрепиле квалификацију одређене трансакције као *sham*-а. Примера ради, у случају *Minnesota Tea Co. v. Helvering* суд је указао на околност да је у случају *Gregory v. Helvering* утврђено да је трансакција пореског обвезника представљала *sham*, односно „само средство чија

¹⁷⁶ Пресуда Врховног суда САД у случају *Gregory v. Helvering*.

¹⁷⁷ Цитирано према: Peter Millett, "Artificial Tax Avoidance: The English and American Approach", *British Tax Review*, 6/1986, 331.

¹⁷⁸ Пресуда Врховног суда САД у случају *Gregory v. Helvering*.

¹⁷⁹ Hoffman F. Fuller, "Business Purpose, Sham Transactions and the Relation of Private Law to the Law of Taxation", *Tulane Law Review*, Vol. 37, No. 3, 1962/63, 360.

је сврха била да прикрије суштину трансакције“,¹⁸⁰ због чега је занемарена за потребе примене пореских прописа. Као што се из представљених чињеница случаја *Gregory v. Helvering* и резонувања суда може закључити, домен примене концепта *sham* трансакције у пракси судова САД је значајно шири од домена његове примене у пореским системима земаља Комонвелта. Наиме, термин *sham* је у пракси судова САД коришћен да означи не само ситуације које подразумевају стварање лажне представе пред трећим лицима о правној природи предузете трансакције, већ и трансакције чије правне последице странке у стварности заиста желе, али којима недостаје комерцијална сврха.¹⁸¹ Прва појава означава се у америчкој судској пракси као фактички *sham* (енг. *factual sham* или *sham in fact*), а друга као економски или суштински *sham* (енг. *economic sham* или *sham in substance*).¹⁸² Само у првом случају постоји поклапање у значењу термина *sham* трансакција у правним системима земаља Комонвелта и правном систему САД. Према томе, кад у случају *Gregory v. Helvering* говори о „прикривању“, Врховни суд САД мисли на прикривање економске суштине трансакције, а не, као што је то случај са судовима земаља Комонвелта, о прикривању правне суштине трансакције. У том смислу, судови САД у образложењима својих пресуда користе термин *sham* да означе сваку трансакцију која испуњава услов да се на њу примени нека од засебно формулисаних судских доктрина, које смо претходно поменули. Тако и Тајли у својој екстензивној анализи америчких судских доктрина закључује да начин на који се термин *sham* употребљава од стране америчких судова имплицира да је у питању ништа друго до „реторичко средство неодобравања“ којим се настоји подржати закључак до кога се дошло применом неке друге судске доктрине.¹⁸³ Дакле, према терминологији америчких судова, *sham* је средство, односно метод којим се порески обвезник послужио са циљем да оствари пореску уштеду.¹⁸⁴

Разлику у домену примене *sham* доктрине у САД, с једне стране, и земљама Комонвелта, с друге, можемо уочити и разматрањем случаја *IRC v. Duke of Westminster*, који је решен 1936. године пред Врховним судом Енглеске и Велса.¹⁸⁵ Реч је о једном од најчешће цитираних случајева у литератури која се бави законитом нелегитимном пореском евазијом и перјаници традиционалног приступа британских судова избегавању пореза. Њиме је успостављена тзв. Вестминстерска доктрина (енг.

¹⁸⁰ Пресуда Врховног суда САД у случају *Helvering v. Minnesota Tea Co.*, 296 U.S. стр. 385, од 16. децембра 1935. године.

¹⁸¹ D. A. Ward *et al.* (1985), 70 фн. 4; Nicholas Giordano, “Putting the Substance Back into The Economic Substance Doctrine”, *Brooklyn Journal of Corporate, Financial & Commercial Law*, Vol. 11, 2/2017, 470.

¹⁸² William P. Streng, Lowell D. Yoder, “United States”, *Form and Substance in Tax Law* (ed. F. Zimmer), IFA Cahiers de Droit Fiscal International, Vol. 87a, International Fiscal Association, The Hague, 2002, 602.

¹⁸³ J. Tiley (1987), 196-197. У својој аргументацији Тајли се позива на чињеницу да ни Биткер (*Boris Bittker*) у свом капиталном делу *Federal Taxation of Income, Estates and Gifts* не издваја концепт *sham* трансакције као засебну доктрину, за разлику од осталих доктрина које ћемо анализирати у овом поглављу. Вид. Boris Bittker, Lawrence Lokken, *Federal Taxation of Income, Estates and Gifts*, Vol. 1, Warren, Gorham & Lamont, Boston 1999, пара. 4-34 – 4-53; Слично и: D. Ward *et al.* (1985), 70 фн. 4.

¹⁸⁴ M. A. Wisselink, *International Tax Avoidance: A Study by the Rotterdam Institute for Fiscal Studies*, Vol. 1 – General and Conceptual Manual, Kluwer, Deventer 1979, 205.

¹⁸⁵ *IRC v. Duke of Westminster* [1936] AC 1, од 7. маја 1935. године. Занимљиво је приметити да је пресуда у овом случају донета само годину дана након пресуде у случају *Gregory v. Helvering*, којим је од стране Врховног суда САД започела генеза различитих специјализованих фискалних доктрина чијом применом је уобличен принцип „суштина изнад форме“.

Westminster doctrine), која ће доминирати праксом британских судова готово пет наредних деценија.

Према тадашњим британским пореским прописима, исплаћене зараде нису биле признате као одбитак за потребе утврђивања обавезе по основу пореза на добит исплатиоца, док исплаћени ануитети (енг. *annuity*) јесу.¹⁸⁶ При томе, било је сасвим ирелевантно да ли су исплаћени ануитети за исплатиоца представљали трошак пословања или не.¹⁸⁷ Како би „оптимизовао“ своју пореску обавезу имајући у виду поменути пропис, порески обвезник, Војвода од Вестминстера, одлучио је да промени начин ремунације својих запослених. На предлог својих правних саветника, обавезао се уговором на плаћање својим запосленима накнаде у виду ануитета током периода од седам година. Запослени су остали у радном односу код пореског обвезника, али су њихове зараде уговором умањене за износ претходно уговорених ануитета. Премда је економски положај његових запослених фактички остао неизмењен, порески обвезник је значајно умањио порез који је претходно плаћао – у односу на онај део накаде који је сада исплаћивао запосленима у форми ануитета.

Надлежни порески орган био је става да су исплате ануитета у конкретном случају, према својој економској суштини и ефекту, идентичне зарадама те да нема места признавању права пореском обвезнику да за њихов износ умањи своју пореску основицу.¹⁸⁸ Но, Врховни суд је заузео потпуно другачији став. Идеја да у пореским случајевима суд има на располагању доктрину која му омогућава да занемари успостављене правне односе између странака и, уместо тога, у обзир узме тзв. „суштину питања“ представља, према речима Лорда Томлина (*Lord Tomlin*), пуко неразумевање претходно решених случајева.¹⁸⁹ Он је истакао да: „Сваки човек има право да, ако може, организује своје послове тако да порез на чије плаћање га закон обавезује буде мањи него што би иначе био [да своје послове није тако организовао, прим. аут.]“¹⁹⁰ С друге стране, Лорд Рајт (*Lord Wright*) је подвукао да у конкретном случају нема услова ни за примену *sham* доктрине, будући да су уговори које је порески обвезник закључио са својим запосленима били стварни, односно да су њихове последице уговорне стране заиста и желеле.¹⁹¹ Осим тога, суд је закључио да се не може допустити реквалификација правних односа успостављених међу странкама на основу чињенице да трансакција према својој економској суштини има другачије ефекте. Према одлуци суда, за утврђивање пореских последица одређене трансакције одлучујућ је, дакле, концепт правне, а не економске суштине.¹⁹² Сходно

¹⁸⁶ Како би се ограничио простор који су тадашњи прописи о ануитетима пружали за избегавање пореза спроведене су њихове измене увођењем разноврсних ограничења за пореске обвезнике. V. Thuronyi (2003), 172 фн. 142.

¹⁸⁷ *Ibid.*, 172.

¹⁸⁸ Пара. 11 пресуде Врховног суда Енглеске и Велса у случају *IRC v. Duke of Westminster*, 493.

¹⁸⁹ *Ibid.*, 520.

¹⁹⁰ *Ibid.*

¹⁹¹ *Ibid.*, 527.

¹⁹² Richard M. Ballard, Paul E. M. Davison, “United Kingdom”, *Form and Substance in Tax Law* (ed. F. Zimmer), IFA Cahiers de Droit Fiscal International, Vol. 87a, International Fiscal Association, the Hague, 2002, 574; M. Seiler (2016), 43. У литератури постоји и мишљење према коме је суд у овом случају предност дао форми над (економском) суштином. Вид.: Justice Ronald Sackville, “Avoiding Tax Avoidance: The primacy of Part

томе, порески обвезник мора бити опорезован у складу с радњама које је стварно предузео, а не онима које је могао предузети да постигне исти економски резултат, али је изабрао да то не учини.¹⁹³ Због тога се Вестминстерска доктрина често назива и принципом избора (енг. *the choice principle*). То, наравно, не значи да је суд везан формом трансакције.¹⁹⁴ Напротив, суд је овлашћен да испита све релевантне чињенице како би исправно одредио порескоправни карактер трансакције, односно није везан одређењима које саме странке приписују тој трансакцији.¹⁹⁵ Дакле, осим када се у конкретном случају ради о *sham* трансакцији (у смислу који том институту придају судови земаља Комонвелта), порески органи су дужни да поштују избор пореског обвезника да одређени циљ реализује правним средством које фискусу доноси мањи износ пореских прихода од оног који би му гарантовао избор неког другог правног средства.

Иако из данашње перспективе став изражен у случају *IRC v. Duke of Westminster* делује крајње формалистички и конзервативан, он се, строго посматрано, и данас примењују у земљама Комонвелта. Осим британских судова, и судови Аустралије, Канаде и Новог Зеланда су остали при начелном приступу да економска суштина не може превагнути, осим уколико је таква могућност прописана законом. У пракси америчких судова, с друге стране, идеја економске суштине имала је кључни значај у борби против законите нелегитимне пореске евазије. У томе се може наћи један од разлога због којих су, за разлику од САД, све поменуте јурисдикције Комонвелта, пре или касније, законом прописале опште антиабузивно правило.

Варијанта доктрине „суштина изнад форме“ препознатљива је и у другим јурисдикцијама: Индији, Јапану, Лихтенштајну, Украјини и Шведској.¹⁹⁶

2.3.2. Доктрина економске суштине (*economic substance doctrine*) и тест пословне сврхе (*business purpose test*)

Доктрина економске суштине налаже да се пореском обвезнику не признају пореске уштеде које проистичу из трансакције која не доводи ни до какве друге значајне промене у његовој економској позицији, осим што му умањује пореску обавезу.¹⁹⁷ Премда се корени те доктрине могу препознати већ у случају *Gregory v.*

IVA”, *Taxation Institute of Australia*, Vol. 39, 6/2004, 297; V. Thuronyi (2003), 172. Са тим ставом се не можемо сложити, будући да из аргументације суда јасно произлази да је акценат стављен на испитивање права и обавеза установљених у односу између пореског обвезника и његових запослених, што твори правну суштину, а не форму предузете трансакције. Тако и: Revenue Law Committee of the Law Society, *Tax Law in the Melting Pot*, The Law Society of England and Wales, 1985, 3-4.

¹⁹³ P. Millet (1986), 333.

¹⁹⁴ B. J. Arnold (2008), 4.

¹⁹⁵ G. Loutzenhiser (2019), 118-119.

¹⁹⁶ Paulo Rosenblatt, Manuel E. Tron, “General Report”, *Anti-avoidance measures of general nature and scope - GAAR and other rules* (eds. P. Rosenblatt, M. E. Tron), IFA Cahiers de Droit Fiscal International, Vol. 103a, IFA, Rotterdam 2018, 20.

¹⁹⁷ Joint Committee on Taxation (2011), 990.

Helvering, сматра се да су оквири њене модерне верзије постављени тек 1978. године у случају *Frank Lyon Co. v. United States*.¹⁹⁸ Суд је тада истакао да, кад је реч о трансакцији која „има економску суштину условљену или подстакнуту пословним или регулаторним стварностима, и која је прожета непореским обзирима, (...), надлежни органи треба да прихвате њоме установљену расподелу права и обавеза међу странкама.“¹⁹⁹ Цитираном реченицом по први пут су у одређеној мери прецизирани услови који морају бити испуњени за примену доктрине економске суштине.²⁰⁰ На њеном темељу су судови у каснијим пресудама формално раздвојили два корака која је неопходно „проћи“ уколико се жели применити наведена доктрина.²⁰¹ У првом кораку суд треба да испита да ли је трансакција за пореског обвезника имала икакав практичан економски ефекат осим реализације пореске уштеде (енг. *economic effect test*). Уобичајени фактори на које се суд у својој анализи фокусира јесу вероватноћа да порески обвезник оствари добит,²⁰² као и размере економског ризика којем је порески обвезник изложен због предузимања спорне трансакције.²⁰³ У другом кораку се од суда захтева да испита да ли је порески обвезник имао легитимну комерцијалну, то јест непореску сврху за предузимање спорне трансакције (енг. *business purpose test*). Док се у првом кораку ради о објективној анализи свих чињеница и околности у којима се одвија трансакција, у другом кораку је реч о субјективном тесту обвезникове намере. Ако је наведена трансакција пореском обвезнику пружала разумну прилику за реализацију добити (не рачунајући пореске уштеде), доктрина се не може применити. Такође, уколико порески обвезник докаже да је за предузимање конкретне трансакције имао мотив који није усмерен на стицање повлашћеног пореског третмана, примена те доктрине отпада.²⁰⁴

У литератури, али и публикацијама надлежних пореских органа, поред доктрине економске суштине, као засебна творевина америчких судова усмерена на спречавање остваривања пореских уштеда путем нелегитимних трансакција, често се наводи и доктрина пословне сврхе (*business purpose doctrine*).²⁰⁵ Њена функција, уколико се посматра самостално у односу на друге фискалне доктрине, лежи у преиспитивању мотива пореског обвезника за предузимање одређене трансакције. Ипак, њено концептуално раздвајање од доктрине економске суштине теоријски није могуће спровести јер се судови, по правилу, на њих ослањају у комбинацији, без

¹⁹⁸ N. Giordano (2017), 477.

¹⁹⁹ Пресуда Врховног суда САД у случају *Frank Lyon Co. v. United States*, 435 U.S. 583-584, од 18. априла 1978. године.

²⁰⁰ N. Giordano (2017), 478.

²⁰¹ Пресуда Апелационог суда трећег округа САД у случају *ACM Partnership v. Commissioner*, 157 F.3d 248 (3d Cir. 1998), од 13. октобра 1998. године.

²⁰² Leandra Lederman, "W(h)ither Economic Substance?", *Iowa Law Review*, Vol. 95, 2/2010, 391.

²⁰³ Неопходно је да економски ризик буде значајан посматрано у односу на пореску уштеду која се трансакцијом постиже. Логика у основи тог захтева је да разумни порески обвезник не би предузимао трансакцију чији је економски ризик значајан, уколико је једини циљ чијој реализацији је трансакција намењена (упитно) остваривање пореске уштеде. Вид.: David P. Hariton, "When and How Should the Economic Substance Doctrine Be Applied", *Tax Law Review*, Vol. 60, 1/2006, 54.

²⁰⁴ Summer Desloge, "Clarity or Confusion?: The Common Law Economic Substance Doctrine and Its Statutory Counterpart", *Journal of Legislation*, Vol. 46, 2/2020, 329.

²⁰⁵ Вид. примера ради: Joint Committee on Taxation (2011), 370.

разграничавања њихових домена примене и домета дејстава. У том контексту, сматрамо прецизнијим њено одређење као једног од стубова доктрине економске суштине.²⁰⁶ Као што је претходно објашњено, у циљу примене доктрине економске суштине судови испитују, осим потенцијалних економских ефеката трансакције пореског обвезника, и његове мотиве за предузимање спорне трансакције, у чему се исцрпљује функција тзв. доктрине пословне сврхе. Сходно томе, пре би се могло говорити о засебном *тесту* који суд примењује у оквиру испитивања испуњености услова за примену доктрине економске суштине.

Федерални судови у САД заузимали су врло различите приступе тумачењу и примени доктрине економске суштине, због чега је протеком времена правна несигурност за пореске обвезнике достигла забрињавајући ниво. Неслагање у погледу структуре услова за примену те доктрине довело је до тога да су поједини судови поменуте кораке примењивали кумулативно, захтевајући од пореског обвезника да испуни оба услова како би одолео примени доктрине економске суштине, док су други судови заступали блажи приступ, примењујући поменуте кораке алтернативно. Било је и судова који су примењивали тзв. холистички приступ, испитујући укупност релевантних чињеница конкретног случаја, у потпуности занемарујући претходно начињену поделу на објективни и субјективни критеријум.²⁰⁷ Контрадикторности су постојале и у погледу контекста у којима је доктрина примењивана. Док су поједини судови ограничавали њену имплементацију на трансакције између правних лица, други су је примењивали и на трансакције физичких лица.²⁰⁸

Са циљем да се отклоне постојеће противречности, њена примена учини предвидљивијом и уједначеном на територији свих савезних држава САД, доктрина економске суштине кодификована је 2010. године, а за случај њене примене прописане су озбиљне санкције за пореског обвезника.²⁰⁹ Занимљиво је да намера законодавца није била да кодификацијом супституише постојећу фискалну доктрину, већ да употпуни њену примену. Такав приступ законодавца може се наслутити из самог наслова члана закона у коме је кодификација спроведена, а који гласи *Разјашњење доктрине економске суштине*. Још важније је да је и сам Конгрес, у образложењу објављеном поводом спроведене законодавне измене, експлицитно прецизирао да циљ нове законске одредбе није да измени нити да замени било коју од установљених фискалних доктрина.²¹⁰ У том смислу, сматрамо да нису довољно

²⁰⁶ Поједини аутори доктрину економске суштине чак дефинишу као „амалгам“ других *common law* доктрина применљивих у америчкој судској пракси. Вид.: Dennis J. Ventry Jr., „Save the Economic Substance Doctrine From Congress”, *Tax Notes*, March 31 2008, 1407. На основу анализе спроведене у овом делу дисертације, биће могуће да се доктрина економске суштине препозна као манифестација принципа суштина изнад форме, док се доктрина пословне сврхе може препознати као саставни део доктрине економске суштине. Насупрот томе, чини се да је у случају *step transaction* доктрине могуће спровести јасно концептуално раздвајање од доктрине економске суштине.

²⁰⁷ S. Desloge (2020), 330.

²⁰⁸ *Ibid.*, 331.

²⁰⁹ Health Care and Education Reconciliation Act of 2010, Public Law 111-152, March 30, 2010, Sec. 1409 (Sec. 7701(o) Internal Revenue Code), доступно на: <https://www.congress.gov/111/plaws/publ152/PLAW-111publ152.pdf>, 30. јануар 2021.

²¹⁰ Joint Committee on Taxation (2011), 381.

прецизни аутори који поменуто одредбу паушално означавају као опште антиабузивно правило. Као што ће бити приказано у глави трећој нашег рада, поменутој одредби недостају други конститутивни елементи који уобичајено творе општа антиабузивна правила новије генерације. Наиме, њоме се само даје јединствена дефиниција „економске суштине“. Истина, смештањем доктрине економске сврхе под окриље пореског закона по први пут је омогућено да Федерална пореска администрација (*Internal Revenue Service*) формулише и објављује упутства о њеној примени, чиме је дат какав-такав допринос правној сигурности.²¹¹

Противречности које су постојале у дотадашњој примени доктрине економске суштине унеколико су отклоњене њеном кодификацијом, али је остао проблем непредвидивости њене примене. Као један од разлога, у литератури се истиче то што се новоуведена одредба за идентификовање законите нелегитимне евазије ослања искључиво на сврху аранжмана пореског обвезника, а не захтева процену његове усклађености са намером законодавца, то јест предметом и циљем одредбе пореског прописа који се избегава.²¹² Стога поједини амерички аутори позивају на увођење (правог) општег антиабузивног правила, чија би примена била могућа, између осталог, и под условом да аранжман пореског обвезника онемогућава реализацију намере законодавца.²¹³ Занимљиво је да се, као фактор који доприноси непредвидивости примене новоуведене одредбе, у литератури наводи околност да су њоме прописане строге новчане казне за случај њене успешне примене. Свесна озбиљних последица које примена кодификоване доктрине економске суштине има по пореског обвезника, Федерална пореска администрација нерадо се одлучује за њену примену.²¹⁴ Наведено говори о важности пажљивог одмеравања казни у случају да се законодавац одлучи за пенализацију пореског обвезника који се упусти у избегавање пореза, јер диспропорционално строге казне могу, као што поменути случај показује, произвести супротан ефекат.²¹⁵

2.3.3. *Step transaction* доктрина

Step transaction доктрина, чији назив бисмо могли превести као доктрина интеграције формално одвојених, али економски повезаних трансакција у

²¹¹ Rebecca Rosenberg, “Codification of the Economic Substance Doctrine: Agency Response and Certain Other Unforeseen Consequences”, *William & Mary Business Law Review*, Vol. 10, 1/2018, 202.

²¹² Reuven S. Avi-Yonah, Amir Pichhadze, “GAARs and the Nexus between Statutory Interpretation and Legislative Drafting: Lessons for the U.S. from Canada”, *Accounting, Economics, and Law: A Convivium*, Vol. 7, 1/2017, 14.

²¹³ Jerome B. Libin, “Congress Should Address Tax Avoidance Head-On: The Internal Revenue Code Needs a GAAR”, *Virginia Tax Review*, Vol. 30, 2/2010, 351-352.

²¹⁴ R. Rosenberg (2018), 203.

²¹⁵ Питање пенализације пореског обвезника у случају законите нелегитимне пореске евазије детаљно ћемо размотрити у засебном поглављу (3.3.3.) у оквиру главе треће.

јединствену целину,²¹⁶ такође је настала у САД. Формулисана је 1938. године од стране Врховног суда САД у случају *Minnesota Tea Co. v. Helvering*²¹⁷ и до данас је остала једна од најчешће примењиваних доктрина у САД. Суштина *step transaction* доктрине је у томе да се формалноправно одвојене али у економском смислу блиско повезане и међузависне трансакције за потребе примене пореских прописа третирају као јединствена целина, уместо да се свака од њих посматра изоловано и да се порески третман за сваку од њих утврђује независно.²¹⁸

Step transaction доктрина омогућава суду да занемари околност да је порески обвезник артифицијелно „разбио“, односно „рашчланио“ одређену сложу трансакцију на делове како би, захваљујући томе што појединачне фазе у реализацији те сложене трансакције нису опорезиве, избегао опорезивање. Осим тога, поменути доктрина омогућава суду да занемари поједину трансакцију у оквиру ширег склопа сложене трансакције уколико је она само успутни корак, односно корак који је сасвим непотребан са становишта крајњег економског резултата планираног подухвата, већ има за циљ само да пореском обвезнику обезбеди нижу пореску обавезу.²¹⁹ Како је у поменутом случају суд сликовито објаснио: „Одређени циљ до кога се долази правом путањом не може се учинити другачијим тако што ће се до њега доћи заобилазним путем.“²²⁰

Да би поставили смернице за примену те доктрине, судови су развили неколико критеријума, односно тестова. То су: 1) тест крајњег резултата, 2) тест међузависности и 3) тест обавезаности. Њихово прецизно разграничење није лако спровести, имајући у виду да су их судови у конкретним случајевима, по правилу, паралелно примењивали. Но, важно је напоменути да је за примену *step transaction* доктрине у поједином случају довољно да буде испуњен само један од наведених критеријума.²²¹ Њихова испреплетаност може се јасно уочити у покушају да се одреди њихова садржина, што ћемо учинити у наставку.

Тест крајњег резултата налаже интеграцију низа формално посматрано засебних трансакција, уколико је јасно да је намера пореског обвезника била усмерена

²¹⁶ У домаћој литератури *step transaction* доктрина назива се и доктрином узимања повезаних фаза развојених трансакција као целине. Вид: Дејан Поповић, *Пореско право*, Правни факултет Универзитета у Београду, Београд 2020, 64.

²¹⁷ Пресуда Врховног суда САД у случају *Minnesota Tea Co. v. Helvering*, 302 U.S. 609 (1938), од 17. јануара 1938. године, доступно на: <https://supreme.justia.com/cases/federal/us/302/609/>, 20. јун 2022.

²¹⁸ W. P. Streng, L. D. Yoder (2002), 606.

²¹⁹ У овој својој форми, *step transaction* доктрина умногоме се преклапа са доктрином економске суштине. Тако и: В. Bittker, L. Lokken (1999), 4-52.

²²⁰ Пресуда Врховног суда САД у случају *Minnesota Tea Co v. Helvering* (1938) 302 US 609, 613.

²²¹ Поједини аутори говоре чак о различитим варијантама *step transaction* доктрине зависно од тога који од тестова је суд искористио да у конкретном случају оправда њену примену. Вид: Martin McMahon, “Comparing the application of judicial interpretative doctrines to revenue statutes on opposite sides of the pond”, *Comparative Perspectives on Revenue Law: Essays in Honour of John Tiley* (eds. J. Avery Jones, P. Harris, D. Oliver), Cambridge University Press, Cambridge 2008, 51. Мишљења смо да такво одређење, ипак, није довољно прецизно, имајући у виду да, као што је већ напоменуто, судови по правилу паралелно примењују различите тестове како би утврдили испуњеност услова за примену те доктрине.

на постизање њиховог заједничког крајњег економског резултата.²²² У том смислу, из угла пореског обвезника, економски ефекти појединачних предузетих трансакција нису од значаја. Напротив, свака од појединачних трансакција у низу има за циљ искључиво да послужи реализацији крајњег резултата. Тест међузависности усмерен је на испитивање односа између појединих трансакција које је предузео порески обвезник. Њиме се процењује да ли свака појединачна предузета трансакција има разумно економско оправдање или је она у таквом односу с осталим реализованим трансакцијама да самостално нема никаквог значаја.²²³ Коначно, тест обавезаности испитује да ли се порески обвезник, већ у моменту кад је предузео прву трансакцију, правно обавезао да накнадно спроведе у дело серију њој комплементарних сукцесивних трансакција.²²⁴ Уколико се порески обвезник није уговором обавезао да реализује низ сукцесивних трансакција, *step transaction* доктрина неће бити примењена. Треба, међутим, имати у виду да се анализа суда окончава применом тог теста само у ситуацијама кад се на примену *step transaction* доктрине позива сâм порески обвезник. Ако би, пак, примена *step transaction* доктрине ишла у корист фискаса, немогућност примене теста обавезаности не би била довољна да изостане примена поменуте доктрине.²²⁵

Да ли би појединачним корацима у саставу сложене трансакције требало приписати значај или би их све требало третирати као јединствену целину питање је које се често поставља у поступку примене пореских прописа.²²⁶ Зато не чуди да су доктрине сличне америчкој *step transaction* доктрини формулисане сасвим независно и од стране судова других јурисдикција. У том контексту, најзначајнији пример представља британска *Ramsay* доктрина коју је формулисао судија Вилберфорс (*Wilberforce*) 1982. године у случају *W. T. Ramsay Ltd v. IRC*. Та доктрина, често називана и „новим приступом“ (енг. *the new approach*),²²⁷ формулисана је као реакција на све бројније и одважније случајеве законите нелегитимне пореске евазије које су преплавиле британско тржиште 70их година XX века, као последица конзервативног тумачења става изнетог у случају *IRC v. Duke of Westminster*, о којем је напред било

²²² Jonathan D. Grossberg, "Attacking Tax Shelters: Galloping toward a Better Step Transaction Doctrine", *Louisiana Law Review*, Vol. 78, 2/2018, 375.

²²³ R. Knight, L. Knight (1991), 102.

²²⁴ *Ibid.*, 103.

²²⁵ M. McMahon (2008), 51.

²²⁶ *King Enters., Inc. v. United States*, 418 F.2d 511, 516 (Ct. Cl. 1969), цитирано према: P. Sancilio (2013), 148 фн. 47; F. Zimmer (2002), 46; M. McMahon (2008), 50. Аналитички приступ у примени одредаба пореског закона, односно примена на појединачне кораке рашчлањене трансакције пружа пореском обвезнику далеко више могућности за избегавање пореза, зато што се пореске последице утврђују за сваки корак посебно. Насупрот томе, синтетички приступ при коме се трансакција посматра као јединствена целина, пореским органима пружа шире могућности да пореску одредбу „вежу“ за економску стварност која је реализована активношћу пореског обвезника. Вид.: Robert L. H. IJerman, "Netherlands", *Form and Substance in Tax Law* (ed. F. Zimmer), IFA Cahiers de Droit Fiscal International, Vol. 87a, International Fiscal Association, The Hague 2002, 458.

²²⁷ Сматрано је да је формулисањем *Ramsay* доктрине започело ново, модерно доба у примени судских доктрина у УК. Вид.: Ian A. Saunders, "Recent Trends in United Kingdom Anti-Avoidance Law", *Case Western Reserve Journal of International Law*, Vol. 25, 1/1993, 33.

речи.²²⁸ Напомињемо да приступ заузет у пресуди у случају *Duke of Westminster* накнадним пресудама није стављен ван снаге, али су му наметнута одређена ограничења.²²⁹

Поступање пореског обвезника у случају *W. T. Ramsay Ltd v. IRC* представља типичан пример аранжмана који су у то време били популарни међу пореским обвезницима: неколико трансакција реализује се у низу, при чему порески обвезник на крају предузетог низа трансакција остаје у неизмењеној економској (али не и пореској) позицији, посматрано у односу на моменат који је претходио упуштању у трансакцију којом је низ започет. Предузимањем таквих, временски блиско повезаних трансакција порески обвезник успева да генерише капитални добитак који је према важећим пореским прописима изузет од опорезивања, као и капитални губитак који може искористити за пребијање са евентуалним капиталним добицима које је претходно реализовао.²³⁰ За пореске обвезнике и њихове пореске саветнике, који су се у претходних неколико деценија „раскомотили“ рачунајући на тзв. принцип избора установљен у случају *IRC v. Duke of Westminster*, нови приступ суда дочекан је као револуционарни корак. Формулисање *Ramsay* доктрине наишло је на снажан одјек у научној и стручној јавности, који су поједини аутори чак описивали као хистерију.²³¹

Порески обвезник, компанија *W. T. Ramsay Ltd*, реализовала је капитални добитак који је планирала да умањи артифицијелно креираним капиталним губитком, са циљем да јој обавеза по основу пореза на капитални добитак буде што мања. Како би постигао тај циљ, порески обвезник је купио акције у новооснованом друштву *Caithmead Ltd* и истом друштву дао два зајма у идентичним износима и по истој каматној стопи. Уговор о зајму је предвиђао (једнократно) право пореског обвезника да умањи каматну стопу једног зајма, под условом да каматну стопу другог зајма увећа за исти број процентних поена. Порески обвезник је искористио то право тако што је смањивши каматну стопу првог зајма на 0%, истовремено удвостручивши каматну стопу другог зајма. Истог дана, порески обвезник је продао други зајам трећем лицу. Како је вредност зајма у међувремену скоро двоструко порасла, остварио је том приликом капитални добитак који је, према тада важећем закону, био неопорезив. Друштво *Caithmead Ltd* је отплатило први зајам, а његове акције су у

²²⁸ Лорд Темпелмен (*Lord Templeman*) започео је своје обраћање на конференцији Института за фискалне студије (*Institute for Fiscal Studies*) 1985. године освртом на историјски контекст у коме је формулисана *Ramsay* доктрина: „Премда законита нелегитимна евазија по дефиницији не представља незакониту активност, „индустрија“ избегавања пореза у размерама развијеним 70их година морала је бити уништена. Нови приступ судова мора се посматрати као реакција на пораст и активности те индустрије. Индустрија такве природе и размера имала је капацитет да начини врло значајне захвате у државну касу и суштински је створила две категорије пореских обвезника: оних информисаних, са финансијским средствима која им омогућавају да користе артифицијелне шеме које су тренутно у понуди, како би у потпуности избегли порез, и оне којима, због мањка знања и ресурса, такве могућности нису биле на располагању.“ Обраћање је цитирано у: *Malcom Gammie, "The Implications of Furniss v Dawson", Fiscal Studies, Vol. 6, 3/1985, 51-52.*

²²⁹ *Graham J. Airs et al., "Abuse of Tax Law Across Europe (Part Two)", EC Tax Review, 3/2010, 134.*

²³⁰ *Elena Tzvetinova, "What is the Doctrine of Fiscal Nullity? An Attempt to Reconcile the House of Lords Decision in Macniven v Westmoreland and Furniss v Dawson", LLM Research Paper, Victoria University of Wellington, 2001, 6.*

²³¹ *P. Millett (1986), 328.*

међувремену, очекивано, драстично изгубиле на вредности. Порески обвезник је затим своје акције у друштву *Caithmead Ltd* продао и том приликом претрпео капитални губитак, чија је вредност била довољно велика да скоро у потпуности компензује иницијално реализовани капитални добитак, а тиме и умањи његову пореску обавезу по том основу.²³²

Судија Вилберфорс је започео образложење одлуке указујући на околност да су све појединачне трансакције у конкретном случају биле стварне, односно да је порески обвезник заиста и желео правне последице које су оне произвеле. Позивајући се на предмет *IRC v. Duke of Westminster*, он је закључио да ни у конкретном случају не може бити речи о примени концепта *sham* трансакције те да није на суду да утврђује „неку тобожњу скривену суштину предузетих трансакција“. Ипак, нагласио је да се тзв. принцип избора, установљен пресудом у поменутом случају, не би смео прешироко примењивати. У том смислу, *Westminster* доктрина не спречава суд да предочени низ унапред испланираних (енг. *preordained*)²³³ трансакција посматра као јединствену целину. Поступити тако, према његовим речима, не значи дати предност форми над суштином, нити преферирати суштину уместо форме.²³⁴ Посматрајући трансакције као целину, јасно је да су оне од самог почетка биле тако смишљене и спроведене у дело да, у крајњем резултату, пореског обвезника врате на исту економску позицију у којој је био пре њиховог предузимања, то јест да не произведу ни губитак ни добитак за њега – ефекти предузетих трансакција су се међусобно поништавали (енг. *self-cancelling transactions*).²³⁵ Капитални губитак који је порески обвезник претрпео због пада вредности акција које је поседовао био је директно условљен повећањем вредности другог зајма услед кога је он реализовао капитални добитак.²³⁶ Према томе, судија Вилберфорс је закључио да, анализирајући трансакције као интегрисану целину, порески обвезник није остарио ни капитални добитак нити капитални губитак.²³⁷ У литератури и судској пракси такве трансакције означавају се и као кружне (енг. *circular*) зато што пореског обвезника „враћају на почетак“, то јест на економску позицију која је претходила њиховом предузимању.

Нови приступ је потврђен и у одређеној мери проширен 1984. године у случају *Furniss v. Dawson*.²³⁸ Том приликом је суд применио *Ramsay* доктрину иако се у наведеном случају није радило о тзв. кружној сложеној трансакцији, коју карактеришу фазе, односно кораци чији се ефекти међусобно поништавају, већ је у питању био линеарни низ трансакција.²³⁹ Порески обвезници, чланови породице Досон (*Dawson*),

²³² *W. T. Ramsay v. IRC* [1982], A.C. 300, 300-301.

²³³ Под унапред испланираним трансакцијама се подразумева ситуација у којој су уговорне стране уговориле све појединачне кораке низа трансакција које ће у будућности предузети пре отпочињања њиховог спровођења у дело.

²³⁴ *W. T. Ramsay v. IRC* [1982], A.C. 300, 323.

²³⁵ *Ibid.*, 314.

²³⁶ *Ibid.*, 328.

²³⁷ *Ibid.*

²³⁸ Пресуда Врховног суда Енглеске и Велса у случају *Furniss v. Dawson* [1984] 1 AC 474, од 9 фебруара 1984. године.

²³⁹ *W. D. Popkin* (1991), 296.

желели су да продају акције које су поседовали у две породичне компаније трећем лицу. Пошто би директни пренос акција трећем лицу резултирао настанком обавезе по основу пореза на капиталне добитке, порески обвезници су пренос рашчланили у две одвојене трансакције. Најпре су основали ново привредно друштво на Острву Мен и реализовали размену акција које су поседовали у породичним компанијама са акцијама тог новооснованог друштва. Потом је новоосновано друштво продало акције породичних компанија трећем лицу по цени коју су порески обвезници претходно са њим уговорили.²⁴⁰ Такво распарчавање преноса је требало да обезбеди да се, у складу са тадашњим пореским прописима, обавеза по основу пореза на капиталне добитке одложи до момента отуђења од стране пореских обвезника акција које су разменом стекли у новооснованом привредном друштву (енг. *roll-over relief*).

Порески орган је занемарио кораке у које су порески обвезници разделили трансакцију и утврдио обавезу плаћања пореза на капиталне добитке као да су акције у породичним компанијама отуђене директно трећем лицу. Нижестепени суд је, по жалби пореског обвезника, одлучио у његову корист, истичући као одлучујућу околност то што у конкретном случају новоосновано привредно друштво није ликвидирано након што су трансакције спроведене у дело. За разлику од ситуације у случају *Ramsay*, оснивање привредног друштва на Острву Мен имало је, према аргументацији суда, „трајније правне последице“.²⁴¹ Под трајнијим правним последицама суд је подразумевао околност да је наведени корак имао трајни ефекат на права и обавезе који су њиме установљени међу странкама у трансакцији. Сходно томе, према становишту нижестепеног суда, није се могло радити о трансакцији чији кораци имају ефекте који се међусобно поништавају.

Врховни суд се није задовољио аргументацијом нижестепеног суда. Поново је било сасвим јасно да су све трансакције стварне те да не може бити речи о примени концепта *sham* трансакције.²⁴² Ипак, суд је закључио да су две трансакције које су порески обвезници предузели биле планиране као саставни кораци јединствене целине и да би суд као такве требало и да их третира. Према одлуци суда, опорезивом трансакцијом у конкретном случају сматрано је директно отуђење акција од стране пореских обвезника трећем лицу.²⁴³ Околност да у случају *Ramsay* поједини кораци у трансакцији нису имали трајније правне последице, док у случају *Furniss v. Dawson* јесу, резултат је искључиво природе аранжмана употребљених од стране пореских обвезника. Стога описана околност није била од значаја за одлучивање суда.²⁴⁴

Овај случај је означио битан помак у развоју *Ramsay* доктрине јер су у њему експлицитно формулисани услови за њену примену. Први услов је постојање унапред испланиране серије трансакција, односно једне сложене трансакције. Та сложена трансакција може, али не мора да води постизању легитимног комерцијалног (пословног) циља. Други услов је да су у оквиру те сложене трансакције уметнути

²⁴⁰ *Furniss v. Dawson* [1984] 1 AC 474, 475.

²⁴¹ *Ibid.*, 525.

²⁴² *Ibid.*, 480.

²⁴³ *Ibid.*, 513.

²⁴⁴ P. Millet (1986), 338.

кораци који немају комерцијалну, то јест пословну сврху, већ им је једини циљ реализација пореске уштеде.²⁴⁵ Испуњеност та два услова захтева од суда да за потребе примене пореских прописа занемари такав уметнути корак. Након издвајања спорног корака, суд може применити конкретан порески пропис на крајњи ефекат тако „прекројене“ сложене трансакције.²⁴⁶

Док у случају *Ramsay* кружна трансакција није имала никакву комерцијалну сврху, сложена трансакција коју су у овом случају порески обвезници употребили имала је комерцијалну сврху – акције породичних компанија заиста су пренете на треће лице уз накнаду. Ипак, саставни део предузете сложене трансакције било је и уметање новооснованог привредног друштва чија је сврха била искључиво да омогући пореским обвезницима одлагање плаћања пореза на капиталне добитке. Тај корак не би био предузет да није постојао порез на капиталне добитке. Последишно, примена *Ramsay* доктрине резултирала је занемаривањем тог корака и утврђивањем пореза на капиталне добитке као да је реч о директном отуђењу акција трећем лицу. Сматрајући да је Врховни суд Енглеске и Велса у овом случају отишао предалеко, ирски, канадски и аустралијски судови су одбили да следе његов приступ.²⁴⁷ Но, управо је одбијање Врховног суда Канаде да у случају *Stubart* примени тумачење аналогно оном у основи *Ramsay* доктрине било повод да законодавац уведе опште антибузивно правило у канадски порески систем 1987. године.²⁴⁸

Моментум који је развој новог приступа у судској пракси УК добио у случајевима *Ramsay* и *Furniss v. Dawson* успорен је одлуком Врховног суда Енглеске и Велса у случају *Craven v. White* из 1989. године. Њиме су постављене границе примени *Ramsay* доктрине. У том случају, суд је резонувао да је примена *Ramsay* доктрине онемогућена тиме што су поједини кораци у сложеној трансакцији били реализовани у значајнијим временским размацима те да због тога њено посматрање као јединствене целине не би било оправдано.²⁴⁹ Наиме, за разлику од случаја *Furnis v. Dawson* у коме су сви кораци у низу трансакција предузети у само три недеље, у случају *Craven v. White* временски интервал између спорних корака у сложеној трансакцији пореског обвезника био је чак две године. Пресуда у случају *Craven v. White* је међу великим делом пореских стручњака дочекана с олакшањем, као корак

²⁴⁵ Треба напоменути да је Лорд Брајтман (*Lord Brightman*) дефинишући тај услов прецизирао да се не ради о томе да уметнути корак нема пословни ефекат, то јест резултат (тзв. *no business effect* тест). Нужно је само да нема пословну сврху, док може али и не мора имати пословни ефекат.

²⁴⁶ *Furniss v. Dawson* [1984] 1 AC 474, 527.

²⁴⁷ G. Loutzenhiser (2019), 123.

²⁴⁸ Пресуда Врховног суда Канаде у случају *Stubart Investments Ltd. v. The Queen*, [1984] CTC 294 (SCC), текст пресуде доступан на: <https://www.canlii.org/en/ca/scc/doc/1984/1984canlii20/1984canlii20.html>, 16. октобар 2021; Brian J. Arnold, "The Long, Slow, Steady Demise of the General Anti-Avoidance Rule", *Canadian Tax Journal*, Vol. 52, 2/2004, 488; Graham Aaronson, *A study to consider whether a general anti-avoidance rule should be introduced into the UK tax system*, Crown, London 2011, 19 фн. 12 (у даљем тексту: Aaronson Report).

²⁴⁹ R. K. Ashton, "The Ramsay 'Saga' – Is There Now Light at the End of the Tunnel?", *British Tax Review*, 12/1988, 490.

који ће срушити претходно установљене препреке за (према њиховом мишљењу чак и) легитимно пореско планирање.²⁵⁰

Премда се у литератури често одређује као *step transaction* доктрина,²⁵¹ између *Ramsay* доктрине и њеног америчког пандана ипак постоје одређене разлике. Поредeћи услове за примену *Ramsay* доктрине са доктринама доступним америчким судовима, Тајли исправно закључује да *Ramsay* доктрина, онако како је примењена у случају *Furniss v. Dawson* представља, заправо, амалгам теста пословне сврхе и *step transaction* доктрине.²⁵² Сличну доктрину познаје и пракса шпанских судова. Реч је о доктрини злоупотребе форме (шп. *abuso de forma*), која омогућава занемаривање трансакција пореског обвезника које нису неопходне са становишта комерцијалних ефеката које порески обвезник жели да оствари, већ им је једина сврха да обезбеде пореску уштеду.²⁵³

2.3.4. Доктрина *fraus legis*

Fraus legis, односно изигравање закона подразумева спречавање остваривања циља законодавца или, пак, остваривање циља другачијег од оног који је законодавац имао у виду приликом нормирања одређене правне ситуације. Изигравање закона постиже се тако што се приказује да су испуњени услови за примену одређене правне норме чији се ефекти желе, или тако што се приказује да нису испуњени услови за примену одређене правне норме чије се дејство жели избећи.²⁵⁴ У оба случаја, странка поступа у складу са текстом норме чија се примена жели избећи или осигурати, али „нема покриће у њеном смислу и циљу“.²⁵⁵

Овај изворно римскоправни концепт у основи је разноврсних механизма које су кроз историју употребљавале континенталне јурисдикције у борби против избегавања пореза – како фискалних доктрина, тако и антиабузивног законодавства. Насупрот томе, у *common law* системима и правним системима скандинавских земаља доктрина *fraus legis* није нашла своју примену.²⁵⁶ То не важи само за материју пореског права, већ је случај и у другим гранама права. Уопштено посматрано, у материји пореског права примена *fraus legis* (енг. *abuse of law*, фр. *fraude à la loi*) доктрине огледа се у утврђивању од стране суда да, иако порески обвезник има право да предузме било

²⁵⁰ S. N. Frommel (1991), 61.

²⁵¹ F. Zimmer (2002), 46.

²⁵² John Tiley, “Judicial Anti-avoidance Doctrines: The U.S. Alternatives – Part 2”, *British Tax Review*, 6/1987, 244.

²⁵³ Christine Alves Alvarrenga, “Preventing Tax Avoidance: Is There Convergence in the Way Countries Counter Tax Avoidance?”, *Bulletin for International Taxation*, July 2013, 354.

²⁵⁴ Владимир В. Водинелић, *Такозвана злоупотреба права*, Номос, Београд 1997, 131. Аутор напомиње да није могуће ставити знак једнакости између израза изигравање закона и заобилажење закона (нем. *die Gesetzesumgehung*). Наиме, заобилажење закона, односно избегававање његове примене представља само једну од две манифестације изигравања закона.

²⁵⁵ В. В. Водинелић (1997), 132.

²⁵⁶ F. Zimmer (2002), 43; I. A. Saunders (1993), 23.

коју трансакцију која је у складу са законом, он изиграва закон уколико трансакцију предузима само да би остварио пореску уштеду, то јест са циљем да избегне или умањи своју пореску обавезу.²⁵⁷

Међутим, јурисдикција у којој је *fraus legis* доктрина имала одлучујућу улогу у борби против нелегитимне пореске евазије је Холандија.²⁵⁸ Формулисао ју је и први пут применио холандски Врховни суд (*Hoge Raad*) 1926. године управо у пореској материји. Сматрана је посебном методом тумачења и, као таква, никада није кодификована у пореским прописима.²⁵⁹ Према том схватању, *fraus legis* доктрина може бити примењена само као *ultimum remedium*, уколико уобичајеним методама тумачења суд не успе да дође до резултата који је у складу са сврхом и циљем закона.²⁶⁰ Занимљиво је да је у време када је наведена доктрина уобличена холандско пореско законодавство већ садржало одредбу која је по својој природи представљала опште антиабузивно правило.²⁶¹ У првих неколико деценија након што је формулисана, доктрина *fraus legis* ретко је примењивана. Ипак, средином 80их година XX века, кад је „индустрија“ избегавања пореза у Холандији почела да узима маха, примена општег антиабузивног правила је напуштена у корист *fraus legis* доктрине. Разлог томе је била околност да се, због непостојања прецизно установљених мера заштите права пореског обвезника, у пракси показала као далеко флексибилније²⁶² и отуда ефикасније средство. Осим тога, имала је шири домен примене у поређењу са општом антиабузивном нормом, будући да се могла употребити за спречавање избегавања сваког пореског облика, а не само директних пореза.²⁶³ Њена успешност у супротстављању артифицијелним конструкцијама пореских обвезника допринела је да Министарство финансија 1987. године прогласи обуставу примене општег антиабузивног правила, мада је она до данас остала саставни део закона.²⁶⁴

За примену те доктрине холандски судови и данас захтевају испуњење истих оних услова који су предвиђени када је, скоро пре једног века, први пут примењена.

²⁵⁷ D. Ward *et al.* (1985), 68; J. M. van Kempen, "The Business Purpose Test: The Dutch Approach", *Fiscal Studies*, Vol. 6, No. 3, 1985, 66.

²⁵⁸ Занимљиво је да је доктрина *fraus legis* у холандском грађанском праву имала занемарљив значај. Вид.: Sigrid Hemels, "Netherlands", *GAARs – A Key Element of Tax Systems in the Post-BEPS World* (eds. M. Lang *et al.*), IBFD, Amsterdam 2016, 437.

²⁵⁹ E. van der Stok (1998), 152; Robert L. van de Water, "Netherlands", *Tax Avoidance, Tax Evasion: A Survey of the Treatment of Tax Avoidance and Tax Evasion in the Main Industrialized Countries of the World*, International Bar Association–Sweet & Maxwell Ltd, London 1982, 56.

²⁶⁰ R. L. H. IJzerman (2002), 455.

²⁶¹ Назив те опште антиабузивне норме, уведене само годину дана раније, у оригиналу гласи *Richtige heffing*. У радовима аутора енглеског говорног подручја њен назив је преводен са "*correct imposition*", "*just levy*" или "*rightful levy*". У српском језику, та синтагма могла би бити преведена термином „правични намет“. Чл. 31-36 Општег пореског закона Холандије (*Algemene wet inzake Rijksbelastingen*), превод на енглески доступан на: <https://download.belastingdienst.nl/itd/beleid/awr0503.pdf>, 7. март 2021.

²⁶² E. van der Stok (1998), 151. Примена општег антиабузивног правила подразумевала је, између осталог, и да порески инспектор претходно прибави сагласност министра финансија.

²⁶³ S. Hemels (2016), 440-442.

²⁶⁴ Frans Vanistendael, "Legal Framework for Taxation", *Tax Law Design and Drafting* (ed. V. Thuronyi), International Monetary Fund, 1996, 25.

Тако, први предуслов је да је избегавање пореза било једини или превасходни мотив пореског обвезника за предузимање спорне трансакције. Испуњеност поменутог услова у конкретном случају суд испитује тако што разматра објективне околности случаја. Сходно томе, уколико спорна трансакција пореском обвезнику не доноси никакву или само занемарљиву економску корист (ако се по страни оставе остварене пореске погодности), сматраће се да је поменути услов испуњен.²⁶⁵ Други предуслов јесте да предузета трансакција није имала никакав „стварни, практични ефекат, изузев избегавања пореза“.²⁶⁶ Између претходна два описана услова у пракси је тешко повући јасно разграничење зато што се присуство пореског мотива за поступање пореског обвезника цени, између осталог, и на основу објективног одсуства комерцијалних, односно непореских ефеката предузете трансакције. Због тога поједини аутори третирају, што сматрамо оправданим, претходна два услова као јединствену целину.²⁶⁷ Трећи предуслов је да су пореске последице које обвезник намерава постићи у супротности са циљем и смислом закона.²⁶⁸ За испитивање испуњености тог услова судови се користе, између осталог, и материјалима сачињеним у процесу припреме и усвајања предлога фискалних прописа.²⁶⁹

Утврђивање испуњености поменутих услова дозвољава суду да приватноправну форму коју је порески обвезник изабрао за предузимање спорне трансакције занемари или реквалификује, тако да пореске последице које отуд произлазе буду у складу са намером и сврхом релевантне одредбе пореског закона.²⁷⁰ Као примере за поступања пореског обвезника која се уобичајено сматрају супротним сврси и намери законодавца холандски аутори наводе, пре свега, кружне трансакције и трансакције у које су уметнути, са комерцијалне тачке гледишта, непотребни кораци, то јест кораци чија је једина сврха остваривање пореске уштеде.²⁷¹ Типични поступци, односно трансакције пореских обвезника на чије је спречавање усмерена *fraus legis* доктрина се према својој суштини у значајној мери поклапају са онима којима су судови *common law* јурисдикција настојали да се супротставе доктрином „суштина изнад форме“, доктрином економске суштине, тестом пословне сврхе или неком од варијанти *step transaction* доктрине. У том контексту и треба разумети поједине ауторе који *fraus legis* доктрину виде као континенталноправну верзију доктрине пословне сврхе.²⁷²

Могућност примене *fraus legis* доктрине у материји пореског права експлицитно је прихваћена и од стране швајцарских судова и то не само у домаћем контексту, већ и у прекограничним ситуацијама.²⁷³ Такође, та фискална доктрина

²⁶⁵ E. van der Stok (1998), 153; F. Vanistendael (1996), 24.

²⁶⁶ E. van der Stok (1998), 154.

²⁶⁷ S. Hemels (2016), 439.

²⁶⁸ E. van der Stok (1998), 155.

²⁶⁹ J. M. van Kempen (1985), 69.

²⁷⁰ R. L. H. IJzerman (2002), 455; S. Hemels (2016), 446.

²⁷¹ R. L. H. IJzerman (2002), 462.

²⁷² J. M. van Kempen (1985), 68.

²⁷³ *Ibid.*, 68.

фигурирала је и у шпанској и бразилској судској пракси.²⁷⁴ Супротан приступ заступали су италијански судови. Они су одбијали да примене доктрину изигравања закона (ит. *frode alla legge*)²⁷⁵ у пореској материји, с ослонцем на занимљиво образложење према коме пореска обавеза настаје њеним утврђивањем актом пореског органа, то јест (пореским) управним актом те да, према томе, не може бити говора о изигравању закона, већ искључиво изигравању фискаса.²⁷⁶ Осим тога, италијански судови су ту доктрину сматрали релевантном само за ситуације у којима се избегава законска одредба која адресату намеће одређену забрану, што, према њиховом разумевању, није случај с одредбама пореских закона који превасходно прописују порески третман одређене чињеничне ситуације.²⁷⁷ Луксембург,²⁷⁸ Француска²⁷⁹ и Немачка представљају примере јурисдикција у којима је концепт изигравања закона експлицитно кодификован у пореским прописима, због чега ће приступ неведених јурисдикција бити анализиран у оквиру главе треће, која је посвећена општим антибузивним правилима.

2.3.5. Доктрина забране злоупотребе права

Важно је истаћи да се у материји пореског права доктрина изигравања закона и доктрина забране злоупотребе права (енг. *abuse of rights*, фр. *abus de droit*) често третирају као две стране једне исте медаље. Зато ћемо на овом месту размотрити основне карактеристике установе злоупотребе права те покушати да објаснимо зашто се примена поменуте две доктрине у пореској материји, макар суштински посматрано, преплиће.

Установа забране злоупотребе права је, као и установа изигравања закона, карактеристична за континенталне правне системе.²⁸⁰ Она пружа заштиту лицу коме

²⁷⁴ С. С. Alvarrenga (2013), 355.

²⁷⁵ Италијански грађански законик је кодификовао доктрину изигравања закона у чл. 1344, који прописује да је уговор ништав уколико се користи као средство за избегавање примене одређене когентне правне норме. Текст прописа доступан на: http://www.jus.unitn.it/cardozo/obiter_dictum/codciv/Lib4.htm, 22. фебруар 2021.

²⁷⁶ G. Maisto (1991), 94. Образложење италијанског суда не бисмо прихватили као исправно из разлога што порези, као и други фискални приходи, представљају јавноправне јавне приходе који се намећу непосредно законом. Другим речима, порескоправне последице наступају чим се у стварности реализују чињенице које се могу подвести под законски опис пореског чињеничног стања. Пореским управним актом се порез само *утврђује*, те он има искључиво деклараторно дејство.

²⁷⁷ *Ibid.*

²⁷⁸ Sec. 6 Steueranpassungsgesetz Vom 16. Oktober 1934 (Rgesetzbl. I S. 925), доступно на: <https://legilux.public.lu/eli/etat/leg/loi/1934/10/16/n2/jo>, 11. јун 2021; Katerina Pantazatou, "The Implementation of the ATAD in Luxembourg", *Intertax*, Vol. 50, 1/2022, 60.

²⁷⁹ Thierry Pons, Clément Coirault-Quinquet, "Abuse of Law in France: Developments regarding Financial Transactions", *European Taxation*, Vol. 45, 1/2005, 28.

²⁸⁰ То, међутим, не значи да правни пореци *common law* групације не познају правне институте који су функционални еквиваленти установе забране злоупотребе права и који омогућују да се остваре ефекти идентични онима који се том установом постижу у континенталним правним системима. Као примере функционалних еквивалената установе забране злоупотребе права у *common law* системима,

друго лице шкоди недопуштеним вршењем свог права.²⁸¹ За разлику од науке пореског права у којој се, да поновимо, по правилу, не прави разлика између концепта изигравања закона и злоупотребе права, у науци грађанског права ситуација је сасвим другачија. Теоретичари грађанског права су настојали да између те две установе повуку прецизне границе, истичући њихове разлике. Тако, иако је у оба случаја реч о поступању које је законито, феномен изигравања закона подразумева (из угла законодавца) непожељан „избор“ законског прописа од стране адресата, док феномен злоупотребе права претпоставља вршење одређеног права на непожељан начин.²⁸² Док злоупотреба права подразумева понашање које је ван граница субјективног права, изигравање закона претпоставља примену правне норме изван домена примене коју је законодавац за њу предвидео.²⁸³ У првом случају, адресат штети тачно одређеном приватном лицу,²⁸⁴ а у другом поступа на штету целе заједнице. Изигравање закона се огледа у нелегитимном стицању права, а злоупотреба права у неприличном коришћењу права које се већ поседује.²⁸⁵ Другим речима, насупрот концепту злоупотребе права, концепт изигравања закона тиче се испуњености услова за примену одређене правне норме, а не њених ефеката. Осим тога, у односу на изигравање закона, које се може тичати не само права него и обавезе коју титулар врши, забрана злоупотребе права увек се тиче искључиво права које титулар поседује.²⁸⁶ Основно питање у поступку примене доктрине изигравања закона у пореској сфери јесте: да ли се може сматрати да су услови за примену одређене пореске одредбе (примера ради, пореске олакшице) испуњени у ситуацији кад се порески обвезник послужио артифицијелним аранжманима како би тај циљ реализовао. У том смислу, доктрина изигравања закона доводи у питање само постојање права пореског обвезника који врши изигравање закона.

Но, вероватно због непостојања поменутих концепата у њиховим националним правним системима, бројни аутори енглеског говорног подручја та два концепта анализирају заједно,²⁸⁷ а понекад их чак третирају и као синонине. Мешање наведених правних института у радовима аутора науке пореског права може се разумети у контексту специфичности порескоправног односа, који представља срж њеног предмета истраживања. Наиме, порескоправни однос у себи супротставља пореског обвезника и државу, односно њену пореску администрацију (зависно од тога

Водинелић наводи проширену примену доктрине *estoppel*-а и поједине установе деликтног права, као што је *nuisance*. Вид.: В. В. Водинелић (1997), 117-118.

²⁸¹ Водинелић напомиње да се злоупотреба права не исцрпљује само у једном виду недопуштеног вршења права, већ разликује чак осам упоредноправно присутних разлога због којих вршење права може бити недопуштено. У том смислу, он говори о плуралитету видова злоупотребе права. Вид.: *Ibid.*, 3-4.

²⁸² Alexandre Saydé, *Abuse of EU Law and Regulation of the Internal Market*, Hart Publishing, Oxford 2014, 28.

²⁸³ В. В. Водинелић (1997), 137.

²⁸⁴ А. Saydé (2014), 27.

²⁸⁵ *Ibid.*, 28.

²⁸⁶ В. В. Водинелић (1997), 138.

²⁸⁷ Pasquale Pistone, "Abuse of Law in the Context of Indirect Taxation: From (Before) Emsland-Stärke 1 to Halifax (and Beyond)", *Prohibition of Abuse of Law: A New General Principle of EU Law?* (eds. R. de la Feria, S. Vogenauer), Hart Publishing, Oxford-Portland 2011, 381. Вид. примера ради: V. Thuronyi (2003), 158.

која се компонента порескоправног односа посматра – порески имовински или порески управни однос). Тако, злоупотреба права коју са циљем остваривања пореске уштеде врши порески обвезник има штетне последице за државу, односно њен фискус, уместо за тачно одређено приватно лице.²⁸⁸ Из наведеног разлога, у пореској материји, чак и ако је реч о злоупотреби права, може се радити само о злоупотреби субјективног пореског права државе, а не субјективног права чији је титулар приватно лице.²⁸⁹ У том смислу, концепт злоупотребе права се у пореској материји приближава концепту изигравања закона.²⁹⁰ На крају крајева, штета нанета фискусу државе пада на плећа њених грађана те се, према нашем мишљењу, може слободно рећи да је реч о понашању које наноси штету читавој заједници, што је, поновимо, у основи концепта изигравања закона.²⁹¹

Проблем јасног разграничења поменутих концепата уочљив је и у недоследној употреби термина за означавање доктрине коју је Суд правде ЕУ²⁹² формулисао почетком XXI века, а чијој анализи је посвећено засебно поглавље ове дисертације.²⁹³ Наиме, Суд је једну јединствену доктрину, коју је развијао током претходне две деценије, означавао и као доктрину забране злоупотребе права и као доктрину забране изигравања закона.²⁹⁴ У литератури је као разлог поменутих недоследности истицана, пре свега, „вишејезична природа Уније“, то јест околност да превођење на стране језике (званичне у оквирима Уније) значења правних термина коришћених у правним системима различитих држава-чланица за означавање доктрина које су сличне, а често се и преклапају, онемогућава очување терминолошке прецизности.²⁹⁵

²⁸⁸ S. N. Frommel (1991), 57.

²⁸⁹ Слично и: P. Pistone (2011), 381.

²⁹⁰ Вид., примера ради, објашњење аутора који поменути феномен означавају као злоупотребу права будући да је то израз који наука и судови превасходно користе, док истовремено наглашавају да би, кад је реч о пореској материји, за означавање те појаве могло бити примереније користити израз „изигравање закона“ (енг. *fraud on the law*, фр. *fraude a la loi*, или лат. *fraus legis*), имајући у виду да порески обвезник користи различите конструкције са циљем да избегне примену одређеног пореског прописа, а управо је то суштина изигравања закона. Вид.: D. Ward *et al.* (1985), 68 фн. 1.

²⁹¹ Слично и: Luc de Broe, *International Tax Planning and Prevention of Abuse: a Study Under Domestic Tax Law, Tax Treaties and EC Law in Relation to Conduit and Base Companies*, IBFD, Amsterdam 2008, 159.

²⁹² Суд правде ЕУ (енг. *Court of Justice of the European Union*) чине два суда: (1) Општи суд (енг. *General Court*) и (2) Суд правде (енг. *Court of Justice*). У предстојећем излагању, превасходно ћемо се бавити одлукама Суда правде донетим у поступцима покренутим ради решавања по претходним питањима (енг. *preliminary ruling*). Изузетак представља одељак 4.1.2. у оквиру главе четврте, у којој ћемо анализирати одлуке Општег суда, будући да је у његовој надлежности одлучивање по директним тужбама у првом степену, између осталог, и у материји правила ЕУ о државној помоћи, чијој интеракцији са општим антибузивним правилима је наведени одељак посвећен. Стога ћемо у излагању користити општу одредницу (Суд правде ЕУ), изузев на местима где је неопходно нагласити да је реч о Општем суду.

²⁹³ Поглавље 4.1.1. главе четврте дисертације.

²⁹⁴ Упор. пара. 38 пресуде Суда правде ЕУ у случају *Kofoed*, C-321/05, од 5. јула 2007. године и пара. 55 пресуде Суда правде ЕУ у случају *Starjakob*, C-417/13, од 28. јануара 2015. године. У првом случају, Суд говори о доктрини намењеној забрани злоупотребе права (енг. *abuse of rights*), а у другом о доктрини која је усмерена на забрану изигравања закона (енг. *abuse of law*).

²⁹⁵ Stefan Vogenauer, “The Prohibition of Abuse of Law: An Emerging General Principle of EU Law”, *Prohibition of Abuse of Law: A New General Principle of EU Law?* (eds. R. de la Feria, S. Vogenauer), Hart Publishing, Oxford – Portland 2011, 524.

Тек се општи правобранилац Бобек (*Michal Bobek*) у свом мишљењу датом у случају *Cussens and Others*, осврнуо на ову недоследност у приступу Суда. У посебном одељку свог мишљења, под насловом „Терминолошке напомене“, општи правобранилац се приклонио термину „забране изигравања закона“, образлажући свој избор тиме да је наведени термин прикладнији односима јавног права, док се термин „забрана злоупотребе права“ традиционално везује за област приватног права.²⁹⁶

Треба, свакако, имати у виду да доктрина коју је развио Суд правде ЕУ има своје аутономно значење. Сходно томе, не би је требало поистовећивати ни са једном од претходно поменутих доктрина, без обзира на термине који се користе за њено означавање.²⁹⁷ Ипак, њено детаљније разматрање показује да је, према својој функцији, доктрина Суда правде ЕУ ближа концепту забране изигравања закона него концепту забране злоупотребе права. Имајући у виду изнете оградe, приликом анализе поменуте доктрине Суда правде ЕУ, служићемо се терминима које је сам Суд у својим пресудама употребљавао.

2.3.6. Закључне напомене

Концепт симулације и *sham* трансакције (у значењу које јој придају јурисдикције Комонвелта, а не амерички судови) издвојени су у засебне одељке и анализирани на првом месту, будући да у поступку примене пореских прописа њихова примена представља први могући корак. Провера да ли је грађанскоправна форма коју је порески обвезник представио спољном свету као предузету заиста и намеравана да буде реализована представља претходно питање у односу на евентуалну примену неке од фискалних доктрина које смо потом анализирали.²⁹⁸ У првом случају, на судовима је да утврде (грађанско)правну стварност, односно правну суштину трансакције, док се у случају фискалних доктрина суд бави откривањем економске стварности, то јест суштине за коју сматра да не одговара правној стварности.²⁹⁹ Другим речима, откривање економске реалности у конкретном случају претпоставља да је претходно утврђено да употребљена форма трансакције није ништава у грађанскоправном смислу, већ да одговара њеној правној суштини.³⁰⁰ Управо околност да је порески обвезник одређену грађанскоправну форму изабрао са циљем да оствари пореску уштеду може фигурирати као аргумент суда да се не ради о симулацији (или *sham* трансакцији) него о избору правног посла чији се ефекти у стварности заиста желе.³⁰¹

²⁹⁶ Пара. 23-31 Мишљења општег правобраниоца Суда правде ЕУ у случају *Cussens and Others*, C-251/16, од 7. септембра 2017. године.

²⁹⁷ S. Vogenauer (2011), 525.

²⁹⁸ Тако и: M. A. Wisselink (1979), 200.

²⁹⁹ *Ibid.*, 201.

³⁰⁰ Напомињемо да забуну понекад ствара околност да се термин симулација у појединим континенталноправним системима користи да значи трансакцију која, премда у потпуности одговара стварној намери пореског обвезника, има карактеристике артифицијелности. Вид.: *Ibid.*

³⁰¹ *Ibid.*, 203.

Уопштено посматрано, фискалне доктрине које смо анализирали могу се груписати у две основне категорије: 1) доктрине развијене у англосаксонском праву и 2) доктрине засноване на концепту забране изигравања закона, које су развијене у пореским системима континенталних јурисдикција. За разлику од доктрина које своје порекло воде из англосаксонског права и које се могу окарактерисати као „фискалне“ у правом смислу те речи, зато што су настале управо ради спречавања злоупотребе пореских прописа, доктрине својствене континенталноправним системима представљају само надградњу доктрина развијених у другим гранама права.

Иако су анализиране доктрине формулисане претежно независно и у историјски посматрано, различитим тренуцима, њихов настанак у свакој од поменутих јурисдикција представљао је реакцију судских органа на повећање популарности и сложености абузивних аранжмана пореских обвезника у оквирима домаће привреде, у ситуацијама када учинковите легислативне антиабузивне мере нису биле на располагању, било због тога што нису биле прописане домаћим пореским законодавством (као што је био случај у УК и САД) или зато што је примена постојећег општег антиабузивног правила била неуспешна (какав је случај био у Холандији). Приметне су одређене разлике у погледу диференцираности критеријума који се користе да би се понашање пореског обвезника квалификовало као абузивно, као и у значају који морају имати комерцијални, односно непорески разлози за поступање пореског обвезника да би примена конкретне доктрине била искључена. Но, истовремено је евидентно и да су типични поступци пореских обвезника на које су анализиране доктрине биле усмерене у свим јурисдикцијама били истоврсни.

Чињенично стање појединачних случајева које смо представили како бисмо објаснили начин функционисања појединих фискалних доктрина јасно показује да у спорним поступцима пореских обвезника није било намере обмањивања пореских органа те да није ни могло бити говора о незаконитој евазији. Ни у једном од случајева није било речи о свесном скривању или лажном пријављивању информација од значаја за утврђивање пореске обавезе. Напротив, порески обвезници су настојали да пореским органима своје трансакције прикажу онаквим какве оне заиста јесу, без обзира на то што, такве какве јесу, оне носе ризик да буду окарактерисане као артифицијелне, неуобичајене или неприкладне са становишта економских ефеката који се њима желе остварити.³⁰²

У наведеном видимо још један основ за разликовање фискалних доктрина, с једне стране, и концепта симулованог правног посла, односно *sham* трансакције, с друге стране. Наиме, ситуације у којима су испуњени услови за примену концепта симуловног правног посла или *sham* трансакције могу у одређеним околностима, у појединим јурисдикцијама, бити изједначене са *незаконитом* евазијом.³⁰³ Реч је о томе

³⁰² *Ibid.*, 202.

³⁰³ Примера ради, у италијанском пореском праву правни послови који су симуловани са циљем да се умањи пореска обавеза не сматрају се сродним нелегитимној законитој евазији, већ су изједначени са незаконитом евазијом, због тога што стране у трансакцији настоје да сакрију све или поједине њене елементе од пореских органа. Вид.: В. Gangemi (1982), 47. Слично је и у аустралијском, бразилском и јужноафричком праву. Вид.: Cesare Silvani, "GAARs in Developing Countries", *IFS Research Paper*, International Fiscal Association, 2013, 8 фн. 22.

да и квалификација поступања пореског обвезника као *sham* трансакције или симулованог правног посла, као и незаконите евазије (макар кад је реч о пореским кривичним делима) претпоставља утврђивање присуства намере да се обману порески органи. Наравно, квалификација понашања пореског обвезника који се послужио симулованим правним послом или *sham* трансакцијом да би остварио пореску уштеду као незаконите евазије зависиће од размера његових преварних обележја и фискалног ефекта. Коначно, кад је реч о јурисдикцијама у којима се не може ставити знак једнакости између поменутих појава чини нам се оправданим да се прибегавање симулованом правном послу или *sham* трансакцији посматра као понашање које је на граници између законите нелегитимне и незаконите пореске евазије.³⁰⁴

Спроведена анализа фискалних доктрина нам дозвољава да издвојимо два основна проблема са којима су се судови суочавали приликом разликовања абузивних поступака пореских обвезника од оних који су из угла законодавца легитимни. Ти проблеми се пресликавају на дилеме законодавца у формулисању општих антиабузивних правила, чему ћемо посветити главу трећу дисертације. Наиме, први је проблем конципирања теста намере пореског обвезника, односно питање његове субјективности или објективности, а други проблем се тиче одређивања размера значаја које непорески разлози пореског обвезника у конкретном случају морају имати да би квалификација његовог поступања као нелегитимног изостала.

Околност да су општа антиабузивна правила у великом броју јурисдикција супституисала постојеће фискалне доктрине последица је бројних недостатака који се том механизму сузбијања избегавања пореза могу приписати, а који су општа антиабузивна правила подобна да елиминишу или, макар, у доброј мери ублаже. У наставку ћемо приказати најважније недостатке анализираних фискалних доктрина, односно предности које, у поређењу с њима, доносе општа антиабузивна правила.

Као што је претходно спроведена анализа показала, фискалне доктрине нужно воде правној несигурности, посебно кад се у оквирима јединствене јурисдикције више њих паралелно примењује. У таквим околностима се неминовно поставља питање односа између њихових појединих варијанти и разграничења њиховог поља примене. Упоредноправна судска пракса показује да у највећем броју случајева судови нису чак ни покушавали да пруже одговоре на поменута питања. Осим тога, након установљавања одређене фискалне доктрине начелно је неопходно да протекне значајан временски период док се предуслови за њену примену прецизно и исцрпно формулишу. Чак и потом, по правилу остају важне недоумице у погледу појединих аспеката од значаја за њихову примену, као што је, на пример, питање који порески облици или које категорије пореских обвезника спадају у домен њихове примене. За разлику од судова који своје одлуке, по природи ствари, формулишу од случаја до случаја, на основу конкретних чињеница, законодавац има свеобухватан увид у постојеће проблеме пореског система,³⁰⁵ који му омогућава да при формулацији општег антиабузивног правила поведе рачуна о читавом корпусу пореских одредаба, као и капацитету и организацији органа у чијој надлежности ће бити његова примена

³⁰⁴ Тако: V. Thuronyi (2003), 157.

³⁰⁵ R. L. H. IJzerman (2002), 464.

те да је у складу са тим прилагоди. Можда и најважнију предност општих антибузивних правила представља могућност прописивања посебног процедуралног оквира за њихову примену. Наиме, будући да се уводе законом, општа антибузивна правила нуде могућност прописивања посебног поступка у коме ће се примењивати, уз успостављање разноврсних, изузетно важних механизма заштите права пореских обвезника. Примера ради, опште антибузивно правило пружа простор за успостављање саветодавног тела, чији би чланови својом експертизом могли да допринесу размени искустава између приватног сектора и пореске администрације, која је од кључног значаја за делотворно сузбијање нелегитимне евазије.

Сходно наведеном, примарна надлежност за креирање механизма намењених сузбијању нелегитимне пореске евазије требало би, према нашем мишљењу, да буде у рукама законодавца.

2.4. Антибузивно законодавство

За потребе даљег излагања, антибузивно законодавство смо класификовали у две основне категорије: (1) општа антибузивна правила и (2) посебна антибузивна правила. Поједини аутори као засебну категорију антибузивног законодавства издвајају и тзв. усмерена антибузивна правила (енг. *targeted anti-avoidance rules – TAARs*). У погледу ширине примене, усмерена антибузивна правила се налазе између општих и посебних антибузивних правила. Она су намењена сузбијању законите нелегитимне евазије у контексту читавог сета одредаба које чине саставни део одређеног новоуведеног пореског прописа (нпр. прописа који уређује неки нови порески облик).³⁰⁶ Но, с обзиром на то да су по карактеристикама и начину функционисања блиска посебним антибузивним правилима анализираћемо их заједно с њима, као јединствену категорију.

2.4.1. Општа антибузивна правила

Историјски посматрано, прописивање општих антибузивних правила било је резултат експанзије и комерцијализације абузивних аранжмана у јурисдикцијама у којима није постојала одговарајућа судска контрола законите нелегитимне евазије.³⁰⁷ Тиме не мислимо само на јурисдикције у којима судови традиционално имају мање креативну улогу, због чега је њихова реакција у поменутих ситуацијама изостајала, већ и на јурисдикције чији судови јесу иступали формулисањем фискалних доктрина, али је њихова непредвидива примена условила потребу да се постојећа „власт“ судија ограничи, то јест усмери законом. У новије време, увођењу општег антибузивног правила законодавац приступа, по правилу, онда кад постане

³⁰⁶ G. Loutzenhiser (2019), 102.

³⁰⁷ B. Arnold (2008), 12.

евидентно да постојећа посебна антиабузивна правила нису довољна да се на адекватан начин супротставе тој појави.³⁰⁸

Поновимо, опште антиабузивно правило подразумева пропис који је формулисан на начин који законодавцу омогућава да адресује најразноврсније облике законите нелегитимне пореске евазије. Као *ex ante* реакција законодавца усмерено је на све форме избегавања пореза које се у одређеном пореском систему могу потенцијално појавити у будућности. Сходно томе, одликује га изузетно широко поље примене. Одсуство прецизне и општеприхваћене дефиниције појаве која представља мету општих антиабузивних правила налаже одступање од легислативне технике доминантно применљиве у пореској материји.³⁰⁹ Формулисање делотворних општих антиабузивних правила претпоставља, наиме, заокрет од законодавне технике која је у основи правних правила (енг. *rules based drafting*) ка законодавној техници својственој формулисању правних начела (енг. *general principles drafting*).^{310,311}

Примена законодавне технике која је у основи формулисања правних правила омогућава адресатима – пореским обвезницима да незнатним променама у начину свог понашања произведу значајне промене у последицама које таква правила предвиђају,³¹² односно да у потпуности елиминишу или умање своју пореску обавезу. Детаљна правила, чији предмет и услови примене су прецизно дефинисани употребом термина јасно омеђеног значења, пореским обвезницима фактички служе као путоказ како да своје понашање мањим прилагођавањем „изместе“ из домена њихове примене. С друге стране, одсуство реакције законодавца на нове правне

³⁰⁸ Вид. нпр. тач. 11 преамбуле Директиве ЕУ против избегавања пореза.

³⁰⁹ Давно је уврежено мишљење да је, од свих грана права, пореско право најкомплексније и најтеже за разумевање. Утемељеност тог става се у данашње време тешко може спорити имајући у виду усложњавање, услед глобализације и технолошког развоја, економских активности које пореско право настоји да регулише. Вид.: John Prebble, “100 Years of Income Tax”, *Bulletin for International Taxation*, February 1993, 59. Узрок комплексности пореског права треба тражити и у околности да се порески прописи екстензивно користе за реализацију циљева који нису чисто порески, већ су пре у домену, примера ради, демографске, социјалне или еколошке политике. С тим у вези, у литератури се истиче да у околностима постојања сложеног пореског система чак и концептуално једноставна новина може бити уведена искључиво путем комплексне законске одредбе – зато што нова одредба мора да се уклопи у постојећи комплексни концептуални оквир и језик закона. Вид.: The Tax Law Review Committee, *Interim Report on Tax Legislation*, The Institute for Fiscal Studies, London 1995, 20. Коначно, порески прописи трпе измене знатно чешће од прописа у другим областима правног регулисања, из разлога усклађивања са циљевима постављеним у оквиру буџетског процеса.

³¹⁰ Emma Webster, “Does the General Anti-Abuse Rule (GAAR) improve upon pre-existing methods of tackling Tax Avoidance?”, *Dundee Student Law Review* Vol. 1, 2014, <https://sites.dundee.ac.uk/dundeestudentlawreview/wp-content/uploads/sites/102/2018/07/E.-Webster2c-27Does-the-General-Anti-Abuse-Rule-GAAR-improve-upon-pre-existing-methods-of-tackling-Tax-Avoidance27.pdf>, 21. мај 2020.

³¹¹ Разлику између правних правила (енг. *rules*) и начела (енг. *principles*) Дворкин (*Ronald Dworkin*) је окарактерисао као, пре свега, логичку, чиме је направио отклон у односу на раније ауторе, који су као основ разликовања правних правила и начела узимали степен њихове општости. И правна правила и начела упућују на поједину одлуку о правној обавези у одређеним околностима, али се разликују према типу усмерења које пружају. Правна правила се примењују у, како то Дворкин описује, „све или ништа“ маниру. Она се, према томе, у конкретном случају или примењују или не примењују, док код начела таква прецизна граница не постоји. Вид.: Ronald Dworkin, “The Model of Rules”, *Faculty Scholarship Series, Yale Law School Paper* 3609, 1967, 25.

³¹² David A. Weisbach, “Formalism in the Tax Law”, *University of Chicago Law Review*, Vol. 66, 3/1999, 867.

форме произашле из таквог прилагођавања фактички делује као подстицај за њихово практиковање у будућности.³¹³ Отуда произлази основна слабост пореских система који се у сузбијању избегавања пореза ослањају искључиво на посебна антибузивна правила.

Уместо прецизних, квантитативних термина, какви одликују правна правила, формулисање правних начела подразумева употребу термина квалитативне природе (као што су, примера ради, „разумно“, „адекватно“, „правично“ и сл.).³¹⁴ На тај начин се обезбеђују општост и флексибилност примене, који су неопходни за регулисање понашања које непрекидно мења појавни облик.³¹⁵ Истовремено, њима се јасније одсликава *ratio legis* прописаних начела.³¹⁶

Правни системи уобичајено комбинују обе наведене законодавне технике у најразличитијим гранама права.³¹⁷ Постоји начелна сагласност о неопходности употребе законодавне технике својствене формулисању правних начела у областима у којима прописи нису у стању да испрате динамику друштвених односа. То посебно важи за све оне области правног регулисања у којима адресат има могућност (и подстицај) да се незнатним и, формално посматрано, сасвим законитим кориговањем свог понашања (често на врло креативне начине) одупре правној контроли, при чему подрива циљеве који се конкретним инструментом правне контроле настоје реализовати. Таква пракса означава се као креативно поштовање прописа (енг. *creative compliance*). Суштина креативног поштовања прописа је у томе да, као и незаконито понашање, онемогућава реализацију циља који је инструментом правне контроле требало да буде остварен.³¹⁸ Општа антибузивна правила, као продукт законодавне технике својствене формулисању правних начела, елиминишу потребу за „утркивањем“ пореског законодавца са пореским обвезницима који модификацијом свог понашања настоје да осујете циљеве пореског законодавца.

Парадоксално, кључне одлике које општа антибузивна правила чине успешним у спречавању избегавања пореза уједно представљају и разлоге због којих су она упитна из угла појединих правних начела на којима су утемељени модерни порески системи. Верујемо, ипак, да добар део аргумената који се могу истаћи на терет концепта општих антибузивних правила отпада, уколико се њиховом дизајну посвети дужна пажња. Другим речима, није свако опште антибузивно правило подједнако проблематично, а посебно то није у контексту сваког пореског система. Правна традиција, уставноправни оквир, ниво економског и политичког развоја, приступ тумачењу пореских прописа и квалитет судске заштите у конкретној јурисдикцији само су неки од фактора које треба имати у виду приликом његовог

³¹³ Doreen McBarnet, Christopher Whelan, "The Elusive Spirit of the Law: Formalism and the Struggle for Legal Control", *The Modern Law Review*, Vol. 54, 6/1991, 864.

³¹⁴ Julia Black, Martyn Hopper, Christa Band, "Making a success of Principles-based regulation", *Law and Financial Markets Review*, Vol. 1, 3/2007, 192.

³¹⁵ *Ibid.*

³¹⁶ *Ibid.*

³¹⁷ D. McBarnet, C. Whelan (1991), 852.

³¹⁸ Doreen J. McBarnet, "When Compliance is Not the Solution But the Problem: From Changes in Law to Changes in Attitude", *Taxing Democracy* (ed. V. Braithwaite), Routledge, London 2003, 229.

прописивања.³¹⁹ Мноштво упоредноправних примера пружа одговарајућу полазну основу за изналагање модела општег антибузивног правила које у најмањој могућој мери подрива темеље конкретног националног пореског система, оличене у основним правним начелима. Испитивањем садејства општег антибузивног правила и поменутих правних начела темељно ћемо се бавити у глави петој нашег истраживања.

Потреба за очувањем правне сигурности захтева да општа антибузивна правила буду прецизна у мери у којој је то неопходно како би пореским обвезницима указивала на то где се налази граница између, у пореском смислу, прихватљивог и неприхватљивог понашања. Успостављање функционалне равнотеже између поменута два циља у основи је изазова законодавца у поступку формулисања тих мера. Начин на који порески законодавац може настојати да постигне такву равнотежу јесте уграђивањем у општа антибузивна правила појединих елемената формулисаних применом законодавне технике која је у основи моделовања правних правила. Саставним елементима општих антибузивних правила биће посвећена глава трећа нашег истраживања.

Немали број аутора заступа становиште да потреба за општим антибузивним правилом постоји само онда и у мери у којој у одређеној јурисдикцији порески прописи нису адекватно формулисани. Према Гамију (*Malcom Gammie*), једном од најчешће цитираних заступника тог схватања, општа антибузивна правила представљају „одраз неуспеха постојеће пореске политике и законодавства, а посебно пропуштања да се пажљивије промисли о природи пореске основице – шта се жели опорезивати – и да се то исправно формулише на принципијелнији, јаснији и сврсисходнији начин“.³²⁰ У истом маниру, Купер (*Graeme Cooper*) увођење општих антибузивних правила описује као пораз законодавца: „Прописивањем општег антибузивног правила законодавац признаје да није способан да предвиди будуће структуре и трансакције са довољно прецизности да би могао да их забрани или, пак, обзнањује да није вољан да уложи даље легислативне напоре да реагује када их открије.“³²¹ Описано виђење не бисмо прихватили као исправно из неколико разлога.

Креативном поштовању прописа уопште, па тако и законитој нелегитимној евазији као њеном специфичном појавном облику у пореској материји, доприносе два кључна чиниоца. Први чинилац је сама природа законодавног процеса у коме пореска политика треба да буде преточена у инструмент (пореско)правне контроле. Критичари попут Гамија фокусирају се искључиво на поменути чинилац. Ипак, боље формулисане пореске одредбе само су једна страна медаље. За креативно поштовање прописа потребан је и особен став адресата према постојећим прописима. Реч је о перципирању (пореских) прописа као „материјала за обраду, који се кроји (...) према сопственим интересима или интересима клијента“, уместо као инструмента за остваривање легитимних и ауторитативних циљева [између осталог, пореске, прим.

³¹⁹ F. Zimmer (2019), 219.

³²⁰ Malcom Gammie, “Moral Taxation, Immoral Avoidance – What Role for the Law?”, *British Tax Review*, 4/2013, 577.

³²¹ Graeme Cooper, “The role and meaning of ‘purpose’ in statutory GAARs”, *The Routledge companion to tax avoidance research* (eds. N. Hashimzade, Y. Epifantseva), Routledge, New York 2018, 80.

аут.] политике“.³²² Другим речима, иновативне правне форме не настају као природна последица несавршености (пореско)правног регулисања већ проистичу из пажљивог и тенденциозног рада и напора адресата прописа и њихових правних саветника.³²³ С обзиром на то, општа антиабузивна правила пре свега треба да послуже као механизам који ће кориговати описану перцепцију. Њихов кључни допринос пореском систему јесте одвраћање адресата пореских прописа – пореских обвезника од посезања за креативним поштовањем пореских прописа, то јест законитом нелегитимном евазијом (енг. *deterrent effect*). У том смислу се опште антиабузивно правило може разумети као „стратешки елемент“ у систему заштите од нелегитимне пореске евазије.³²⁴

Премда се темељна ревизија националних пореских прописа у литератури неретко наводи као преферирана алтернатива у поређењу са увођењем општих антиабузивних правила, морамо приметити да се креатори пореске политике не одважују на такав корак. То ни најмање не чуди, уколико се има у виду да би такве измене морале обухватити целокупан корпус пореских одредаба како би имале жељени ефекат на постојеће (и будуће) прилике за избегавање пореза. Ако се по страни остави питање да ли би поменути корак уопште могао бити успешан, трошак спровођења описане ревизије и правна несигурност коју би она узроковала, према нашем мишљењу, чине у пракси ту алтернативу депласираном. С друге стране, прецизније и доследније формулисање пореских прописа треба да буде континуиран захтев који се поставља пред пореског законодавца, без обзира на постојање општег антиабузивног правила у конкретној јурисдикцији. Другим речима, јасни и уједначени порески прописи су превасходно предуслов успешне примене општег антиабузивног правила (при чему то важи и за друге одредбе пореских прописа),³²⁵ а не алтернатива његовом прописивању. Уосталом, не треба заборавити да су правне празнине и неодређености (пореских) прописа инхерентни употреби језика којим се њихова садржина „обзнањује“, због чега законодавац никада неће бити сасвим успешан у претакању циљева пореске политике у текст пореских одредаба. Уосталом, апели да се уместо увођења општих антиабузивних правила спроведу реформе постојећих одредаба пореских прописа пренебрегавају чињеницу да узроци законите нелегитимне евазије сежу далеко дубље – до слободе уговарања, као једног од фундаменталних постулата приватног права. Неограничене могућности које слобода уговарања пружа за правно обликовање понашања пореских обвезника, у садејству са њиховом перцепцијом о пореским прописима, *a priori* осуђује на неуспех законодавчев покушај да њихово понашање до краја прецизно регулише.

³²² D. J. McBarnet (2003), 230.

³²³ *Ibid.*

³²⁴ G. Cooper (1997), 14.

³²⁵ Повод за наведену тврдњу је чињеница да је у сваком конкретном случају примена општег антиабузивног правила испреплетана са применом материјалне одредбе пореског прописа коју порески обвезник покушава да избегне. Поједини аутори описани однос називају „симбиотичким“. С једне стране, опште антиабузивно правило омогућава да се оствари функција материјалне пореске одредбе. С друге стране, материјална пореска одредба мора бити формулисана на начин који омогућава да се одреди њена функција у кохерентном пореском систему. Вид.: Н. Filipczyk (2017), 305.

Нажалост, изнимно су малобројна емпиријска истраживања о размерама ефикасности постојећих општих антибузивних правила. Ипак, она која су до данас објављена показују да имплементација општих антибузивних правила заиста и доводи до смањења распрострањености законите нелегитимне пореске евазије.³²⁶

2.4.2. Посебна антибузивна правила

Сви савремени порески системи прописују посебна антибузивна правила. По правилу, њихово увођење претходи увођењу општих антибузивних правила. У поређењу с општим антибузивним правилима, посебна антибузивна правила имају значајно уже поље примене. Усмерена су на унапред прецизно дефинисане облике нелегитимне пореске евазије. Њима се додатно појашњава начин функционисања одредаба које чине законски опис пореског чињеничног стања, и то прецизирањем законодавчеве намере, односно циљева пореске политике који се њима намеравају реализовати.³²⁷ У том смислу, посебна антибузивна правила пружају далеко јасније смернице у погледу тога коју пореску погодност законодавац настоји да пореском обвезнику ускрати, а коју да допусти.³²⁸ Последишно, најважнији аргумент у прилог посебних антибузивних правила јесте предвидљивост њихове примене, која доприноси правној сигурности.

За разлику од општих антибузивних правила која представљају *ex ante* реакцију пореског законодавца усмерену на сваку потенцијалну форму у којој би се у будућности законита нелегитимна евазија могла јавити, посебна антибузивна правила уводе се *ex post*, накнадном реакцијом пореског законодавца – онда кад одређени вид законите нелегитимне пореске евазије буде препознат као типичан и широко распрострањен. С тим у вези, Митројани (*Ioanna Mitroyani*) објашњава да понашање пореског обвезника које у току године буде успешно реквалификовано (и опорезовано) применом општег антибузивног правила треба да, изменама и допунама пореског законодавства за следећу пореску годину, постане предмет посебног антибузивног правила.^{329,330} Поменуто тврдњу допунили бисмо захтевом

³²⁶ Вид. нпр.: Sidney C. M. Leung, Grant Richardson, Grantley Taylor, "The effect of the general anti-avoidance rule on corporate tax avoidance in China", *Journal of Contemporary Accounting and Economics*, Vol. 15, 1/2019, 109.

³²⁷ N. F. Orow (2000), 299.

³²⁸ *Ibid.*

³²⁹ Ioanna Mitroyani, "European Union", *GAARs – A Key Element of Tax Systems in the Post-BEPS World* (eds. M. Lang et al.), IBFD, Amsterdam 2016, 30. До истог начелног закључка долази и Каплов (*Louis Kaplow*) који је применом методологије економске анализе права настојао да одговори на питање како пронаћи равнотежу у успостављању правне контроле посредством правних правила, с једне стране, и правних начела, с друге стране. Вид.: Louis Kaplow, "Rules versus Standards: An Economic Analysis", *Duke Law Journal*, Vol. 42, 3/1992, 577.

³³⁰ Само један од примера у пракси је француско пореско законодавство у којем је примена општег антибузивног правила за последицу имала накнадно прописивање неколико посебних антибузивних правила. Вид.: Ariane Calloud, "France", *Anti-avoidance measures of general nature and scope – GAAR and other rules* (eds. P. Rosenblatt, M. E. Tron), IFA Cahiers de Droit Fiscal International, Vol. 103a, IFA, Rotterdam 2018, 319.

да посреди треба да буде абузивно понашање које је постало широко распрострањено, јер би у супротном улога општег антиабузивног правила, као инструмента који поједностављује пореске прописе, била обесмишљена.

Додатни начин за творце пореске политике да дођу у посед информација о актуелним поступцима пореских обвезника који се могу квалификовати као законита нелегитимна евазија, а који, због своје популарности и распрострањености, налажу одређену легислативну реакцију јесу правила о обавезном обелодањивању информација о абузивним аранжманима (енг. *mandatory disclosure rules*).³³¹ Та правила намећу обавезу тзв. промотерима абузивних аранжмана, односно лицима одговорним за имплементацију абузивних аранжмана (пре свега пореским саветницима) да пореском органу доставе све релевантне информације о њима.³³² На основу прибављених информација, креатори пореске политике стичу увид у трендове понашања економских актера на тржишту, на основу чега су у прилици да пропишу одговарајућа посебна антиабузивна правила којима их могу ограничити или у потпуности спречити.³³³

Околност да се посебна антиабузивна правила уводе у одређени порески систем тек након што је понашање чијем су сузбијању намењена узело маха омогућава пореским обвезницима да константно буду „један корак испред“ пореског законодавца, чије напоре могу релативно лако да осујете прилагођавањем свог понашања новим правилима, то јест у њима садржаним смерницама. У том смислу, Купер напомиње да „порески прописи неће никада моћи експлицитно да предвиде сијасет опција које у слободно време може да створи колективна креативност пореских обвезника“.³³⁴ Осим тога, откривање нових абузивних аранжмана, а потом и њихово легислативно уређивање захтева време. То значи да ће најчешће проћи низ

³³¹ Поједине јурисдикције већ дужи низ година познају описана правила (нпр. Канада, САД, УК, Јужноафричка Република), док су у другима на популарности добила захваљујући *BEPS* акционом плану. Наиме, правила о обавезном обелодањивању информација о абузивним аранжманима су у фокусу *BEPS* акционог плана, који истиче да је недостатак благовремених и свеобухватних информација о стратегијама пореских обвезника усмерених на избегавање пореза један од кључних савремених изазова са којим се суочавају порески органи држава широм света. Вид.: OECD, *Mandatory Disclosure Rules, Action 12 - 2015 Final Report*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris 2015; Karen B. Brown, "Comparative Regulation of Corporate Tax Avoidance: An Overview", *A Comparative Look at Regulation of Corporate Tax Avoidance* (ed. K. B. Brown), Springer, Dordrecht - Heidelberg - London - New York 2012, 18.

³³² Иако се у појединим анализама (вид. нпр. *Aaronson Report*) описана правила издвајају као посебна категорија легислативних антиабузивних мера (поред посебних и општих антиабузивних правила), ми смо се у нашем истраживању определили за дихотомну поделу на посебна и општа антиабузивна правила, зато што сматрамо да правила о обавезном обелодањивању информација о абузивним аранжманима имају само акцесорну улогу у борби против избегавања пореза. Тиме, ипак, не желимо да умањимо њихов значај за успешно функционисање система заштите од нелегитимне законите евазије.

³³³ Важан извор сазнања о постојању и учесталости абузивних аранжмана на територији одређене јурисдикције представља и размена информација (аутоматска, спонтана или на захтев) са пореским органима других пореских јурисдикција.

³³⁴ G. Cooper (1997), 18.

година док се не омогући спречавање одлива буџетских прихода узрокованог конкретним видом абузивног понашања.³³⁵

Будући да су посебна антиабузивна правила усмерена на специфичне „акутне“ слабости пореског система, њихова формулација претпоставља значајан степен прецизности. Под тиме се подразумева не само прецизно дефинисање конкретне трансакције на коју је посебно антиабузивно правило усмерено, већ и правних последица до којих његова примена доводи.³³⁶ Но, прецизност поменутих одредаба уједно представља и „путоказ“ пореским обвезницима на који начин да модификују своје трансакције, тако да оне избегну њихову примену.³³⁷ Тиме се отвара простор за понашања пореских обвезника која су подједнако нелегитимна са становишта пореског законодавца, а која захтевају његову поновну реакцију – увођење нових или проширивање постојећих посебних антиабузивних правила. Рудик (*Harry J. Rudick*) зато с правом закључује да се посебним антиабузивним правилима може „добити битка, али не и рат“.³³⁸

Истовремено, прецизност и партикуларизација коју нужно подразумевају посебна антиабузивна правила чине порески систем комплексним и нетранспарентним. Одредбе којима се прописују посебна антиабузивна правила неспорно се убрајају у најдетаљније и најопширније одредбе пореских закона које, по правилу, прате подједнако детаљни и опширни подзаконски акти. У том контексту, међу најкомплексније пореске системе на свету убрајају се управо они чији се систем заштите од нелегитимне пореске евазије у значајној мери ослања на посебна антиабузивна правила.³³⁹ Због тога би увођење новог посебног антиабузивног правила у одређено пореско законодавство морало бити праћено провером да ли је неко већ постојеће антиабузивно правило зато постало сувишно те га треба избрисати.³⁴⁰

Посебна и општа антиабузивна правила имају значајно различит начин деловања. Општа антиабузивна правила од пореског органа захтевају да предузети аранжман пореског обвезника, који са становишта законодавца представља нелегитиман начин реализације одређеног економског ефекта, супституише хипотетичким аранжманом који је у складу са интенцијом законодавца. Порески орган потом утврђује пореску обавезу на основу таквог хипотетичког аранжмана. Насупрот томе, у случају посебних антиабузивних правила порески орган нема дискреционо овлашћење да одреди хипотетички аранжман који би у конкретном

³³⁵ B. J. Arnold (2017), 716.

³³⁶ Privy Council Office of Canada (1966), 552.

³³⁷ D. McBarnet, C. Whelan (1991), 849.

³³⁸ Harry J. Rudick, “The Problem of Personal Income Tax Avoidance”, *Law and Contemporary Problems*, 1940, 247.

³³⁹ Као упечатљив пример најчешће се издваја УК, чије пореско законодавство броји преко 300 посебних антиабузивних правила. Управо је то био један од основних аргумената у прилог увођењу општег антиабузивног правила 2013. године. Вид.: Aaronson Report (2011), 5; Conrad Turley, David Chamberlain, Mario Petriccione, *A new dawn for the international tax system: evolution from past to future and what role will China play?*, IBFD, Amsterdam 2017, Online Books, 10.1.2.

³⁴⁰ M. Gammie (1985), 62.

случају био у складу са законодавчевом намером. Самим посебним антибузивним правилом прописано је на који начин ће предузети аранжман бити реквалификован. То даље значи да посебна антибузивна правила подразумевају тек минималну или никакву активност пореског органа у њиховој примени.³⁴¹ Тако, рецимо, посебно антибузивно правило прописано Законом о порезу на доходак грађана предвиђа да се примања запосленог у облику бонова, хартија од вредности, новчаних потврда, као и примања остварена чињењем или пружањем погодности сматрају зарадом.³⁴² Набројана додатна примања запосленог (енг. *fringe benefits*) се по сили закона квалификују као зарада, без потребе да порески орган у сваком конкретном случају разматра да ли би их, имајући у виду циљ законодавца, као такве требало реквалификовати.³⁴³

Бројни су начини на које се могу класификовати посебна антибузивна правила. Предмет истраживања ограничава нас на анализу посебних антибузивних правила која се уводе националним пореским законодавством, због чега ће она прописана пореским уговорима бити изостављена из анализе. За потребе излагања које следи, одлучили смо се да посебна антибузивна правила садржана у националним пореским законодавствима класификујемо на: 1) она која су применљива у прекограничним ситуацијама и 2) она која су применљива у националном контексту. Преглед типичних категорија посебних антибузивних правила дат у наставку не претендује да буде исцрпан, већ за циљ има да одслика улогу коју посебна антибузивна правила могу имати у одређеном пореском систему.

Без обзира на претходно размотрене недостатке посебних антибузивних правила, преглед који следи показује да она имају неизбежну и, у одређеним случајевима, незаменљиву улогу у систему заштите од нелегитимне пореске евазије сваке пореске јурисдикције. Чињеница да законодавац није способан да антиципира и засебно уреди све потенцијалне облике законите нелегитимне пореске евазије само значи да посебна антибузивна правила не могу бити и *једини* инструмент спречавања те појаве.³⁴⁴ Према томе, постојање посебних антибузивних правила, с једне стране, и општег антибузивног правила, с друге стране, међусобно се не искључују. Напротив, њихов однос је комплементаран.

³⁴¹ Irma Mosquera, Juliana Cubillos, Frederik Heitmuller, *Toolkit for the Design and Effective Implementation of Domestic and International General Anti-Avoidance Rules*, The Inter-American Center of Tax Administrations 2022, 96.

³⁴² Чл. 14, ст. 1 Закона о порезу на доходак грађана. *Ratio legis* поменуте одредбе биће анализиран у одељку 2.4.2.2. главе друге дисертације.

³⁴³ Кревер (*Richard Kreyer*) разлику између функционисања посебних и општих антибузивних правила објашњава тиме да се посебним антибузивним правилима једноставно негира пореска уштеда, без да се реквалификује трансакција којом се таква уштеда реализује. Из претходно објашњених разлога сматрамо да такво објашњење није до краја исправно. Вид.: R. Kreyer (2016), 13.

³⁴⁴ Тако и: N. F. Orow (2000), 324.

2.4.2.1. Посебна антибузивна правила применљива у прекограничним ситуацијама

Премда се, осим на случајеве избегавања пореза који су уоквирени националним границама, примењују и на прекограничне случајеве избегавања пореза, општа антибузивна правила нису кључни механизам који државе користе у њиховом сузбијању. Главну „линију одбране“ од прекограничних абузивних аранжмана пореског обвезника представљају управо посебна антибузивна правила.³⁴⁵ У прекограничним ситуацијама пореска јурисдикција се може наћи у улози земље резидентства или земље извора. Стога ћемо и посебна антибузивна правила применљива у прекограничним ситуацијама поделити на она која примењује земља резидентства и она која примењује земља извора.

Из угла земље резидентства, од посебног је значаја избегавање пореза одлагањем репатријације (енг. *deferral*) добити остварене у иностранству. По правилу, порески обвезници настоје да добит остваре и задрже у јурисдикцијама са повољнијим пореским оптерећењем (примера ради, у пореским рајевима или јурисдикцијама које примењују преференцијалне пореске режиме) у односу на пореско оптерећење у земљи њиховог резидентства. Механизам који земље резидентства користе за сузбијање такве праксе јесу правила о контролисаној компанији (енг. *Controlled Foreign Company Rules* или *CFC rules*, у даљем тексту: *CFC* правила).³⁴⁶ *CFC* правила омогућавају земљи резидентства да припише добит нерезидентне зависне компаније њеним акционарима (физичким или правним лицима)³⁴⁷ те да потом ту добит опорезује у складу са својим пореским прописима. Према томе, захваљујући примени *CFC* правила, акционар ће бити обавезан да плати порез и на добит која му није расподељена од стране нерезидентних зависних компанија, и то у земљи чији је резидент.

Упоредноправно посматрано, разликују се два основна приступа конципирању *CFC* правила. Прва варијанта подразумева да се *CFC* правила примењују само на оне зависне компаније које су резиденти јурисдикција са ниским пореским оптерећењем, при чему се приписивање врши у односу на њихове свеукупне приходе, без обзира на природу тих прихода.³⁴⁸ Друга варијанта подразумева примену *CFC* правила на све зависне нерезидентне компаније, независно од висине пореског оптерећења у земљама њиховог резидентства, при чему се

³⁴⁵ C. Turley, D. Chamberlain, M. Petriccione (2017), 10.1.3.

³⁴⁶ *CFC* правила су, између осталог, у примени у: Аустралији, Аустрији, Белгији, Грчкој, Данској, Естонији, Израелу, Ирској, Исланду, Италији, Јапану, Канади, Литванији, Летонији, Луксембургу, Мађарској, Мексику, Немачкој, Новом Зеланду, Норвешкој, Пољској, Португалу, Републици Кореји, САД, Словачкој, Словенији, Турској, УК, Финској, Француској, Холандији, Чешкој Републици, Чилеу, Швајцарској, Шведској и Шпанији. Вид.: Daniel Bunn, Kyle Pomerleau, Sebastian Duenas, *Anti-Base Erosion Provisions and Territorial Tax Systems in OECD Countries*, Tax Foundation, Washington D.C. 2019, 18-21. У складу са Директивом против избегавања пореза, почев од 1. јануара 2019. године државе-чланице ЕУ дужне су да у своје национално законодавство унесу *CFC* правила у складу са смерницама постављеним Директивом.

³⁴⁷ Примена *CFC* правила претпоставља да је реч о акционарима који у нерезидентној зависној компанији поседују проценат учешћа који им гарантује контролу над њеним пословањем.

³⁴⁸ V. Chand (2018), 72.

приписују искључиво приходи који се убрајају у категорију прихода од инвестиција (енг. *passive income; tainted income*).^{349,350} У првом случају је реч о методи категорије ентитета (енг. *entity method*), а у другом о методи категорије прихода (енг. *tainted income method*).³⁵¹

У ситуацијама у којима јурисдикције својим националним законодавством прописују методу изузимања за избегавање двоструког правног опорезивања добити CFC правила су сувишна.³⁵² Начелно, примена методе изузимања отвара простор пореском обвезнику за избегавање пореза, између осталог, успостављањем сталне пословне јединице у јурисдикцији са ниским пореским оптерећењем и алоцирањем добити тој сталној пословној јединици. Ради онемогућавања описаног аранжмана, поједине јурисдикције искључују могућност примене методе изузимања у ситуацијама кад стална пословна јединица резидентног пореског обвезника није адекватно опорезована у јурисдикцији у којој се налази. У таквој ситуацији, метода изузимања ће бити супституисана методом кредита (енг. *switch over clause*, у даљем тексту: *switch over* клаузула).³⁵³

Switch over клаузула и CFC правила имају исту сврху, а то је спречавање премештања добити у јурисдикције са ниским пореским оптерећењем. Разлика је у томе што се *switch over* клаузула примењује у односу на добит сáмог резидентног пореског обвезника, коју он оствари преко сталне пословне јединице у јурисдикцији са нижим пореским оптерећењем, док се CFC правила примењују у односу на добит коју у јурисдикцији са нижим пореским оптерећењем оствари друго лице, то јест његово нерезидентно зависно друштво. Другим речима, CFC правила фактички омогућавају опорезивање добити потпуно одвојеног правног субјекта као да је он део матичног друштва, чиме се приближавају тзв. унитарном приступу (енг. *unitary approach*), што није случај са *switch over* клаузулом.

У интересу земље резидентства је и спречавање остваривања пореских уштеда „пресељењем“ пореског обвезника³⁵⁴ или његове покретне имовине на територију

³⁴⁹ *Ibid.*, 73.

³⁵⁰ Под приходима од инвестиција се подразумевају приходи остварени по основу држања различитих имовинских права, као што су акције и удели, обвезнице, непокретности и др. Њихова кључна одлика јесте околност да лице које такве приходе остварује не учествује активно у њиховом генерисању, по чему се разликују од тзв. зарађених прихода (енг. *earned income*). Вид.: *IBFD Tax Glossary*, Julie Rogers-Glabush (ed.), IBFD, Amsterdam 2015, 174-175. Разлог због кога CFC правила посебно третирају приходе од инвестиција јесте велика мобилност имовинских права по основу којих се они генеришу, а која омогућава њихово лако измештање у јурисдикције са повољним пореским оптерећењем. Вид.: Mattias Dahlberg, Bertil Wiman, "General Report", *The taxation of foreign passive income for groups of companies* (eds. M. Dahlberg, B. Wiman), IFA Cahiers de droit fiscal international, Vol. 98a, Kluwer, The Hague 2013, 21.

³⁵¹ G. Loutzenhiser (2019), 1379.

³⁵² V. Chand (2018), 73.

³⁵³ M. Dahlberg, B. Wiman (2013), 49.

³⁵⁴ О пресељењу у дословном смислу речи као узроку промене резидентства може бити говора само у случају пореских обвезника – физичких лица. Кад је реч о пореским обвезницима – правним лицима наведени термин употребљавамо у пренесеном значењу, да означимо промену критеријума на основу којих се утврђује резидентство за потребе примене националних пореских прописа или пореских уговора (нпр. место стварне управе или место инкорпорације).

друге јурисдикције, што се постиже применом тзв. излазних пореза (енг. *exit taxes*).³⁵⁵ Према својој природи, излазни порез представља порез на нереализовани капитални добитак,³⁵⁶ који се наплаћује непосредно пре него што порески обвезник „пресели“ своје резидентство или покретну имовину на територију друге јурисдикције. У основи, њиме се успоставља фикција да је у моменту „пресељења“ резидентства или покретне имовине пореског обвезника дошло до отуђења његових права, чија се вредност у међувремену увећала.³⁵⁷ Уопштено посматрано, основицу излазног пореза представља разлика између набавне цене имовине пореског обвезника и њене вредности у тренутку „пресељења“ пореског обвезника или његове покретне имовине на територију друге јурисдикције. Излазни порез омогућава јурисдикцији да, квалификовањем промене резидентства или преноса имовине изван њених граница као опорезивог догађаја, у последњем могућем тренутку оствари своје субјективно пореско право – пре његовог губитка.³⁵⁸

Кад су у позицији земље извора, јурисдикције настоје да спрече ерозију пореске основице коју порески обвезници врше искоришћавањем права на одбитке различитих трошкова. У тој групи су упоредноправно најзаступљенија правила о ограничењу одбитака камате (енг. *interest deduction limitation rules*). Њима се настоји спречити ерозија пореске основице земље извора исплатама артифицијелно високих износа камате, које су последица несразмерно великог (из економског угла посматрано) удела позајмљеног капитала у укупном капиталу пореског обвезника (енг. *thin capitalisation*).³⁵⁹ До несразмерно великог износа задуживања у односу на износ сопственог капитала долази због тога што је финансирање пословања задуживањем, по правилу, порески повољније од финансирања сопственим капиталом.³⁶⁰ У оквиру правила о ограничењу одбитака камате разликују се правила о утањеној капитализацији (енг. *thin capitalisation rules*), која се примењују само у

³⁵⁵ За свеобухватну анализу механизма излазних пореза вид.: Лидија Живковић, „Излазни порези у случају привредних друштава у праву Европске уније“, *Правни живот*, 10/2018, 726-728. Алтернативна могућност за јурисдикције да заштите своју пореску основицу у случају пресељења пореских обвезника са њихове територије представља тзв. *trailing tax*. Реч је, заправо, о прописивању фикције да се порески обвезник, под одређеним условима, и након пресељења са територије конкретне јурисдикције има сматрати њеним резидентом, што конкретной држави омогућава да га опорезује у односу на светски доходак током одређеног броја година након пресељења.

³⁵⁶ Fernando de Man, Tiiu Albin, „Contradicting Views of Exit Taxation under OECD MC and TFEU: Are Exit Taxes Still Allowed in Europe?“, *Intertax*, Vol. 39, 12/2011, 613; Christiana HJI Panayi, „Corporate Mobility in the European Union and Exit Taxes“, *Bulletin for International Taxation*, October 2009, 469.

³⁵⁷ V. Chand (2018), 76.

³⁵⁸ Klaus von Brocke, Stefan Müller, „Exit Taxes: The Commission versus Denmark case Analysed against the Background of the Fundamental Conflict in the EU: Territorial Taxes and an Internal Market without Barriers“, *EC Tax Review*, 6/2013, 299.

³⁵⁹ Detlev J. Piltz, „General Report“, *International aspects of thin capitalization* (ed. D. J. Piltz), IFA Cahiers de droit fiscal international, Vol. 81b, Den Haag 1996, 87.

³⁶⁰ Начелно посматрано, порески третман камата као приноса од инвестиција повољнији је од пореског третмана дивиденди. Дивиденде се не признају као трошак пословања зависне компаније, па су зато предмет пореза на добит у јурисдикцији њеног резидентства. Након исплате матичној компанији, укључују се у њену основицу и опет бивају предметом пореза на добит. Насупрот томе, камате се третирају као уобичајени трошак пословања исплатиоца, због чега се признају као трошак за потребе утврђивања његове основице пореза на добит. Вид.: Sandra Martinho Fernandes, *International Double Taxation of Interest: Assessing Recent Developments in Thin Capitalization Regimes*, IBFD, Amsterdam 2019, 17-18.

случају финансирања задуживањем између повезаних лица, и општа правила о ограничавању одбитака камате (енг. *fat capitalisation rules*) која се примењују без обзира на то да ли је зајмодавац повезано лице са пореским обвезником или не.³⁶¹

Могуће је разликовати неколико начина на који правила о ограничавању одбитака камате утврђују обим финансирања задуживањем који се сматра прихватљивим. Заједничко за сва поменута правила јесте да или (1) утврђују максимални износ позајмљеног капитала за који се признаје право на одбитак камате или (2) утврђују максималан износ камате који може бити признат као одбитак, и то стављањем износа камате у однос са неком другом варијаблом.³⁶² У првој категорији, преовлађује модел правила који прописује фиксни однос између позајмљеног и сопственог капитала пореског обвезника. Евентуално прекорачење износа позајмљеног капитала преко прописаног фиксног односа резултира непризнавањем одбитака оних исплата камата које се могу приписати „прекомерном“ позајмљеном капиталу. Алтернативна могућност јесу правила заснована на принципу ван дохвата руке. Она налажу утврђивање износа позајмице који би неповезано треће лице било спремно да одобри пореском обвезнику. У другој категорији, најзаступљенији је модел који ограничава право на одбитак камате до одређеног процента *EBITDA*³⁶³ пореског обвезника.³⁶⁴ Коначно, у погледу ефекта који ће примена правила о ограничењу одбитака камате имати ако се размере финансирања задуживањем у конкретном случају сматрају неприхватљивим, могућа су два приступа. Први приступ подразумева ускраћивање одбитака спорних износа камате, док се други приступ састоји у реквалификацији спорних износа камате у дивиденде.³⁶⁵

У новије време, из угла земље извора све су значајнија посебна антиабузивна правила која онемогућавају пореском обвезнику да умањи своје пореско оптерећење злоупотребом пореских уговора, то јест упуштањем у тзв. *treaty shopping* аранжмане (енг. *anti-treaty shopping rules*). Реч је о настојању пореског обвезника да обезбеди примену одређеног повољног пореског уговора, за потребе чије примене се не би

³⁶¹ Dieter Endres, Christoph Spengel, *International Company Taxation and Tax Planning*, Kluwer Law International, Alphen aan den Rijn 2015, 125.

³⁶² Tax & Development, *Thin Capitalisation Legislation: A Background Paper for Country Tax Administrations*, August 2012, 7, https://www.oecd.org/ctp/tax-global/5.%20thin_capitalization_background.pdf, 6. јун 2021; Jennifer Blouin et al., *Thin Capitalization Rules and Multinational Firm Capital Structure*, International Monetary Fund Working Paper WP/14/12, January 2014, 3, <https://www.imf.org/external/pubs/ft/wp/2014/wp1412.pdf>, 6. јун 2021.

³⁶³ *EBITDA* (енг. *Earnings before Interest, Taxes, Depreciation and Amortisation*) је скраћеница која се у рачуноводству користи да означи добит пре одбијања трошкова камате, пореза на добит и амортизације. Реч је, заправо, о једном од показатеља профитабилности пословног субјекта. Вид.: OECD, *Limiting Base Erosion Involving Interest Deductions and Other Financial Payments, Action 4 - 2016 Update*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris 2017, 25.

³⁶⁴ Чак 33 од укупно 36 држава-чланица ОЕЦД примењује неки од поменутих модела правила о ограничењу одбитака камате. Једина држава која нема никакав пропис који би ограничавао право пореског обвезника на одбитак камате је Израел. Вид.: D. Bunn, K. Pomerleau, S. Duenas (2019), 10. Захваљујући усклађивању националних прописа са Директивом ЕУ против избегавања пореза, највећи број држава-чланица ЕУ сада примењује правило које се заснива на односу између камате и добити пре камате, пореза и трошкова амортизације. Реч је о механизму који је формулисан у складу са препорукама Акције 4 *BEPS* акционог плана.

³⁶⁵ *Ibid.*, 8.

могао сматрати резидентом. Он то чини оснивањем ентитета (нпр. проточне компаније, енг. *conduit company* или базне компаније, енг. *base company*) у јурисдикцији која је закључила наведени уговор са земљом извора.³⁶⁶ На тај начин, порески обвезник посредним путем остварује „приступ“ жељеном пореском уговору на чије погодности иначе нема право, будући да се не може сматрати резидентом за потребе његове примене. Под земљом извора подразумева се јурисдикција у коју порески обвезник инвестира и из које ће остваривати приходе од поменуте инвестиције.³⁶⁷

Прва јурисдикција која је довела у питање легитимност описане појаве биле су САД.³⁶⁸ Почев од 1993. године у САД су у примени одредбе које ускраћују примену повољнијих стопа пореза по одбитку предвиђених америчким пореским уговорима, у ситуацији кад нерезидентни порески обвезник приступ наведеним уговорима оствари „уметањем“ проточне компаније у другој држави уговорници.³⁶⁹ Порески органи САД тада имају право да посредну исплату, која се врши проточној компанији, реквалификују као директну исплату америчком резиденту и опорезују је у складу са домаћим прописима.³⁷⁰

Све превалентнији начин за реализацију нелегитимне пореске евазије и агресивног пореског планирања представља употреба тзв. хибридних финансијских инструмената (енг. *hybrid financial instruments*)³⁷¹ и хибридни ентитета (енг. *hybrid entities*)³⁷² ослањањем на разлике у њиховој правној квалификацији и отуд произашлом пореском третману у две или више јурисдикција. У литератури се такве

³⁶⁶ David Rosenbloom, “Derivative Benefits: Emerging US Treaty Policy”, *Intertax*, 2/1994, 83.

³⁶⁷ *Ibid.*

³⁶⁸ Наведена промена парадигме коинцидирала је са трансформацијом улоге САД-а у међународној трговини и пореској политици. Током осамдесетих година XX века САД су од доминантне земље извознице капитала (енг. *capital exporting country*) која се, по правилу, налази у улози земље резидентства, промениле улогу у земљу увозницу капитала (енг. *capital importing country*), све чешће се појављујући у улози земље извора. Вид. Reuven S. Avi-Yonah, Christiania HJI Panayi, “Responses to treaty shopping: The OECD and the United States”, *Tax Treaties: Building Bridges between Law and Economics* (eds. M. Lang et al.), IBFD, Amsterdam 2010, 41.

³⁶⁹ *Ibid.*, 42.

³⁷⁰ Boris Bittker, Lawrence Lokken, *Fundamentals of International Taxation: US Taxation of Foreign Income and Foreign Taxpayers*, Thomson Reuters, Valhalla: NY 2011, 67.3.2.

³⁷¹ Под појмом хибридни финансијски инструмент подразумева се финансијски инструмент чија су економска обележја у потпуности или делимично неконзистентна са класификацијом коју имплицира његова правна форма. Овај појам означава широк спектар финансијских инструмената који имају обележја како позајмљеног, тако и сопственог капитала. Где се тачно конкретни финансијски инструмент налази на континууму позајмљени капитал – сопствени капитал зависи од услова под којим је уговорен, као и од националних прописа којима је подвргнут. Вид.: James A. Duncan, “General Report”, *Tax treatment of hybrid financial instruments in cross-border transactions* (ed. J. A. Duncan), IFA Cahiers de Droit Fiscal International, Vol. 85a, Kluwer Law International, The Hague 2000, 22; Jakob Bundgaard, *Hybrid Financial Instruments in International Tax Law*, Kluwer Law International B.V, Alphen aan den Rijn 2017, 3; Ze'ev D. Eiger et al., “Hybrid Securities: An Overview”, *Practical Law 2015/16*, Thomson Reuters, 1.

³⁷² Хибридни ентитети су они ентитети који су у једној јурисдикцији третирано као фискално транспарентни (што значи да не могу бити засебни порески обвезници, већ су то искључиво њихови чланови), а у другој јурисдикцији као фискално нетранспарентни (због чега имају својство засебног пореског обвезника). Вид.: OECD, *Hybrid Mismatch Arrangements: Tax Policy and Compliance Issues*, OECD Publishing, Paris 2012, www.oecd.org/ctp/aggressive/HYBRIDS_ENG_Final_October2012.pdf, 22. јун 2021.

појаве називају хибридне неусаглашености (енг. *hybrid mismatches*).³⁷³ Резултат искоришћавања таквих неусаглашености може бити: 1) одбитак од пореске основице једног истог прихода у обе јурисдикције (енг. *double deduction*), 2) одбитак одређене категорије прихода од основице у једној јурисдикцији уз истовремено изузимање из основице у другој јурисдикцији (енг. *deduction / non-inclusion*), или 3) генерисање кредита за порез плаћен у иностранству (енг. *foreign tax credit*).³⁷⁴ У сваком случају, описана пракса води двоструком правном неопорезивању (енг. *double non-taxation*), које је у супротности са једним од темељних принципа међународног опорезивања. Реч је о принципу једноструког опорезивања (енг. *single tax principle*), који налаже да приход од прекограничних трансакција не би требало да буде вишеструко опорезован, али ни да остане сасвим неопорезован.³⁷⁵

Са циљем да спрече двоструко неопорезивање, национална пореска законодавства прописују правила о хибридном неусаглашеностима (енг. *hybrid mismatch rules*). Реч је о посебним антиабузивним правилима која према својој суштини представљају тзв. правила координације (енг. *coordination rules*), чији се механизам функционисања заснива на координацији прописа који су у примени у две различите државе.³⁷⁶ Тако, пореске погодности које се пружају у односу на одређени порески објекат у једној јурисдикцији зависе од његовог пореског третмана у другој јурисдикцији.³⁷⁷ Правила о хибридном неусаглашеностима налажу једној од две јурисдикције међу чијим националним пореским прописима постоји неусаглашеност да одбије признавање одбитка пореском обвезнику, и тако спречи двоструко неопорезивање.³⁷⁸ Начелно посматрано, јурисдикција која ће бити дужна да пореском обвезнику ускрати право на одбитак прихода реализованог на основу хибридног аранжмана јесте земља извора. Уколико она није у могућности да обвезнику ускрати наведено право, нпр. зато што њено национално законодавство такву могућност не допушта, то је дужна да учини земља резидентства примаоца прихода.³⁷⁹ У првом

³⁷³ OECD/G20, *Neutralising the Effects of Hybrid Mismatch Arrangements*, Action 2 – 2015 Final Report, OECD Publishing, Paris 2015, 11.

³⁷⁴ Raffaele Russo, "The OECD Report on Hybrid Mismatch Arrangements", *Bulletin for International Taxation*, Vol. 67, 2/2013, 110.

³⁷⁵ Daniel Shaviro, "The Two Faces of the Single Tax Principle", *Brooklyn Journal of International Law*, Vol. 41, 3/2016, 1293. Постоје и аутори који принципу једноструког опорезивања не признају легитимитет. Њихови аргументи базирају се, у најкраћем, на становишту да не постоји никакав међународни порески систем, чије институције би могле да координишу примену поменутог принципа.

³⁷⁶ Brian J. Arnold, *International Tax Primer*, Kluwer Law International, Alphen aan den Rijn 2016, 196.

³⁷⁷ Jakob Bundgaard, "Coordination Rules as a Weapon in the War against Cross-Border Tax Arbitrage – The Case of Hybrid Entities and Hybrid Financial Instruments", *Bulletin for International Taxation*, Vol. 67, No. 4/5, 2013, 200. ОЕЦД у Акцији 2 BEPS акционог плана наведена правила назива повезујућим правилима (енг. *linking rules*). Вид.: OECD, *Neutralising the Effects of Hybrid Mismatch Arrangements*, Action 2 – 2015 Final Report, OECD Publishing, Paris 2015, 15.

³⁷⁸ Тачка 13 Преамбуле Директиве против избегавања пореза.

³⁷⁹ Директива против избегавања пореза која предвиђа обавезу увођења правила о хибридном неусаглашеностима, обавезује само државе-чланице ЕУ. Стога, уколико се у конкретном случају у улози земље извора нађе јурисдикција која није чланица ЕУ, она не може бити обавезана да примени примарно правило, то јест да ускрати право на одбитак исплаћеног прихода. Због тога на државу-чланицу ЕУ која има улогу земље резидентства прелази обавеза да примени секундарно, односно одбрамбено правило које се састоји или у ускраћивању права на одбитак исплаћеног прихода (у

случају, реч је о тзв. примарном правилу (енг. *primary rule*), а у другом о тзв. секундарном, односно одбрамбеном правилу (енг. *defensive rule*).

Правила о трансферним ценама представљају посебна антиабузивна правила која примењују како државе које се у конкретном случају налазе у позицији земље резидентства, тако и оне које су у улози земље извора. Њихова функција је спречавање избегавања пореза од стране повезаних (правних и физичких) лица посредством манипулације трансферним ценама. Реч је о ценама које се успостављају у трансакцијама између повезаних лица, односно у контролисаним трансакцијама. Трансферне цене се често разликују од цена које би се успоставиле између сасвим независних учесника на слободном тржишту, због тога што се односи успостављени између повезаних лица одликују непостојањем супротстављености међусобних интереса, који уобичајено одликују тржишне односе. Манипулисањем ценама у контролисаним трансакцијама могуће је усмерити добит у јурисдикције са повољнијим пореским оптерећењем, чиме се, у крајњој линији, умањује пореска обавеза на нивоу групе повезаних лица.

Значај правила о трансферним ценама континуирано је растао почев од 80их година XX века, захваљујући ширењу размера пословања које се, у оквирима глобализоване светске економије, одвија између повезаних лица.³⁸⁰ У основи правила о трансферним ценама је принцип ван дохвата руке (енг. *arm's length principle*), који налаже да би трансакције између повезаних лица требало да буду уговорене под условима, односно ценама под којима би их на слободном тржишту уговорила међу собом неповезана лица. Правила о трансферним ценама тако дају право пореским органима да, за потребе утврђивања пореза, врше корекције цена уговорених између повезаних лица онда када те цене одступају од цена ван дохвата руке, то јест цена које би биле уговорене у трансакцијама између неповезаних лица.³⁸¹

Ваља напоменути да став о томе да правила о трансферним ценама представљају посебна антиабузивна правила није неспоран у литератури. Бројни аутори, међу којима је и Дурадо (*Ana Paula Dourado*), сматрају да је функција правила о трансферним ценама, пре свега, алокација субјективних пореских права између релевантних пореских јурисдикција, а не спречавање избегавања пореза.³⁸² Поменути разлика није само теоријско питање, већ може бити од практичног значаја у ситуацијама у којима се поставља питање конкурентне примене правила о

ситуацији двоструког одбитка истог прихода у обе јурисдикције), или у укључивању у основицу примљеног прихода (у случају одбитка у једној и изузимања из основице у другој јурисдикцији).

³⁸⁰ Одлучујућу улогу у развоју и унификацији правила о трансферним ценама широм развијеног света одиграла је ОЕЦД. Вишегодишњи труд омогућио је објављивање 1995. године Смерница за примену правила о трансферним ценама за мултинационална предузећа и пореске администрације. Са циљем прилагођавања савременим условима пословања, Смернице су у неколико наврата ревидиране, последњи пут 2022. године. Вид.: OECD, *Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations*, OECD Publishing, Paris 2022, https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/oecd-transfer-pricing-guidelines-for-multinational-enterprises-and-tax-administrations-2022_0e655865-en#page1 (у даљем тексту: Смернице ОЕЦД-а за примену правила о трансферним ценама).

³⁸¹ В. Ј. Arnold (2016), 89.

³⁸² Ana Paula Dourado, "Tax Avoidance Revisited in the EU BEPS Context", *Tax Avoidance Revisited in the EU BEPS Context* (ed. A. P. Dourado), IBFD, Amsterdam 2017, 21.

трансферним ценама и других посебних антибузивних правила, а, евентуално, и општег антибузивног правила. Питању интеракције посебних са општим антибузивним правилом посветићемо засебно поглавље у глави четвртој дисертације, а овом приликом бисмо нагласили да, ако се правила о трансферним ценама разумеју као правила за алокацију права опорезивања између више пореских јурисдикција, њихова примена мора претходити евентуалној примени посебног, као и општег антибузивног правила.

2.4.2.2. Посебна антибузивна правила применљива у националном контексту

Посебна антибузивна правила која су превасходно применљива на трансакције које се одвијају у оквирима једне јурисдикције по дефиницији су мање комплексна од оних која се примењују у прекограничном контексту. Но, и поред тога, она су изузетно бројна и разноврсна, због чега смо приморани да даље излагање ограничимо само на њихове најраспрострањеније облике.

Универзално распрострањена посебна антибузивна правила јесу она која налажу да се, за потребе пореза на зараде и доприноса за обавезно социјално осигурање, додатна примања запосленог у новцу или натури (енг. *fringe benefits*) третирају као зарада. Тиме се онемогућава избегавање пореза на зараде и доприноса за обавезно социјално осигурање, давањем запосленом накнаде у натури или у облику примања која, према радноправним прописима, немају својство зараде (нпр. пружањем запосленом права да користи одређену непокретност, обезбеђивањем obroка, давањем различитих добара и др.). Поменуто посебно антибузивно правило нужно је због слабости инхерентних концепту дохотка, који је у самој сржи система опорезивања дохотка.

Бројни порески системи ограничавају право обвезника да користе пореске губитке за потребе умањења пореске обавезе, било да је реч о преношењу губитака на рачун добити из будућих (енг. *loss carry-forward*) или протеклих пореских периода (енг. *loss carry-backward*). Распрострањен начин злоупотребе наведених пореских погодности јесте спровођење статусне промене припајања друштва које је генерисало пореске губитке, са циљем да друштво стицалац потом умањи своју опорезиву добит (енг. *loss trafficking*; нем. *der Mantelkauf*). Како би се спречио описани вид злоупотребе, упоредноправно је уобичајено прописивање посебних антибузивних правила (енг. *anti-loss trafficking rules*). Њима се ускраћују поменуте олакшице у случају да у поступку припајања дође до: (1) значајније промене у власништву над друштвом

преносиоцем,³⁸³ (2) промене у активности коју обавља друштво преносилац, или (3) у случају кумулативне реализације претходна два услова.³⁸⁴

Честа пракса која се спроводи како би се умањио или у целости избегао порез на капиталне добитке настале отуђењем акција јесте расподела дивиденди привредног друштва чије се акције отуђују, непосредно пре њиховог отуђења (енг. *dividend stripping*). Претходном исплатом дивиденди умањује се вредност акција које се желе отуђити, а тиме и капитални добитак који се затим евентуално реализује отуђењем. У одређеним ситуацијама, порески обвезник – иницијални власник акција може на тај начин, чак, да генерише и капитални губитак.³⁸⁵ Приказана пракса посебно је пријемчива у пореским системима који предвиђају афилијациону привилегију, односно не укључују у основицу пореза на добит резидентног матичног друштва дивиденде које је исплатила његова резидентна филијала. Са циљем да онемогуће такав вид законите нелегитимне пореске евазије, бројне јурисдикције уводе посебна антиабузивна правила (енг. *anti-dividend stripping rules*), која прописују холдинг период, то јест период током ког порески обвезник – матично привредно друштво мора „држати“ акције свог зависног друштва у власништву након момента исплате дивиденде, а закључно са моментом њиховог отуђења. Отуђење акција пре истека прописаног холдинг периода резултира пореским последицама које се могу састојати у реквалификацији претходно исплаћене дивиденде у приход од отуђења акција³⁸⁶ или у непризнавању капиталног губитка који је реализован њиховим отуђењем.³⁸⁷

3. Средства намењена борби против законите нелегитимне пореске евазије у српском пореском праву

У Републици Србији мере намењене сузбијању законите нелегитимне пореске евазије нису (макар до сада) биле резултат активности судова – увођене су искључиво законом. Српско пореско законодавство познаје разноврсне посебне антиабузивне норме (нпр. правила о трансферним ценама, правила о утањеној капитализацији, посебан порески режим за нерезидентна лица из јурисдикција са преференцијалним пореским системом, лимитирање појединих категорија расхода за потребе утврђивања основице пореза на добит, третирање додатних примања запосленог у новцу или натури као зараде и др.), али и начело фактицитета које се у литератури

³⁸³ Значајнија промена власништва се за потребе примене поменутог посебног антиабузивног правила упоредноправно дефинише као: (а) промена у власништву над значајнијим делом удела/акција – најчешћи приступ, (б) значајнија промена у гласачким правима или (в) значајнија промена у правима на дивиденду – најрећи приступ. Вид.: Anna Theresa Bührle, Christoph Spengel, "Tax Law and the Transfer of Losses: A European Overview and Categorization", *Intertax*, Vol. 48, 6 & 7/2020, 569.

³⁸⁴ *Ibid.*, 573.

³⁸⁵ Порески обвезник може искористити тако реализовани капитални губитак да умањи капитални добитак који је, евентуално, претходно остварио из неке друге трансакције.

³⁸⁶ Liezel Tredoux, Kathleen Van der Linde, "The taxation of dividend stripping transactions: a comparison between South Africa, Australia and Canada", *Journal of South African Law*, 1/2021, 6.

³⁸⁷ *Ibid.*, 10.

уобичајено одређује као опште антибузивно правило.³⁸⁸ Поред тога, потписивањем Мултилатералног инструмента, Република Србија је прихватила да своје пореске уговоре модификује уношењем теста главног циља трансакције (енг. *principal purpose test*), који по својој природи представља опште антибузивно правило применљиво у контексту пореских уговора. Међутим, упитно је да ли је постојећи систем заштите од законите нелегитимне пореске евазије, који је успостављен унутрашњим законодавством, подобан да одговори на задатке који су пред њиме. Овде превасходно мислимо на начело фактицитета, у коме домаћа научна и стручна јавност види опште антибузивно правило. Због тога ћемо у излагању које следи посветити посебну пажњу његовој анализи.

3.1. Начело фактицитета

Начело фактицитета уведено је у српски порески систем доношењем ЗПППА пред крај 2002. године, у склопу свеобухватне реформе привредног система која је уследила као последица политичких промена на прагу новог миленијума.³⁸⁹ У том смислу, увођење ЗПППА – премда одлучујући корак за предстојећи развој модерног домаћег пореског система – представљало је само једну од небројених легислативних новина које су почев од јесени 2000. године спроведене у Републици Србији.³⁹⁰ Чл. 9 ЗПППА, који прописује начело фактицитета, гласи:

- „(1) Пореске чињенице утврђују се према њиховој економској суштини.*
- (2) Ако се симулованим правним послом прикрива неки други правни посао, за утврђивање пореске обавезе основу чини дисимуловани правни посао.*
- (3) Када су на прописима супротан начин остварени приходи, односно стечена имовина, Пореска управа ће утврдити пореску обавезу у складу са законом којим се уређује одговарајућа врста пореза.“*

Без обзира на релативно честе измене и допуне пореских прописа у Републици Србији, начело фактицитета је до данас остало у неизмењеном облику. Наведено би могло да упути на закључак да је реч о одредби (тј. одредбама) које нису суштински спорне нити стварају проблеме за пореске, односно судске органе који их примењују. У којој је мери такав закључак исправан, настојаћемо да проверимо анализом која следи.

Теоријски посматрано, начело фактицитета у основи представља спој три концептуално врло различите, али у одређеном смислу комплементарне порескоправне одредбе. Темелнија анализа показаће да су њихове улоге, како потенцијалне, тако и оне које су им порески и судски органи у пракси фактички

³⁸⁸ Вид. примера ради: Д. Поповић (2020), 66-67; С. В. Костић (2016а), 112; S. V. Kostić (2016b), 569.

³⁸⁹ ЗПППА је у примени од 1. јануара 2003. године.

³⁹⁰ Значај доношења ЗПППА огледа се, пре свега, у томе што је целокупна активност усмерена на утврђивање, наплату и контролу фискалних јавних прихода њиме обједињена у надлежности јединственог органа управе – Пореске управе. Осим тога, њиме су кодификоване све одредбе које уређују порески поступак (поступак утврђивања, наплате и контроле фискалних јавних прихода).

приписали, врло разнородне. У покушају да разумемо смисао који је законописац имао у виду када је поменуте одредбе формулисао ослонићемо се, за почетак, на први Коментар Закона о пореском поступку и пореској администрацији који је објављен мање од три месеца након ступања на снагу овог закона, и чији је аутор био члан Радне групе која је учествовала у његовом писању.³⁹¹ Са истом намером, мада са битно другачијим налазима, осврнућемо се и на упоредиве одредбе пореских закона других јурисдикција. Након што испитамо смисао и улогу појединачних правних концепата који су у саставу чл. 9 ЗПППА, анализом праксе домаћих пореских и судских органа ћемо настојати да расветлимо њихову примену.

3.1.1. Порескоправни концепти у саставу начела фактицитета

Првим ставом чл. 9 ЗПППА прокламован је принцип да се пореске чињенице утврђују према њиховој економској суштини. Према становишту изнетом у поменутом Коментару, реч је о кодификацији претходно анализирани доктрине „суштина изнад форме“.³⁹² У Коментару се објашњава да је тај принцип релевантан у оним ситуацијама у којима посебним законом, који регулише појединачни – у конкретном случају спорни – порески облик, није предвиђено посебно антиабузивно правило применљиво на дато чињенично стање.³⁹³ Тако, према Коментару, Пореска управа може применити чл. 9, ст. 1 уколико утврди да порески обвезник: 1) изиграва закон, то јест избегава за дате околности уобичајену правну форму и уместо ње бира правну форму за коју се може закључити да је артифицијелна и 2) такво опредељење чини са мотивом да избегне или умањи порез.³⁹⁴ Притом, како се у Коментару истиче, Пореска управа мора решењем да констатује елементе који указују на фактичко стање ствари, односно економску суштину трансакције те да аргументује због чега форма одабрана од стране пореског обвезника није уважена.³⁹⁵ Из наведеног произлази да је, посматрано из угла аутора Коментара, функција чл. 9, ст. 1 поистовећена са функцијом која се упоредноправно уобичајено приписује општем антиабузивном правилу. На исти начин чл. 9, ст. 1 ЗПППА разумеју и други домаћи аутори. Примера ради, Демировић у наведеној одредби види механизам којим је могуће спречити избегавање пореза које порески обвезници врше злоупотребом права на преношење пореских губитака у контексту статусних промена. Он посебно скреће пажњу на то да би порески обвезници лако могли да избегну примену начела фактицитета у описаној ситуацији доказивањем да је спроведена статусна промена имала бројне оправдане пословне (то јест, непореске) циљеве. Из тога примећујемо да аутор у чл. 9, ст. 1 ЗПППА „проналази“ поједине елементе који у њему не постоје (нпр. стварна пословна сврха), управо због тога што га разуме као опште антиабузивно правило.³⁹⁶

³⁹¹ Дејан Поповић, *Коментар Закона о пореском поступку и пореској администрацији*, Sekos in, Београд 2003.

³⁹² *Ibid.*, 17.

³⁹³ *Ibid.*, 18.

³⁹⁴ *Ibid.*

³⁹⁵ *Ibid.*, 19.

³⁹⁶ Драган Демировић, *Порескоправни третман директних инвестиција: краткорочни и дугорочни проблеми*, докторска дисертација, Правни факултет Универзитета у Београду, Београд 2009, 134 фн. 266.

Такође, и у научним радовима скоријег датума начело фактицитета се класификује као антиабузивно правило општег карактера.³⁹⁷

Ипак, сама формулација првог става чл. 9 ЗПППА не садржи никакве ближе прецизиране услове који би морали бити испуњени да би његова примена била могућа. Дакле, његово језичко тумачење упућује на закључак да се „утврђивање пореских чињеница према њиховој економској суштини“ спроводи у свим ситуацијама, без обзира на то да ли у конкретном случају понашање пореског обвезника има обележја законите нелегитимне евазије (артифицијелност, пореска уштеда, порески мотив, изигравање циља законодавца и др.) или не.³⁹⁸

Упоредноправна анализа сличних одредаба показује да би се узор за чл. 9, ст. 1 ЗПППА могао препознати у чл. 4 Фискалног закона Вајмарске републике (*Reichsabgabenordnung*) из 1919. године. Познат под називом *економски приступ* (нем. *wirtschaftliche Betrachtungsweise*), наведени члан је остао на снази, уз одређене измене спроведене у периоду владавине националсоцијалиста, до 1977. године, кад је избрисан из новог Фискалног закона (*Abgabenordnung*). Поменути чланом је било прописано да се „при тумачењу пореских прописа има узети у обзир њихова сврха, економски значај, као и развој околности“.³⁹⁹ Цитирана одредба била је основ и за формулацију чл. 21 важећег аустријског Савезног фискалног закона (*Bundesabgabenordnung*),⁴⁰⁰ који носи идентичан наслов и прописује да је „за оцену порескоправних питања одлучујућа стварна економска суштина, а не појавна форма ствари“.⁴⁰¹ И данас, неколицина континенталноправних јурисдикција прописује

³⁹⁷ Миња Ђокић, *Порески деликти у српском праву*, докторска дисертација, Правни факултет Универзитета у Београду, Београд 2022, 33.

³⁹⁸ Тако и: S. V. Kostić (2016b), 571.

³⁹⁹ У оригиналу: „Bei der Auslegung der Steuergesetze sind ihr Zweck, ihre wirtschaftliche Bedeutung und die Entwicklung der Verhältnisse zu berücksichtigen.“ Вид.: Albert Nieberl, *Die Reichsabgabenordnung: Für die Praxis erläutert*, Walter De Gruyter & Co, Berlin – Leipzig 1927, Einleitende Vorschriften, Sec. 4, 18.

⁴⁰⁰ Иако је немачко пореско законодавство било на снази на територији Аустрије само у периоду од аншлуса до 1945. године, тиме је остварен дугорочан утицај на развој аустријског пореског законодавства. И дан-данас, бројни концепти присутни у аустријском пореском законодавству свој корен имају у немачким пореским прописима. Вид.: Claus Staringer, „GAAR-dians of the Tax Galaxy. A 100-year GAAR Journey from Germany to Austria and Back to the EU“, *Intertax*, Vol. 47, 11/2019, 986.

⁴⁰¹ У оригиналу: „Für die Beurteilung abgabenrechtlicher Fragen ist in wirtschaftlicher Betrachtungsweise der wahre wirtschaftliche Gehalt und nicht die äußere Erscheinungsform des Sachverhaltes maßgebend.“ Извор: <https://www.ris.bka.gv.at/GeltendeFassung.wxe?Abfrage=Bundesnormen&Gesetzesnummer=10003940>, 11. јун 2021.

сличну одредбу. То су: Хрватска,⁴⁰² Мађарска,⁴⁰³ Македонија,⁴⁰⁴ Словачка,⁴⁰⁵ Словенија,⁴⁰⁶ Чешка⁴⁰⁷ и Турска.⁴⁰⁸ Са изузетком Турске, у свим набројаним јурисдикцијама поменути одредба је уведена након пада социјализма, у оквиру прилагођавања порескоправног оквира тржишној привреди. У сваком од поменутих примера наведена одредба је садржана у системском пореском закону којим се регулишу општа процесна питања, и то у одељку којим се прописују основна начела пореског поступка.

Иницијални мотив прописивања клаузуле економског приступа у Фискалном закону Вајмарске републике било је настојање да се ограничи дотадашња пракса беспоговорног приписивања терминима садржаним у пореским прописима значења које ти термини имају у приватном праву.⁴⁰⁹ Наиме, у мери у којој се текст пореских прописа ослања на термине уобичајене у приватном праву, природна је тежња органа који их примењују да пореске концепте и стандарде изражене у њима проматрају кроз визуру приватноправних категорија.⁴¹⁰ Поред тога, чак и кад порески прописи не употребљавају приватноправне термине (због чега значење пореских термина неће бити утврђено под утицајем приватног права), постоји опасност да чињенична ситуација пореског обвезника буде посматрана из чисто приватноправног угла.⁴¹¹ Сходно томе, економски приступ се, према доминантном становишту у литератури на немачком језику, означава као облик телеолошког тумачења својствен пореском

⁴⁰² У оригиналу: „Porezne činjenice utvrđuju se prema njihovoj gospodarskoj biti.“ Вид.: чл. 10, ст. 1 Орџи порезни закон, *Narodne novine*, бр. 115/2016, 106/2018, 121/2019, 32/2020, 42/2020.

⁴⁰³ Borbala Kolozs, Richard Krever, “Hungary”, *GAARs – A Key Element of Tax Systems in the Post-BEPS World* (eds. M. Lang et al.), IBFD, Amsterdam 2016, 308.

⁴⁰⁴ У оригиналу: „Даночните факти се утврдуваат согласно даночните закони и нивната економска суштина“. Вид. чл. 10 Закона о пореском поступку (Закон за даночна постапка), *Службен весник на РМ*, бр. 13/2006, 88/2008, 159/2008, 105/2009, 133/2009, 145/2010, 171/2010, 53/2011, 39/2012, 84/2012, 187/2013, 15/2015, 97/2015, 129/2015, 154/2015, 23/2016 и 35/2018, *Службен весник на РСМ*, бр. 275/2019, 290/2020 и 247/2022. Доступно на: http://www.ujp.gov.mk/files/attachment/0000/0900/Zakon_za_danocna_postapka_247_od_17.11.2022.pdf, 15. септембар 2022.

⁴⁰⁵ Lubica Adame, “Slovak Republic”, *GAARs – A Key Element of Tax Systems in the Post-BEPS World* (eds. M. Lang et al.), IBFD, Amsterdam 2016, 584.

⁴⁰⁶ Lidija Hauptman, Sabina Taškar Beloglavec, “Slovenia”, *GAARs – A Key Element of Tax Systems in the Post-BEPS World* (eds. M. Lang et al.), IBFD, Amsterdam 2016, 599.

⁴⁰⁷ „Порески орган узима у обзир стварни садржај правног акта или друге чињенице релевантне за администрирање пореза.“ Вид.: Danuše Nerudova, Lukaš Moravec, “Czech Republic”, *GAARs – A Key Element of Tax Systems in the Post-BEPS World* (eds. M. Lang et al.), IBFD, Amsterdam 2016, 219.

⁴⁰⁸ „У опорезивању, преовлађује стварна суштина опорезивог догађаја и са њим повезане трансакције.“ Вид.: Ege Berber Villeneuve, “Turkey”, *GAARs – A Key Element of Tax Systems in the Post-BEPS World* (eds. M. Lang et al.), IBFD, Amsterdam 2016, 725.

⁴⁰⁹ Wolfgang Gassner, *Interpretation und Anwendung der Steuergesetze: Kritische Analyse der wirtschaftlichen Betrachtungsweise des Steuerrechts*, Wirtschaftsverlag Dr. Anton Orac, Wien 1972, 18.

⁴¹⁰ William B. Barker, “The Disconnect Between Tax Concepts and the World of Fact: State Law as the Gatekeeper”, *Washburn Law Journal*, Vol. 57, 1/2018, 130.

⁴¹¹ *Ibid.*

праву.⁴¹² Према том становишту, није реч ни о каквој посебној методи тумачења применљивој само у домену пореских прописа већ о методи која је саставни део уобичајеног тумачења правних норми. Економским приступом се, заправо, наглашава значај методе телеолошког тумачења оних правних одредаба којима законодавац регулише питања економске природе.⁴¹³ Потреба за економским приступом тумачењу пореских прописа директно произлази из захтева да се опорезивање врши у складу са економском снагом пореског обвезника, отелотвореном у принципу способности плаћања (енг. *ability-to-pay principle*, нем. *das Leistungsfähigkeitsprinzip*, фр. *le principe de la capacité contributive*), на коме су утемељени модерни порески системи. Другим речима, да би се у конкретном случају могла спознати економска снага пореског обвезника економски приступ тумачењу пореских прописа и чињеница од значаја за опорезивање представља нужну претпоставку.⁴¹⁴ У том смислу би се, дакле, и чл. 9, ст. 1 ЗПППА могао разумети пре као нормативна допуна методолошког оквира тумачења пореских прописа него као опште антиабузивно правило.⁴¹⁵

Границу примени економског приступа одређује техника формулисања законског описа пореског чињеничног стања. У том смислу, неопходно је направити разлику између ситуација у којима је предмет опорезивања нека формалноправна претпоставка или, пак, економски релевантна чињеница.⁴¹⁶ Само у потоњем случају има места примени економског приступа тумачењу.⁴¹⁷ Као пример за пореске облике код којих се законски опис пореског чињеничног стања везује за формалноправне претпоставке наводе се порези на имовину у динамици (енг. *transfer taxes*, нем. *die Rechtsverkehrssteuern*), међу које се убрајају порез на пренос непокретности, порез на наслеђе и поклон. Кад је реч о издашнијим пореским облицима, као што су порез на додату вредност (у даљем тексту: ПДВ), порез на доходак и порез на добит, законски опис пореског чињеничног стања се знатно чешће везује за економске концепте који, чак и када су идентични концептима употребљаваним у приватном или другим гранама права, немају исто значење, због чега налажу примену економског приступа тумачењу.⁴¹⁸

Брисање чл. 4 из немачког системског пореског закона 1977. године било је образложено чињеницом да је поменута одредба постала сувишна.⁴¹⁹ Сматрано је, наиме, да је економски приступ тумачењу у међувремену постао тако чврсто

⁴¹² W. Gassner (1972), 122.

⁴¹³ J. Englisch (2015), 203.

⁴¹⁴ Z. Šinković (2018), 201.

⁴¹⁵ О економском приступу у континенталноправним системима, вид.: Stjepan Gadžo, „Primjena i tumačenje poreznog prava: teorijsko-normativne osnove“, *Zbornik Pravnog Fakulteta u Zagrebu*, Vol. 70, 2-3/2020, 392.

⁴¹⁶ Wolfgang Gassner, „Austria“, *Form and Substance in Tax Law* (ed. F. Zimmer), IFA Cahiers de Droit Fiscal International, Vol. 87a, Kluwer, The Hague 2002, 122-123.

⁴¹⁷ *Ibid.*, 123.

⁴¹⁸ *Ibid.*, 122-123.

⁴¹⁹ Martin Schiessl, „Germany“, *Form and Substance in Tax Law* (ed. F. Zimmer), IFA Cahiers de Droit Fiscal International, Vol. 87a, Kluwer, the Hague 2002, 288.

укорењен у немачком порескоправном оквиру да његова прокламација више није неопходна.⁴²⁰ У осталим набројаним пореским јурисдикцијама поменута одредба и даље је на снази.

Други став чл. 9 ЗПППА прописује порескоправни концепт симулације, који треба да обезбеди исправно утврђивање чињеница од значаја за опорезивање. Као што је то случај и у појединим упоредноправним јурисдикцијама, реч је о концепту који је преузет из грађанског права. Тако, чл. 9, ст. 2 ЗПППА налаже да ће се, за потребе утврђивања пореске обавезе, као основ узети дисимуловани правни посао, односно правни посао чије је закључење порески обвезник настојао да прикрије неким другим (симулованим) правним послом. Поменута одредба односи се искључиво на случајеве релативне симулације. Насупрот томе, апсолутна симулација није од значаја за утврђивање порескоправних последица, будући да симуловани правни посао, то јест правни посао чија дејства странке нису уопште ни желеле, не може произвести никакве економске последице које би, последично, могле бити од значаја за примену пореских прописа. За разлику од првог и, како ћемо касније показати, трећег става чл. 9 ЗПППА, који су усмерени на откривање економске суштине одређеног правног посла, други став се фокусира на утврђивање правне суштине, односно права и обавеза чије су установљавање у конкретном случају странке заиста желеле.

И та одредба је правни трансплант из немачког, односно аустријског важећег пореског законодавства. Тако, немачки Фискални закон у чл. 41, ст. 2 предвиђа да је симуловани правни посао (нем. *Scheingeschäft, Scheinhandlung*) „ирелевантан за потребе опорезивања“ те да ако се њиме „прикрива други правни посао, тај прикривени правни посао ће бити одлучујућ за опорезивање“. Слично, аустријски Савезни фискални закон прописује у чл. 23, ст. 1 да су симуловани правни послови и други симуловани акти „без значаја за наплату јавних прихода“. Истим ставом се налаже утврђивање обавезе по основу јавних прихода у односу на евентуални прикривени правни посао (нем. *verdecktes Rechtsgeschäft*).

Подсетимо, у складу са грађанскоправним концептом симулације, дисимуловани правни посао производи (грађанскоправна) дејства само уколико су испуњени законом прописани услови за његову ваљаност. Насупрот томе, са становишта пореског права, дисимуловани правни посао производи (порескоправна) дејства чак и онда када је са становишта грађанског права неважећи.⁴²¹ Према томе, за порескоправни концепт симулације релевантне су искључиво економске, а не грађанскоправне последице.

Примена чл. 9, ст. 2 ЗПППА не захтева да се претходно утврди да је разлог прикривања правног посла, чије су правне последице уговорне стране заиста желеле, пореске природе. Другим речима, потпуно је ирелевантно да ли је порески обвезник тиме настојао да оствари пореску уштеду или не. У литератури, додуше, постоји став према коме, иако чл. 9, ст. 2 ЗПППА не претпоставља експлицитно постојање пореског мотива на страни пореског обвезника, такав предуслов произлази из чињенице да је Управни суд у појединим случајевима у којима је испитивао исправност примене

⁴²⁰ Bernhard Hartmann, Norbert Walter, *Auslegung und Anwendung von Steuergesetzen: Grundlagen der Rechtsanwendung im Steuerrecht*, Erich Schmidt Verlag, 1984, 179-180.

⁴²¹ Д. Поповић (2003), 19.

поменуте одредбе од стране пореског органа налагао учешће пореског обвезника у пореском поступку у коме се утврђује природа дисимулованог правног посла.⁴²² Ми се не бисмо могли сложити са тим закључком. Према нашем мишљењу, захтев да се обезбеди учешће пореског обвезника у поступку утврђивања дисимулованог правног посла није последица потребе да се утврди намера пореског обвезника. Такав захтев је, заправо, последица чињенице да се у том подухвату спроводи реквалификација симулованог правног посла, а реквалификација, по правилу, налаже пружање могућности пореском обвезнику да учествује у пореском поступку, о чему ће више речи бити у поглављу 3.1.2. главе треће дисертације. Изузетак од правила да реквалификација подразумева да се „чује и друга страна“ у поступку представљају ситуације у којима закон експлицитно предвиђа начин на који ће одређени аранжман пореског обвезника бити реквалификован. Такав је случај, како смо претходно објаснили, са посебним антиабузивним правилима. Напротив, кад је реч о порескоправном концепту симулације, али и о општим антиабузивним правилима реквалификација нужно претпоставља одређени степен дискреционих овлашћења пореских, односно судских органа (јер законом није унапред прописано како треба реквалификовати спорно понашање пореског обвезника за потребе примене пореских прописа), због чега је неопходно обвезнику пружити прилику да учествује у поступку њихове примене. Коначно, подсећамо да је у случају порескоправног концепта симулације потребно утврдити једино намеру уговорних страна да правни посао спољном свету прикажу другачијим него што јесте. Да ли се одређени правни посао прикрива другим како би се остварила пореска уштеда или из неких других разлога није од значаја за примену тог института.

Осим тога, примена чл. 9, ст. 2 ЗПППА уопште не претпоставља остваривање пореске уштеде од стране пореског обвезника, што је, како смо раније објаснили, нужан предуслов да би из угла пореског законодавца одређено понашање могло да се окарактерише као законита нелегитимна евазија. Напротив, за примену те одредбе довољно је да порески обвезник настоји да прикрије одређени стварно жељени правни посао.⁴²³ Коначно, али не и најмање важно, поменута одредба не садржи смернице у погледу тога на који начин порески органи треба да утврде природу дисимулованог правног посла који ће бити предмет опорезивања.

Сходно томе, чини се јасним да је реч о посебном концепту. Његово увођење у упоредноправним пореским системима, по правилу, претходи (неретко и деценијама) увођењу општег антиабузивног правила.⁴²⁴ Занимљиво је да у литератури проналазимо потврду да је у појединим пореским системима, који нису познавали опште антиабузивно правило, постојала тенденција проширивања

⁴²² С. В. Костић (2016а), 125. Аутор цитира пресуду Управног суда 24 У 3062/12, од 7. марта 2014. године, у којој се, премда суд истиче неопходност пружања могућности тужиоцу – пореском обвезнику да учествује у поступку контроле у којем му је применом чл. 9, ст. 2 ЗПППА утврђена пореска обавеза, не помиње да је учешће неопходно како би се утврдило да је *намера* пореског обвезника била да симулацијом постигне пореску уштеду.

⁴²³ Gordana Ilić-Popov, Dejan Popović, Lidija Živković, “Serbia”, *Anti-avoidance measures of general nature and scope – GAAR and other rules* (eds. P. Rosenblatt, M. E. Tron), IFA Cahiers de Droit Fiscal International, Vol. 103а, IFA, Rotterdam 2018, 655.

⁴²⁴ Такав је нпр. случај Шпаније. Вид.: Carlos Palao Taboada, “The Spanish General Anti-Abuse Rule”, *Bulletin for International Taxation*, Vol. 70, 8/2016, 475.

порескоправног концепта симулације и на случајеве који су представљали закониту нелегитимну евазију,⁴²⁵ што сматрамо да из претходно објашњених разлога нема теоријско оправдање.

Трећи став чл. 9 ЗПППА уређује начелан приступ законодавца опорезивању незаконито стечених прихода и имовине. Он прописује да Пореска управа, за потребе утврђивања пореске обавезе, занемарује начин на који је порески обвезник стекао приход или имовину који су предмет опорезивања. Према томе, уколико је реч о приходу или имовини који су стечени на начин противан прописима, без обзира на то да ли је у конкретном случају учињено кривично дело или прекршај, Пореска управа утврђује пореску обавезу применом одредаба посебног (материјалног) пореског закона којим се у конкретном случају уређује релевантан порески облик. Међутим, утврђивањем пореске обавезе у односу на незаконито стечен приход или имовину (нпр. од продаје наркотика, недозвољеног промета акцизних производа, неовлашћеног пружања правне помоћи, то јест надриписарства, трговине оружјем и сл.) не легализује се поступање пореског обвезника.⁴²⁶ Наравно, уколико је имовинска корист одузета од пореског обвезника у спроведеном кривичном или прекршајном поступку пре него што је порески поступак започео, она не би могла бити предмет опорезивања.⁴²⁷ Супротно томе, ако је у кривичном или прекршајном поступку пореском обвезнику правоснажном одлуком изречена мера одузимања имовинске користи, решење којим је претходно утврђена пореска обавеза у односу на наведену имовинску корист биће поништено на захтев пореског обвезника.⁴²⁸

Наведена одредба такође представља правни трансплант из немачког Фискалног закона. Његов чл. 40 предвиђа да је *„за потребе опорезивања ирелевантно да ли је понашање које у делу или целисти одговара законском опису пореског чињеничног стања противно закону или добрим обичајима“*. Слично томе, чл. 23, ст. 2 аустријског Савезног фискалног закона садржи одредбу која гласи: *„Наплату јавног прихода не искључује*

⁴²⁵ Вид. примере Колумбије и Мексика у: F. Zimmer (2002), 32.

⁴²⁶ Д. Поповић (2020), 67. У домаћој кривичноправној науци доминантно је супротно схватање, према коме незаконито стечени приходи или имовина не могу бити предмет опорезивања, зато што лица која приходи или имовину стичу на незаконит начин подлежу кажњавању и одузимању тако стечених прихода или имовине. Према том становишту, опорезивање би у случају незаконитог поступања пореског обвезника водило „одобравању“ незаконитог основа њиховог стицања. Вид.: Мирко Кулић, Горан Милошевић, „Однос кривичних дела пореске утаје и неуплаћивања пореза по одбитку у српском кривичном праву“, *Анали Правног факултета у Београду*, 2/2011, 327. Наведено становиште је вероватно последица околности да је Кривични законик, до измена које су на снагу ступиле 2017. године (*Службени гласник РС*, бр. 94/2016), као битно обележје кривичног дела пореске утаје предвиђао да су приходи, односно предмети који су предмет опорезивања стечени на *законит* начин. Осим тога, до правоснажне одлуке којом се изриче мера одузимања имовинске користи стечене незаконитим путем по правилу ће проћи значајно време. Опорезивање у складу са чл. 9, ст. 3 ЗПППА има за циљ да осигура да лице које је имовинску корист стекло незаконитим путем за то време не буде из угла пореског законодавца третирано повољније од пореских обвезника који су имовинску корист стекли на законит начин.

⁴²⁷ Д. Поповић (2020), 67.

⁴²⁸ За разлику од српског ЗПППА који у чл. 9 не регулише експлицитно наведену ситуацију, хрватски *Opći porezni zakon* то чини у чл. 11, ст. 3.

околност да је понашање (делање или пропуштање), које испуњава законски опис пореског чињеничног стања или један његов део, противно закону или добрим обичајима.“

Ratio legis чл. 9, ст. 3 ЗПППА лежи у настојању да се реализује принцип опорезивања у складу са способношћу плаћања пореског обвезника, будући да је, са становишта економске снаге пореског обвезника, потпуно ирелевантно да ли су његови приход или имовина стечени законито или незаконито.⁴²⁹ Том одредбом се обезбеђује да понашање које није законито не буде, из угла пореског законодавца, повољније третирано од законитог понашања.⁴³⁰ У наведеном контексту, можемо повући паралелу са претходно анализираним порескоправним концептом симулације из чл. 9, ст. 2 ЗПППА, који налаже опорезивање дисимулованог правног посла чак и онда када тај правни посао са становишта грађанског права не испуњава услове да би се сматрао ваљаним. Тако, приход остварен надрилекарством требало би да буде опорезован порезом на приходе од самосталне делатности на исти начин као и приход лица које пружа медицинске услуге, при чему за то испуњава све законом прописане услове.

Немачки аутори истичу да ефекат поменуте одредбе може у одређеним ситуацијама бити у корист пореског обвезника.⁴³¹ Примера ради, при утврђивању пореске обавезе у односу на приход проистекао из незаконитог понашања порески орган узима у обзир и трошкове настале ради остварења или очувања таквог прихода, чиме се, у коначници, умањује пореска обавеза. Чини нам се, ипак, да не може бити речи о повољном насупрот неповољном ефекту цитиране одредбе по пореског обвезника, већ само о паралелном „неутралном“ третману како његових прихода, тако и расхода, без обзира на законитост понашања чији су резултат, а све са циљем утврђивања стварне економске снаге пореског обвезника. Непризнавање трошкова би значило да поменута одредба има казнени карактер,⁴³² што не би требало да буде задатак одредбе којом се настоји обезбедити опорезивање у складу са економском снагом пореског обвезника.

Из претходно изнетог јасно следи да у домену примене одредбе чл. 9, ст. 3 ЗПППА не могу бити поступци пореског обвезника који се квалификују као законита нелегитимна пореска евазија, будући да је нужна претпоставка њене примене *незаконитост* понашања пореског обвезника, из кога проистиче предмет опорезивања. Стога би се, чак и ако би се прихватио став аутора који у начелу фактицитета виде опште антиабузивно правило, могло поставити питање оправданости груписања поменуте одредбе са претходна два става у саставу чл. 9 ЗПППА.

Начин на који је чл. 9 ЗПППА који прописује начело фактицитета инкорпорисан у домаћи порески систем додатни је разлог за недоумицу о његовој сврси. Пре свега, назив те одредбе, као и њено место у структури ЗПППА као процесног пореског закона у Републици Србији доводи у сумњу схватање да је реч о

⁴²⁹ Д. Поповић (2020), 67.

⁴³⁰ J. Englisch (2015), 212.

⁴³¹ *Ibid.*

⁴³² *Ibid.*, 213.

општем антибузивном правилу.⁴³³ Наиме, начело фактицитета је садржано у глави другој ЗПППА, која носи назив „Начела пореског поступка“ и прописује, поред начела фактицитета, начело законитости,⁴³⁴ начело временског важења пореских прописа,⁴³⁵ начело омогућавања увида у чињенице,⁴³⁶ начело чувања тајног податка у пореском поступку⁴³⁷ и начело поступања у доброј вери.⁴³⁸ Као таквом, могла би му, теоријски посматрано, бити приписана далеко шира улога у српском пореском систему од оне која се, упоредноправно посматрано, уобичајено приписује (општим) антибузивним правилима. Пре свега, могло би се с пуним правом очекивати да се на одредбе чл. 9 ЗПППА може позвати и сам порески обвезник, уколико оцени да би му то могло ићи у корист. Заправо, домаћи порески обвезници неретко то и чине у управном спору, мада, по правилу, безуспешно.⁴³⁹ Анализа мишљења Министарства финансија Републике Србије, као и пресуда Управног суда, коју ћемо спровести у следећем поглављу, показује да је начело фактицитета – сасвим очекивано имајући у виду претходно изнете налазе – и у пракси успостављен далеко шири домен примене него што би то био случај да је реч о општем антибузивном правилу.

Поред тога, ако се има у виду њихово језичко тумачење, ниједна од три одредбе које творе начело фактицитета не захтева утврђивање од стране пореских и судских органа присуства нити једне од уобичајених индиција за постојање законите нелегитимне пореске евазије. Неспорно је да се начело фактицитета примењује на све пореске облике, без обзира на то да ли је реч о прекограничним или трансакцијама које се одвијају у границама националне територије. Спорно је, међутим, да ли би чак и телеолошко тумачење појединих одредаба чл. 9 ЗПППА могло да ограничи њихову примену на поступке пореског обвезника који су законити, али из угла законодавца нелегитимни. Проблем је најочљивији у погледу чл. 9, ст. 3 који се јасно односи искључиво на понашање пореског обвезника које се квалификује као незаконито, али је присутан и у контексту чл. 9, ст. 2 који прописује поступање пореског органа у случају симулације. Као што је раније објашњено, симулација се, што сматрамо исправним приступом, у бројним пореским системима третира као појава сродна незаконитој евазији, управо због присуства одређених преварних елемената (енг. *concealment*) у понашању пореског обвезника, као и због тога што не захтева реализацију пореске уштеде на страни пореског обвезника.

⁴³³ Тако и: С. В. Костић (2011), 80.

⁴³⁴ Чл. 4 ЗПППА.

⁴³⁵ Чл. 5 ЗПППА.

⁴³⁶ Чл. 6 ЗПППА.

⁴³⁷ Чл. 7 ЗПППА.

⁴³⁸ Чл. 8 ЗПППА.

⁴³⁹ Пресуда Управног суда 12 У 2021/15, од 27. новембра 2015. године; Пресуда Управног суда II-3 У 6845/15, од 15. децембра 2016. године; Пресуда Управног суда 6 У 8132/15, од 2. новембра 2017. године; Пресуда Управног суда III-3 У 10092/15, од 26. јануара 2018. године; Пресуда Управног суда 24 У 12065/15, од 24. августа 2017. године; Пресуда Управног суда 12 У 12100/15, од 25. априла 2017. године; Пресуда Управног суда III-4 У 14201/15, од 10. новембра 2017. године; Пресуда Управног суда 9 У 16034/15, од 14. фебруара 2018. године; Пресуда Управног суда 7 У 16897/12, од 23. јануара 2015. године; Пресуда Управног суда 14 У 16950/15, од 29. јануара 2018. године.

Полазећи од претпоставке да начело фактицитета представља опште антиабузивно правило, а увидевши да његова формулација не идентификује индиције законите нелегитимне пореске евазије упоредноправно уобичајено садржане у општим антиабузивним правилима, Костић је у литератури предложио да се прва два става чл. 9 ЗПППА измене тако да гласе: „У случају да Пореска управа, тумачећи пореске чињенице према њиховој економској суштини, утврди да је одређеним симулованим правним послом прикривен неки други правни посао, при чему се може разумно тврдити да је један од основних разлога за прикривање дисимулованог правног посла пореска евазија, за утврђивање пореске обавезе основу чини дисимуловани правни посао“.⁴⁴⁰ Сматрамо да нема оправдања за „стапање“ прва два става чл. 9 ЗПППА у једну исту одредбу, будући да је, како смо показали, њихова сврха различита. Просто додавање услова да циљ спорног правног посла буде пореска евазија није довољно да поменуте одредбе (па ни њихов „спој“) учини општим антиабузивним правилом. Подсетимо, да би могло бити речи о законитој нелегитимној пореској евазији порески обвезник мора приказати свој абузивни аранжман спољном свету онаквим какав он заиста јесте, јер управо такав аранжман води законитој (мада не и легитимној) пореској уштеди. Порескоправни концепт симулације је, пак, усмерен на ситуације у којима порески обвезник спољном свету приказује аранжман (то јест, правни посао) другачијим од оног који, заправо, настоји закључити. Осим тога, за примену концепта симулације није од значаја са којим циљем је порески обвезник симуловао одређени правни посао (као ни да ли је реализовао пореску уштеду) већ је кључно идентификовати дисимуловани правни посао, како би се обухватила стварна економска снага пореског обвезника у односу на коју се утврђује пореска обавеза.

Такође, правне последице примене одредаба у саставу начела фактицитета разликују се од правних последица које са собом носи примена општих антиабузивних правила. За разлику од општих антиабузивних правила, чији је ефекат неутрализација и/или реквалификација спорног аранжмана, у случају начела фактицитета једино његов други став претпоставља одређени вид реквалификације. Мишљења смо, ипак, да између поменута два вида реквалификације не може бити стављен знак једнакости. У случају чл. 9, ст. 2 ЗПППА орган који примењује пореске прописе усмерен је на идентификовање дисимулованог правног посла, то јест правног посла чије су закључење уговорне стране (од којих је једна порески обвезник) заиста желеле. С друге стране, реквалификација као последица примене општег антиабузивног правила захтева од органа који примењује пореске прописе да идентификује хипотетички алтернативни аранжман који би *разуман* (а не и у конкретном случају посматрани) порески обвезник предузео у идентичним околностима и који је из угла законодавца легитиман. Подробнијој анализи тог питања посветићемо одељак 3.1.2. главе треће нашег излагања.

Поред начина на који је начело фактицитета „уграђено“ у темеље српског пореског законодавства те његовог језичког и телеолошког тумачења, оно што буди највећу сумњу у оправданост схватања да је овде реч о општем антиабузивном правилу јесу налази које даје анализа упоредивих одредаба садржаних у страним пореским законодавствима, пре свега оних која су послужила као извор за тај правни трансплант. Како је претходно наведено, основ за одредбе садржане у чл. 9 ЗПППА

⁴⁴⁰ С. В. Костић (2011), 81.

може се пронаћи у немачком, односно аустријском системском пореском закону. У оба случаја упоредиве одредбе су садржане у различитим, сукцесивно распоређеним члановима у оквиру истог одељка конкретног прописа, који садржи опште одредбе применљиве на најшири круг понашања пореског обвезника. У немачком системском пореском закону он носи наслов „Порескоправни однос“ (нем. *Steuerschuldverhältnis*), а у аустријском „Порескоправна начела и дефиниције појмова“ (нем. *Abgabenrechtliche Grundsätze und Begriffsbestimmungen*). Но, оно што је кључно јесте да и један и други пропис садрже, поврх анализираних, и додатну одредбу која се у немачкој, односно аустријској литератури и пракси сматра управо општим антиабузивним правилом.⁴⁴¹

Закључујемо, дакле, да су одредбе упоредиве онима које су садржане у српском начелу фактицитета усмерене на правилну квалификацију чињеница које су од значаја за утврђивање пореске обавезе и да, као такве, могу евентуално претходити примени општег антиабузивног правила, али не и супституисати је. Мишљења смо, према томе, да одредбе садржане у српском начелу фактицитета нису усмерене на спречавање нелегитимне законите пореске евазије те да ни не могу у томе бити успешне, већ је њихова једина функција правилна квалификација чињеница од значаја за утврђивање пореске обавезе. Занимљиво је приметити да и српски порески законодавац, можда и нехотице, указује на идентичну сврху чл. 9 ЗПППА насловљавајући га начелом *фактицитета*, уколико се у виду има да корен наведеног термина чини реч *чињеница* (енг. *fact*, нем. *der Fakt*, фр. *fait*).

3.1.2. Примена начела фактицитета

Премда већ *prima facie* анализа основних концепата у саставу начела фактицитета показује да се не може бранити став да је реч о општем антиабузивном правилу, у наредном поглављу ћемо се осврнути на његову примену у пракси како бисмо испитали на који начин су порески и судски органи разумели његову функцију у српском пореском систему. Треба напоменути да је, и после две деценије од увођења чл. 9 ЗПППА, релевантна пракса пореских и судских органа остала изузетно скромна. Међутим, и из малобројних судских пресуда⁴⁴² те, иако бројних из угла правне аргументације „празних“ мишљења Министарства финансија, могу се извести важни закључци о фактичкој улози чл. 9 ЗПППА. Чини се да су домаћи порески и судски органи такорећи „интуитивно“ препознали исправну улогу коју начело фактицитета може обављати у српском порескоправном поретку. Иако поједини домаћи аутори начело фактицитета издвајају као одредбу домаћег пореског законодавства која

⁴⁴¹ Реч је о чл. 42 немачког *Abgabenordnung*-а, односно чл. 22 аустријског *Bundesabgabenordnung*-а. Подсећамо да је корен оба општа антиабузивна правила, као и у случају економског приступа, немачки *Reichsabgabenordnung* из 1919. године. Вид.: Viktoria Wöhrer, „Austria“, *GAARs – A Key Element of Tax Systems in the Post-BEPS World* (eds. M. Lang et al.), IBFD, Amsterdam 2016, 72.

⁴⁴² У складу са чл. 29, ст. 1 Закона о уређењу судова, управни спорови су, почев од 1. јануара 2010. године, у надлежности Управног суда, као суда посебне надлежности. Закључно са 31. децембром 2009. године, наведена материја била је у надлежности окружних судова и Врховног суда, кад су, на основу чл. 89 и чл. 90, ст. 1 Закона о уређењу судова, предмети у којима до тог датума није била донета коначна одлука устуљени Управном суду. Вид. Закон о уређењу судова, *Службени гласник РС*, бр. 116/2008, 104/2009, 101/2010, 31/2011 - др. закон, 78/2011 - др. закон, 101/2011, 101/2013, 106/2015, 40/2015 - др. закон, 13/2016, 108/2016, 113/2017, 65/2018 - одлука УС, 87/2018 и 88/2018 - одлука УС.

значајно доприноси правној несигурности у српском порескоправном амбијенту, зато што је, пре свега, нејасна и прешироко постављена,⁴⁴³ склони смо да верујемо да је постојећој конфузији пре допринело некритичко преузимање тог (споја неколико) института из страног законодавства, без разумевања његове улоге и садејства с осталим одредбама порескоправних прописа, него њихова неодговарајућа формулација.

3.1.2.1. Начело фактицитета у пракси Министарства финансија

Порески систем Републике Србије не познаје институт обавезујућих претходних мишљења (енг. *advance tax rulings*). У том смислу, не постоји правно регулисани поступак у коме би порески обвезници од пореских органа могли да добију дефинитиван и обострано обавезујућ одговор на питање какав порески третман могу очекивати поводом одређене трансакције или пословног подухвата који намеравају да предузму у будућности. Ипак, Закон о државној управи⁴⁴⁴ у чл. 80, ст. 1 прописује да су органи државне управе обавезни да, на захтев физичких или правних лица, издају мишљења о примени одредаба закона и других општих правних аката. Други став истог члана предвиђа да мишљења органа државне управе нису обавезујућа. Захтеви за изјашњавањем органа државне управе су најчешћи управо у пореској материји, због чега су мишљења Министарства финансија убедљиво најбројнија.⁴⁴⁵ Како у пореској материји судска пракса није довољно развијена, мишљења Министарства финансија у пракси фигурирају као најзначајнији извор смерница за (исправно) тумачење одредаба пореских закона и подзаконских аката.

Почев од 2013. године,⁴⁴⁶ ЗПППА, као *lex specialis* у односу на Закон о државној управи, прописује да су, у циљу обезбеђења јединственог спровођења прописа из надлежности Министарства финансија, акти о примени тих прописа (између осталог и мишљења) које издаје министар надлежан за послове финансија, односно лице које он овласти обавезујући за поступање Пореске управе као органа у саставу Министарства финансија.⁴⁴⁷ Према томе, Пореска управа не може доводити у питање материјалноправну законитост мишљења, али свакако има обавезу да утврди чињенично стање у конкретном случају, да га упореди са чињеничним стањем на коме је засновано тумачење у издатом мишљењу те да провери да ли, евентуално, постоји неки од изузетака који би искључили обавезност тог мишљења у конкретном

⁴⁴³ С. В. Костић (2021), 266.

⁴⁴⁴ Закон о државној управи, *Службени гласник РС*, бр. 79/2005, 101/2007, 95/2010, 99/2014, 47/2018 и 30/2018 - др. закон.

⁴⁴⁵ Љиљана Миланковић-Васовић, „Мишљење управног органа: Фактичке последице једног необавезујућег акта“, Propisi.com, доступно на: <http://www.propisi.com/misljenje-upravnog-organa.html>, 19. јун 2021.

⁴⁴⁶ Вид.: чл. 4 Закона о изменама и допунама Закона о пореском поступку и пореској администрацији, *Службени гласник РС*, бр. 47/2013.

⁴⁴⁷ Исто важи и за друге акте о примени прописа из надлежности Министарства финансија, као што су објашњења, упутства, инструкције и сл. Вид.: чл. 11, ст. 3 ЗПППА.

случају.⁴⁴⁸ Потреба да се системским пореским законом експлицитно пропише обавезност мишљења које издаје министар финансија, односно лице које он овласти произашла је из раније честе неусаглашености поступања Пореске управе са ставовима Министарства финансија.^{449,450}

Чак и само површна анализа до сада издатих мишљења Министарства финансија у којима се помиње начело фактицитета упућује на закључак да је домен његове примене изузетно широк.⁴⁵¹ У својим мишљењима Министарство финансија врло често прибегава позивању на начело фактицитета у закључним ставовима образложења које пружа за заузето становиште о начину тумачења поједине одредбе пореског законодавства. Оно то чини како у мишљењима која се издају поводом случајева који имају национални карактер, тако и у онима који се односе на прекограничне ситуације.⁴⁵² Само један од многобројних примера гласи: „Указујемо да сагласно начелу фактицитета Пореска управа у сваком конкретном случају утврђује све чињенице које су од значаја за опредељење пореског третмана (...) према њиховој економској суштини, а ако се симулованим правним послом прикрива неки други правни посао, за утврђивање пореске обавезе основу чини дисимуловани правни посао (...)“⁴⁵³ Без изузетка, реч је о само паушалном позивању на начело фактицитета, најчешће на његова прва два става,⁴⁵⁴ без обзира на то да ли у конкретном случају, за чији је порескоправни третман порески обвезник захтевао издавање мишљења, постоје индиције да је реч о абузивном понашању пореског обвезника или не.

⁴⁴⁸ Дејан Поповић, Гордана Илић-Попов, „Претходно пореско мишљење: Пледоаје за његово преобликовање у српском пореском праву“, *Анали Правног факултета у Београду*, Vol. 69, 3/2020, 26.

⁴⁴⁹ За формулисање мишљења у оквиру Министарства финансија надлежан је, готово искључиво, Сектор за фискални систем који, уједно, представља и главни „извор“ предлога законских и подзаконских аката у пореској материји. Вид.: Gordana Ilić-Popov, Svetislav V. Kostić, “Depicting National Tax Legislation: Serbia”, *Tax Legislation: Standards, Trends and Challenges* (eds. W. Nykiel, M. Sek), Wolters Kluwer, Warszawa 2015, 373.

⁴⁵⁰ Домаћи аутори објашњавају да је до размимоилажења долазило, по правилу, током периода у којима би Министарство финансија, с једне стране, и руководство Пореске управе, с друге стране, чинили кадрови различитих политичких странака у оквиру исте коалиционе владе. Премда је Пореска управа орган у саставу Министарства финансија, директора Пореске управе не поставља министар финансија већ Влада Републике Србије, на његов предлог. Више о томе: G. Ilić-Popov, S. V. Kostić (2015), 373-374; Д. Поповић, Г. Илић-Попов (2020), 24.

⁴⁵¹ Примера ради: у материји пореза на доходак: Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-907/2020-04 од 5. априла 2021. године; у материји пореза на добит: Мишљење Министарства финансија, бр. 430-00-576/2019-04 од 14. новембра 2019. године; у области ПДВ-а: Мишљење Министарства финансија, бр. 413-00-131/2018-04 од 18. децембра 2018. године; у области пореза на имовину: Мишљење Министарства финансија, бр. 30-03-00502/2005-04 од 23. децембра 2005. године.

⁴⁵² Примера ради: Мишљење Министарства финансија, бр. 413-01-2348/2008-04 од 25. децембра 2008. године, које се односи на исплату нерезиденту накнаде за услугу одржавања софтвера од стране домаћег правног лица; Мишљење Министарства финансија, бр. 413-01-2532/2010-04 од 27. августа 2010. године које се односи на утврђивање резидентства пореског обвезника – физичког лица; Мишљење Министарства финансија, бр. 430-00-218/2019-04 од 25. августа 2020. године, које се тиче пореског третмана накнаде која се исплаћује нерезиденту по основу обављања послова прокуристе.

⁴⁵³ Мишљење Министарства финансија, бр. 430-00-158/2016-04 од 10. јануара 2017. године.

⁴⁵⁴ Постоје, ипак, примери мишљења у којима се Министарство финансија позива искључиво на први став чл. 9 ЗПППА, као и мишљења у којима се цитирају сва три става чл. 9 ЗПППА.

Поред тога, Министарство финансија начелу фактицитета често придаје значење које уопште није садржано у чл. 9 ЗПППА. Тако, позивајући се на чл. 9 ЗПППА, аутор мишљења наглашава да „у сваком конкретном случају порески орган утврђује чињенично стање од значаја за опредељење пореске обавезе“.⁴⁵⁵ Овде се ради, заправо, о одредби чл. 4, ст. 3 ЗПППА којом је прописано начело законитости, које гласи: „Пореска управа је дужна да утврђује све чињенице које су битне за доношење законите и правилне одлуке, посвећујући једнаку пажњу чињеницама које иду у прилог и на штету пореском обвезнику.“ Само понекад, и то крајње површно, у мишљењима се прецизније указује на конкретне чињенице које су од значаја за утврђивање пореске обавезе у представљеном случају,⁴⁵⁶ или доказе на основу којих порески орган, примењујући начело фактицитета, треба да утврди релевантне чињенице.⁴⁵⁷

Као изузетак у односу на тврдњу да Министарство финансија позивање на начело фактицитета врши сасвим паушално, издвојили бисмо једно од најранијих мишљења у којима је чл. 9 ЗПППА поменут. Случај се тичао пореског третмана уговора о располагању одређеним правом *inter vivos*, које странке нису квалификовале као уговор о поклону. Министарство финансија указало је, након уобичајено штуре анализе, да из чл. 9, ст. 1 ЗПППА произлази да се „(п)равна природа преноса права не опредељује према називу који су правном послу уговорне стране дале, већ према правима и обавезама које из тог уговора за уговорну страну произлазе, односно пореске чињенице се утврђују према њиховој економској суштини“.⁴⁵⁸ Премда је, у поређењу са осталим касније издатим мишљењима, пружено какво-такво образложење за примену начела фактицитета у конкретном случају, оно јасно показује неразумевање смисла чл. 9, ст. 1 ЗПППА. С једне стране, према становишту аутора цитираног мишљења, улога чл. 9, ст. 1 ЗПППА се не доводи у везу са спречавањем законите нелегитимне евазије, већ је намењено исправном утврђивању чињеница за потребе примене пореских прописа. Посматрано из угла раније анализираних улоге упоредивих одредаба упоредноправних прописа, такво тумачење оценили бисмо као исправно. С друге стране, Министарство финансија, ипак, грешки кад утврђивање тачне правне квалификације спорног правног посла заснива на наведеној одредби. Из аргументације да се правна природа правног посла не опредељује према називу који су таквом правном послу уговорне стране дале, већ према правима и обавезама који су тим правним послом за њих конституисани, неспорно следи да је реч о утврђивању правне, а не економске суштине трансакције. Нема, дакле, говора о утврђивању чињеница од значаја за опорезивање у складу са њиховом економском суштином него се, просто, врши исправна правна квалификација погрешно именованог правног посла. Према томе, примена чл. 9, ст. 1 ЗПППА у конкретном случају је била сувишна.

Важно је нагласити да су позивања Министарства финансија на начело фактицитета у издатим мишљењима остала суштински идентична у периоду од две

⁴⁵⁵ Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-00362/2021-04 од 27. априла 2020. године.

⁴⁵⁶ Нпр. Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-889/2019-04 од 5. фебруара 2020. године.

⁴⁵⁷ Мишљење Министарства финансија, бр. 430-00-576/2019-04 од 14. новембра 2019. године.

⁴⁵⁸ Мишљење Министарства финансија, бр. 430-00-00530/2004-04 од 4. октобра 2004. године.

деценије након његовог увођења у српско пореско законодавство.⁴⁵⁹ Потпуно је изостала било каква надоградња у разумевању смисла и улоге начела фактицитета. Ни у једном од до данас издатих мишљења, надлежно министарство се није дотакло услова за примену појединачних одредаба чл. 9 ЗПППА. У том смислу, чини нам се сасвим прикладна Поповићева одредница о позивању на начело фактицитета као „мантри“ Министарства финансија.⁴⁶⁰ Костић разлог за такав приступ види у настојању Министарства финансија да упозори пореске обвезнике на „опасност“ примене начела фактицитета, како би се они уздржали од поступака који би могли доспети под његов „удар“.⁴⁶¹ Наведено „упозорење“ имало би смисла уколико би посреди било опште антиабузивно правило. Као што је у претходном поглављу објашњено, то овде није случај. Начело фактицитета може бити примењено у сваком потенцијалном случају, без обзира на евентуалне индиције о постојању законите нелегитимне евазије. Његова суштинска улога не састоји се у, како то Костић објашњава, „аутоцензури“ пореских обвезника⁴⁶² већ, сасвим супротно, у „цензури“ органа који примењују пореске прописе. Његова је сврха одвраћање органа који тумаче и примењују пореске прописе од приписивања чисто грађанскоправних значења терминима који су у њима садржани те пружање подстрека за њихово телеолошко тумачење, с ослонцем на принцип способности плаћања.

3.1.2.2. Начело фактицитета у судској пракси

Први управни спор у коме је постављено питање примене начела фактицитета уследио је недуго након његовог увођења.⁴⁶³ У том случају, тужила је са својом мајком закључила уговор о уступању и расподели имовине за живота.⁴⁶⁴ Уговором је била предвиђена обавеза мајке да на тужилу пренесе право својине на непокретности, а за тужилу обавеза да своју мајку до краја живота негује и издржава. Како је у конкретном

⁴⁵⁹ Упор. примера ради: Мишљење Министарства финансија, бр. 430-00-00530/2004-04 од 4. октобра 2004. године и више од 15 година касније донето Мишљење Министарства финансија, бр. 430-00-00446/2018-04 од 12. фебруара 2020. године.

⁴⁶⁰ Д. Поповић (2020), 68.

⁴⁶¹ S. V. Kostić (2016b), 573.

⁴⁶² С. Костић (2020), 267.

⁴⁶³ Пресуда Врховног суда Србије У 3607/2003, од 18. новембра 2004. године.

⁴⁶⁴ Реч је о уговору којим се једна уговорна страна (уступилац имовине) обавезује да, за живота, својим потомцима и/или супружнику (примаоцима имовине) бесплатно уступи имовину коју поседује у моменту закључења уговора, у целини или делимично. За разлику од преноса имовине по основу уговора о доживотном издржавању, српски Закон о порезима на имовину (*Службени гласник РС*, бр. 26/2001, *Службени лист СРЈ*, бр. 42/2002 - одлука СУС и *Службени гласник РС*, бр. 80/2002, 80/2002 - др. закон, 135/2004, 61/2007, 5/2009, 101/2010, 24/2011, 78/2011, 57/2012 - одлука УС, 47/2013, 68/2014 - др. закон, 95/2018, 99/2018 - одлука УС, 86/2019 и 144/2020; у даљем тексту: ЗПИ) не регулише посебно порески третман преноса имовине по основу уговора о уступању и расподели имовине за живота. Како је реч о правном послу који је у најважнијим аспектима врло сличан уговору о поклону (једнострано је обавезан, добротин и подразумева постојање *animus donandi* на страни преносиоца), на пренос извршен по основу тог уговора било би могуће аналогно применити одредбе закона које се односе на порез на наслеђе и поклон. Вид.: Наташа Стојановић, „Опорезивање добара, стечених по наследноправном основу, у Републици Србији“, *Зборник радова Правног факултета у Нишу*, 2010, 83-84.

случају било уговорено доживотно издржавање у корист уступиоца, тужени орган је закључио да не може бити речи о доброчином правном послу, већ да је по среди пренос права својине на непокретности уз накнаду. Примењујући чл. 9, ст. 2 ЗПППА, тужени орган је уговор о уступању и расподели имовине за живота одредио као симуловани правни посао, којим су странке настојале прикрити уговор о доживотном издржавању. Стога је пореску обавезу утврдио у односу на уговор о доживотном издржавању као правни посао чије су правне последице странке заиста желеле, то јест у односу на дисимуловани правни посао. Тужиљи је, сходно томе, утврђена обавеза плаћања пореза на пренос апсолутних права, а не пореза на наслеђе и поклон.

Суд је тужбу одбио као неосновану. Своје образложење је започео налазом да *„(и)з списка предмета није спорно да правни основ за утврђивање тужиљи пореза на пренос апсолутних права представља уговор о расподели имовине за живота (...)“* те да је правилно *„закључивање пореских органа да се у овој ствари ради о уступању имовине за живота са уговореним доживотним издржавањем у корист уступиоца“*. Наведено резонување Суда у потпуности занемарује смисао и функцију чл. 9, ст. 2 ЗПППА, који захтева од пореског органа, односно суда да у случају постојања симулованог правног посла исти реквалификује и пореску обавезу утврди у односу на реквалификовани, то јест дисимуловани правни посао. Смисао чл. 9, ст. 2 ЗПППА, како је раније објашњено, лежи у утврђивању правне суштине трансакције, односно права и обавеза које су странке заиста међу собом успоставиле, уместо оних за које су странке настојале створити привид да су успоставиле. Према томе, у наведеном случају обавеза пореза на пренос апсолутних права могла је бити утврђена само на основу уговора о доживотном издржавању, као дисимулованог правног посла, а никако у односу на уговор о расподели имовине за живота, за који је утврђено да представља симуловани правни посао. Поновимо, како у случају симулованог правног посла недостаје сагласност воља уговорних страна, ни пореска обавеза се не може на основу њега утврдити. С тим у вези, за разлику од Суда који је резонување пореског органа прихватио као исправно, становиште домаћих аутора је да се бестеретни карактер уговора о расподели имовине за живота не може изменити уговарањем доживотног издржавања, будући да оно тада не представља противчинидбу, већ има карактер налога.⁴⁶⁵ Ако би се прихватило наведено становиште, примена порескоправног концепта симулације не би била довољна да се уговор о уступању имовине за живота реквалификује у уговор о доживотном издржавању. Било би, заправо, неопходно применити чл. 9, ст. 1 ЗПППА како би се утврдила економска суштина предузете трансакције, то јест правног посла.

Друга, и до данас најконтроверзнија, пресуда у којој се суд позвао на начело фактицитета донета је 2006. године.⁴⁶⁶ Тужиоцу, пореском обвезнику – друштву са ограниченом одговорношћу, утврђена је у претходно спроведеном пореском поступку обавеза плаћања пореза на поклон. Основ за одлуку пореског органа био је уговор закључен између тужиоца и његовог власника, којим се власник обавезао да на тужиоца пренесе без накнаде својину на одређеним парцелама, како би тужилац на њима изградио фабрику. Према схватању Суда, порески орган је погрешно квалификовао наведени пренос непокретности као поклон, будући да у конкретном

⁴⁶⁵ Дејан Б. Ђурђевић, *Институције наследног права*, Службени гласник, Београд 2010, 248 фн. 26.

⁴⁶⁶ Пресуда Врховног суда Србије У 120/2004, од 23. фебруара 2006. године.

случају на страни преносиоца није постојао *animus donandi*, већ је пренос својине на непокретностима био мотивисан комерцијалним разлозима: настојањем да се прошири материјална база привредног друштва те, последично, увећа његова профитабилност. Сходно томе, Суд је закључио да је пренос у конкретном случају предмет пореза на пренос апсолутних права, а не пореза на наслеђе и поклон. Пошто је реч о улагању апсолутног права у капитал друштва са ограниченом одговорношћу, спорни пренос је, према схватању Суда, испуњавао услове за пореско ослобођење прописано чл. 31, ст. 1, тач. 3 ЗПИ. За крај, Суд је у свом образложењу истакао следеће: „Изложено правно схватање суда је у складу и са одредбом члана 9. став 1. Закона о пореском поступку и пореској администрацији којом је предвиђено да се пореске чињенице утврђују према њиховој економској суштини.“

Анализирани случај отвара неколико питања поводом начина примене начела фактицитета. Најпре, из претходне анализе јасно следи да је Суд, преиначивши одлуку пореског органа, начело фактицитета применио у корист пореског обвезника, уместо у корист фиска, што се не би уобичајено могло очекивати кад је реч о примени општег антибузивног правила. Даље, и сасвим разумљиво у контексту првопоменутог проблема, Суд није разматрао да ли у конкретном случају на страни пореског обвезника уопште постоји намера избегавања пореза,⁴⁶⁷ што је један од основних предуслова за примену општег антибузивног правила. Коначно, реквалификација правног посла коју је Суд извршио уопште није била базирана на економском приступу тумачењу, који се налази у темељу чл. 9, ст. 1 ЗПППА. Напротив, закључак да због непостојања намере даривања на страни пореског обвезника није у питању уговор о поклону резултат је утврђивања правне, а не економске суштине трансакције. Стога, верујемо да за постизање наведеног ефекта уопште није било нужно применити чл. 9, ст. 1 ЗПППА.

Тек релативно новијом пресудом Управног суда, којом је преиспитивана законитост примене чл. 9, ст. 2 ЗПППА од стране пореског органа, указано је на неопходност учешћа пореског обвезника у поступку контроле у коме порески орган утврђује постојање симулованог правног посла. Наведени став Суд је базирао на чл. 125, ст. 1 тада важећег Закона о општем управном поступку (у даљем тексту: ЗОУП),⁴⁶⁸ којим је било прописано да доношењу решења мора претходити утврђивање свих одлучујућих чињеница и околности од значаја за његово доношење, као и да се странкама мора омогућити да остваре и заштите своја права и правне интересе.⁴⁶⁹

⁴⁶⁷ Важно је напоменути да је у поступцима који су се тицали испитивања исправности примене начела фактицитета Суд пренебрегавао (према нашем мишљењу – сасвим разумљиво) утврђивање постојања намере избегавања пореза чак и у случајевима у којима је тужилац – порески обвезник експлицитно указивао на наведени „пропуст“ пореског органа. Вид. пресуду Управног суда 21 У 9262/11, од 12. септембра 2013. године.

⁴⁶⁸ Службени лист СРЈ, бр. 33/1997 и 31/2001 и Службени гласник РС, бр. 30/2010.

⁴⁶⁹ Пресуда Управног суда 24 У 3062/2012, од 7. марта 2014. године.

3.1.3. Начело фактицитета: перспективе

Убрзане и свеопште легислативне реформе спровођене на прагу новог миленијума нису оставиле довољно простора да се питању увођења општег антиабузивног правила у Републици Србији посвети неопходна пажња. Наведено треба разумети посебно с освртом на стање у којима су се налазили српска привреда и систем јавних финансија у време промене политичког система. У тренутку када је порески систем тебало градити од темеља, у држави у којој је примарни циљ било укључивање неформалне привреде у легалне токове, питање сузбијања законите нелегитимне пореске евазије било је, сасвим разумљиво, далеко од приоритетног.

Премда се, поновимо, у литератури често указује на то да је намера законодавца била да увођењем чл. 9 ЗПППА пропише опште антиабузивно правило, али да због његове неадекватне формулације таква улога није могла бити реализована у пракси, ми се са наведеном тврдњом не слажемо. Пре свега, како је претходно објашњено, ниједна од три одредбе у саставу чл. 9 ЗПППА није „изум“ српског законодавца. Реч је о три засебна порескоправна концепта који представљају правне транспланте из немачког, односно аустријског пореског законодавства.⁴⁷⁰ Сваки од наведених порескоправних концепата отелотворених у ставовима чл. 9 ЗПППА има посебну, у упоредноправним системима јасно одређену, улогу у поступку утврђивања чињеница од значаја за одмеравање пореске обавезе. У темељу сваког од њих је идеја опорезивања у складу са економском снагом пореског обвезника. Ниједан од порескоправних концепата у саставу чл. 9 ЗПППА понаособ, као ни посматрани у садејству не могу се разумети као опште антиабузивно правило, будући да њихов циљ није сузбијање законите нелегитимне пореске евазије. Отуда не треба да чуди што у формулацији поменутих одредаба не проналазимо индиције постојања избегавања пореза, иначе неизбежно присутне у одредбама општих антиабузивних правила. Такође, у истом контексту треба разумети и одсуство целокупног процесног оквира који би (кад би се заиста радило о општем антиабузивном правилу) требало да пружи неопходне гаранције заштите права пореских обвезника, а чије одсуство се у литератури истиче као један од основних недостатака постојећег чл. 9 ЗПППА.

Да закључимо, српско пореско право (изузимајући поједине пореске уговоре) не предвиђа опште антиабузивно правило. Домаћи систем заштите од законите нелегитимне пореске евазије у целости је заснован на посебним антиабузивним правилима. У контексту приступања ЕУ, Србији предстоји и уподобљавање постојећег система заштите од законите нелегитимне пореске евазије хармонизованом систему успостављеном у оквирима јединственог тржишта. Кључни механизам у темељу паневропског антиабузивног система јесте управо опште антиабузивно правило. Као што је претходно истакнуто, начело фактицитета има своју посебну улогу у пореском систему, која не може бити „исцрпљена“ увођењем општег антиабузивног правила. Другим речима, начело фактицитета и евентуално у

⁴⁷⁰ Чињеница да је исти правни трансплант спроведен и у другим државама чији су привредни системи пролазили кроз темељне реформске процесе након пада социјализма могла би бити последица околности да су реформе пореских система, које су биле важан елемент свеобухватних привредних реформи, спровођене с ослонцем на савете стручњака и налазе публикација ММФ-а.

будућности уведено опште антибузивно правило могли би да коегзистирају паралелно.

3.2. Посебна антибузивна правила

Значајан број посебних антибузивних правила уведен је у домаће пореско законодавство пре начела фактицитета. Но, накнадна законодавна активност сведочи о томе да прописивањем начела фактицитета не само да није престала већ није ни умањена потреба за увођењем нових посебних антибузивних правила у Републици Србији. С обзиром на то да начело фактицитета нема уобичајене карактеристике општег антибузивног правила, нити је у примени испуњавало такву улогу, такво стање ствари не чуди.

У предстојећем излагању анализираћемо најважније посебне антибузивне норме у српском пореском праву. Највећи простор посветићемо посебним антибузивним правилима садржаним у прописима којима се регулише порез на добит правних лица, из простог разлога што су оне најбројније и најкомпликованије. Упоредноправно посматрано, таква ситуација је сасвим уобичајена, имајући у виду да су привредна друштва (посебно мултинационалне компаније) обвезници са релативно више прилика и расположивих средстава за упуштање у избегавање пореза.

Правила о трансферним ценама су део српског пореског законодавства још од 1991. године.⁴⁷¹ У њиховој основи је раније поменути, у упоредној пракси општеприхваћени, принцип ван дохвата руке. Иако су релативно давно уведена, правила о трансферним ценама су у фокус домаће порескоправне струке доспела тек крајем прве деценије новог миленијума, што је условило њихово накнадно темељније регулисање, усвајањем измена и допуна Закона о порезу на добит правних лица (у даљем тексту: ЗПДПЛ) из 2012. године.⁴⁷² Поред проширивања лепезе метода за утврђивање трансферних цена⁴⁷³ те прописивања правила избора најпримереније методе у сваком конкретном случају, законом је уведена обавеза министра финансија да подзаконске акте неопходне за примену одредаба о трансферним ценама формулише с ослоном на Смернице ОЕЦД-а за примену правила о трансферним ценама, односно одговарајуће изворе других међународних организација.⁴⁷⁴ Наведена одредба је и данас на снази. Ваља напоменути да су обавезе у погледу документовања начина на који су утврђене трансферне цене, а које су прописане у

⁴⁷¹ Закон о порезу на добит корпорација, *Службени гласник РС*, бр. 76/1991.

⁴⁷² Закон о изменама и допунама Закона о порезу на добит правних лица, *Службени гласник РС*, бр. 119/2012.

⁴⁷³ Иницијално су у примени биле само тзв. традиционалне трансакционе методе (метода упоредиве цене на тржишту, метода цене коштања увећане за уобичајену зараду и метода препродајне цене), док су поменути изменама уведене и методе трансакционе добити (метода трансакционе нето марже и метода поделе добити). Вид. чл. 41 Закона о изменама и допунама Закона о порезу на добит правних лица, *Службени гласник РС*, бр. 119/2012.

⁴⁷⁴ Чл. 42 Закона о изменама и допунама Закона о порезу на добит правних лица, *Службени гласник РС*, бр. 119/2012.

чл. 60, ст. 3 ЗПДПЛ, убрајају међу најзахтевније у упоредноправној легислативној пракси.⁴⁷⁵

Правило о утањеној капитализацији је саставни део српског система пореза на добит још од 2001. године.⁴⁷⁶ До данас је претрпело једну значајнију ревизију, 2010. године.⁴⁷⁷ Од тада, правило о утањеној капитализацији је базирано на прописивању фиксног односа између позајмљеног и сопственог капитала пореског обвезника, чије прекорачење резултира ускраћивањем признавања (за пореске сврхе) припадајућих трошкова камате. Прецизније, чл. 62 ЗПДПЛ прописује да се износ камате⁴⁷⁸ исплаћене повезаном лицу признаје као расход у пореском билансу до висине четвороструке вредности обвезниковог сопственог капитала.⁴⁷⁹ Због природе делатности коју обављају, банке и даваоци финансијског лизинга као порески обвезници подвргнути су вишем лимиту: уместо четвороструког, лимит представља десетоструки износ сопственог капитала. Дакле, камата која је плаћена на износ позајмљеног капитала који прелази поменуте фиксне односе не признаје се као трошак.

Карактер посебног антиабузивног правила има и чл. 15 ЗПДПЛ, који предвиђа да је признавање одређених категорија расхода (нпр. издаци за репрезентацију, издаци за улагања у области културе, чланарине коморама, савезима и удружењима и др.) у пореском билансу ограничено до прописане висине. Смисао тог посебног антиабузивног правила је спречавање ерозије пореске основице исплатом високих износа поменутих категорија издатака.

Изменама и допунама ЗПДПЛ из 2012. године у домаћи порески систем уведена су, такође, посебна антиабузивна правила намењена сузбијању измештања добити у пореске рајеве (нпр. преко исплате дивиденди, камата, ауторских накнада, накнада за пружене услуге и сл.). Поменути новелама дефинисани су критеријуми за квалификовање одређене јурисдикције као пореског раја и уведен је посебан порески режим за нерезидентна лица из јурисдикција које такве критеријуме испуњавају (тзв. јурисдикције са преференцијалним пореским системом).⁴⁸⁰ Посебан порески режим

⁴⁷⁵ *Службени гласник РС*, бр. 25/2001, 80/2002, 80/2002 - др. закон, 43/2003, 84/2004, 18/2010, 101/2011, 119/2012, 47/2013, 108/2013, 68/2014 - др. закон, 142/2014, 91/2015 - аутентично тумачење, 112/2015, 113/2017, 95/2018, 86/2019, 153/2020 и 118/2021. Извештај о трансферним ценама порески обвезник подноси сваке године уз порески биланс. У упоредном праву је уобичајено да се наведена документација припрема и чува код пореског обвезника, при чему се подноси само уколико то захтева порески орган. Вид.: Svetislav V. Kostić, "Transfer Pricing in Serbia – Facing a Sobering Reality", *Annals of the Faculty of Law in Belgrade*, Vol. 65, 4/2017, 83.

⁴⁷⁶ Чл. 62 Закона о порезу на добит предузећа, *Службени гласник РС*, бр. 25/2001.

⁴⁷⁷ Чл. 59 Закона о изменама и допунама Закона о порезу на добит предузећа, *Службени гласник РС*, бр. 18/2010.

⁴⁷⁸ Укључујући припадајуће трошкове на зајам, односно кредит.

⁴⁷⁹ За потребе примене правила о утањеној капитализацији, ЗПДПЛ дефинише сопствени капитал као разлику између активе на основу које порески обвезник остварује приход и дугова са њом повезаних, при чему су актива и дугови упросечени за стање на дан 1. јануара и 31. децембра текуће године. Вид. чл. 61, ст. 3 ЗПДПЛ.

⁴⁸⁰ На основу чл. 3а, ст. 4 ЗПДПЛ, министар надлежан за послове финансија утврдио је листу од 51 територије са пореским суверенитетом, које се сматрају јурисдикцијама са преференцијалним пореским системом. До данас, листа је ревидирана два пута, тако што су са ње уклоњени Сан Марино

подразумева примену виших стопа пореза по одбитку у ситуацијама кад се у улози примаоца одређених категорија прихода нађе нерезидентно правно лице из јурисдикције са преференцијалним пореским системом. Тако, за разлику од општег правила које подразумева примену стопе од 20%, посебан режим налаже примену стопе од 25%, кад је реч о исплатама камата, ауторских накнада, закупнина, накнада по основу услуга истраживања тржишта, рачуноводствених и ревизорских услуга, као и других услуга из области правног и пословног саветовања.⁴⁸¹ Правила о јурисдикцијама са преференцијалним пореским системима постижу додатни антиабузивни ефекат тиме што предвиђају да се сва нерезидентна правна лица из наведених јурисдикција имају сматрати лицима повезаним са пореским обвезником, за потребе примене правила о трансферним ценама.⁴⁸²

Приликом увођења пореских олакшица законодавац уобичајено прописује, као њихов конститутивни елемент, посебна антиабузивна правила којим се настоји онемогућити њихово нелегитимно коришћење. Узмимо као пример порески кредит за улагања у капитал новооснованог привредног друштва (енг. *start up*) које обавља иновациону делатност.⁴⁸³ Члан којим се дефинишу услови за остваривање те пореске олакшице садржи и одредбе којима се прописује да се право на порески кредит може остварити искључиво на основу у потпуности уплаћених новчаних улога којима се повећава капитал новооснованог привредног друштва.⁴⁸⁴ Додатном одредбом у оквиру истог члана прецизира се и да порески обвезник може остварити право на порески кредит само уколико не смањи своје улагање у периоду од три године након што је оно извршено.⁴⁸⁵ Обе одредбе усмерене су на тачно одређене, у пракси уобичајене, механизме нелегитимне пореске евазије (нпр. повлачење уложених средстава након остваривања права на пореску олакшицу), које порески обвезници примењују у контексту описане олакшице.⁴⁸⁶

и Хонг Конг, будући да је Република Србија са наведеним јурисдикцијама закључила пореске уговоре. У наведеним случајевима, наиме, отпада један од критеријума на основу којих се јурисдикција има сматрати јурисдикцијом са преференцијалним пореским системом, а то је неразмењивање информација од значаја за утврђивање пореске обавезе. Вид.: Правилник о листи јурисдикција са преференцијалним пореским системом, *Службени гласник РС*, бр. 122/2012, 104/2018, 161/2020.

⁴⁸¹ Имајући у виду да је општа стопа пореза по одбитку за исплате наведених категорија прихода нерезидентним лицима незнатно нижа, а у случају дивиденди чак идентична стопама које се примењују на исплате нерезидентним лицима из јурисдикција са преференцијалним пореским системом, могао би се довести у питање антиабузивни потенцијал анализираних одредбе. За објашњење разлога за законодавчево одступање од иницијалног законског предлога којим је, сасвим логично с обзиром на циљ ове одредбе, била предвиђена значајно виша стопа пореза по одбитку у случају исплата поменутих категорија прихода нерезидентним правним лицима из јурисдикција са преференцијалним пореским системом, вид.: Svetislav V. Kostić, Danilo Vuković, "The Perfect Silence: An Empirical Study on How Ignorance and Lack of Critical Debate Effect the Process of Enacting Tax Legislation in Serbia", *Annals of the Faculty of Law in Belgrade*, Vol. 67, 1/2019, 80-82.

⁴⁸² Чл. 59, ст. 7 ЗПДПЛ.

⁴⁸³ Чл. 50ј ЗПДПЛ.

⁴⁸⁴ Чл. 50ј, ст. 3 ЗПДПЛ.

⁴⁸⁵ Чл. 50ј, ст. 4 ЗПДПЛ.

⁴⁸⁶ Исту логику следи и посебно антиабузивно правило садржано у чл. 89а, ст. 2 ЗПДГ које прописује да се право на порески кредит на рачун годишњег пореза на доходак грађана по основу улагања у

Слично томе, и ЗПДГ, који у чл. 78 предвиђа погодност за пореског обвезника у виду права на пребијање капиталног губитка насталог продајом једног права са капиталним добитком оствареним продајом другог права, прописује и комплементарно посебно антиабузивно правило. Наиме, чл. 78, ст. 2 ЗПДГ прецизира да порески обвезник може користити поменућу олакшицу само уколико је најпре остварио капитални губитак, па тек потом капитални добитак. *Ratio legis* те одредбе је да онемогући пореског обвезника да умањи своју обавезу по основу пореза на капиталне добитке тако што ће, након што оствари капитални добитак, артифицијелним трансакцијама генерисати капитални губитак. Управо тај облик нелегитимне законите евазије често је био „окидач“ за формулисање фискалних доктрина у упоредноправним пореским системима, чију смо анализу дали у претходном излагању.

Такође, кад прописује олакшице за запошљавање нових лица и лица са инвалидитетом ЗПДГ прецизира да се, за потребе остваривања права на наведене олакшице, новозапосленим лицем неће сматрати оно лице које је пре заснивања радног односа било запослено код послодавца који је повезано лице са послодавцем код кога се заснива радни однос, а у вези са којим се у конкретном случају настоји остварити право на поменућу олакшицу.⁴⁸⁷ Имајући у виду да однос између послодавца и са њим повезаног лица карактерише могућност контроле или значајнијег утицаја на пословне одлуке,⁴⁸⁸ могуће је колузивно спровођење политике запошљавања нових лица. Смисао поменуте одредбе је да, управо у таквим ситуацијама, спречи послодавца да се окористи о неку од поменућих олакшица.

Кад је реч о порезима на имовину, број посебних антиабузивних норми знатно је скромнији. Примера ради, ЗПИ предвиђа да ће се, за потребе пореза на пренос апсолутних права, у случајевима кад није закључен пуноважан уговор о преносу права на непокретности сматрати да је обавеза настала даном ступања стицаоца у посед непокретности.⁴⁸⁹ Тиме се онемогућава да порески обвезник пропуштањем да закључи пуноважан уговор о преносу права на непокретности спречи настанак обавезе по основу пореза на пренос апсолутних права.

4. Закључна разматрања

У претходном излагању смо настојали да идентификујемо и анализирамо разноврсна средства која се у упоредним пореским системима користе за сузбијање нелегитимне пореске евазије. Поред фискалних доктрина и антиабузивних правила, за које је неспорно да служе реализацији поменућег циља – што је спроведеном анализом и потврђено – део истраживања смо посветили и континенталноправном

алтернативни инвестициони фонд може остварити само по основу у потпуности ушлаћених новчаних улога.

⁴⁸⁷ Чл. 21в, ст. 3, чл. 21г, ст. 3 и чл. 21д, ст. 3 ЗПДГ.

⁴⁸⁸ Вид. дефиницију повезаног лица из чл. 59, ст. 2 ЗПДПЛ.

⁴⁸⁹ Чл. 29, ст. 3 ЗПИ.

концепту симулације и *common law* концепту *sham* трансакције. Ово стога што се поменути институти у литератури и пракси неретко неоправдано мешају са антиабзивним средствима. Анализа је показала да су институти симулације и *sham* трансакције намењени утврђивању правне суштине трансакције пореског обвезника, за разлику од фискалних доктрина и антиабзивних правила која су усмерена на разоткривање њене економске суштине. У том смислу, примена поменутих института може само да претходи, али не и да супституише фискалне доктрине, односно антиабзивна правила. Настојањем да трећим лицима (између осталог и органима који примењују пореске прописе) прикаже предузету трансакцију другачијом него што она заиста јесте, понашање пореског обвезника приближава се незаконитој пореској евазији, чиме се оправдава постојање засебних правних института усмерених на његово сузбијање.

Појмовно и концептуално разграничење поменутих института нам је пружио полазну основу за испитивање института који се у српском пореском праву сматрају саставним делом система заштите од нелегитимне пореске евазије. Поред приказа посебних антиабзивних правила која су у примени у домаћем пореском систему, спровели смо темељно истраживање начела фактицитета, за које смо доказали да, супротно доминантном становишту у домаћој литератури и пракси, не представља опште антиабзивно правило. Начело фактицитета садржи три различита порескоправна концепта који у упоредноправним системима имају јасно одређену улогу у поступку утврђивања чињеница од значаја за одмеравање пореске обавезе. Њихово заједничко нормирање у различитим ставовима истог члана ЗПППА оправдава околност да се у темељу сваког од наведених порескоправних концепата налази идеја опорезивања у складу са економском снагом пореског обвезника.

ГЛАВА ТРЕЋА

УПОРЕДНОПРАВНА АНАЛИЗА ОПШТИХ АНТИАБУЗИВНИХ ПРАВИЛА

1. Уводне напомене

Предстојеће излагање посвећено је функционалној упоредноправној анализи⁴⁹⁰ општих антиабузивних правила. Приликом одабира јурисдикција чија општа антиабузивна правила ћемо разматрати руководили смо се следећим обзирима. Прво, анализу ћемо спровести без ограничавања искључиво на јурисдикције европско-континенталне правне традиције, или искључиво на *common law* јурисдикције. Разлог томе је чињеница да, кад је реч о пореској материји, извор права у обе поменуте групе правних система представља закон. У том смислу се у одређеној мери сужава простор за утицај институционалних разлика између наведене две групе јурисдикција.⁴⁹¹ Уз то, у пракси је приметна, а у истраживањима и потврђена,⁴⁹² конвергенција начина на који се те две групе правних система супротстављају законитој нелегитимној евазији, при чему је она можда и најевидентнија у домену општих антиабузивних правила. Друго, сматрали смо да није смислено да анализу ограничимо на „кровне“ пореске системе различитих породица пореских система.⁴⁹³ Ово стога што је крајњи циљ нашег истраживања пружање *de lege ferenda* препорука за формулисање општег антиабузивног правила у контексту српског пореског система, због чега ћемо испитати оне упоредноправне моделе општих антиабузивних правила који могу показати сав варијетет приступа њиховој формулацији.

Постојећа општа антиабузивна правила (како она у *common law*, тако и она у континенталним правним системима) разликују се у бројним аспектима: према ширини примене (то јест да ли се примењују на све или само на поједине пореске,

⁴⁹⁰ У теорији упоредног права издвајају се две основне струје, то јест приступа примени упоредноправног метода: (1) функционални приступ и (2) културолошки приступ. Функционални приступ као полазну тачку узима идентификовање друштвеног, економског или политичког проблема који се правом настоји решити, а затим пореди начине на које, употребом права, различите јурисдикције решавају идентификовани проблем. С друге стране, за присталице културолошког приступа релевантни правни текст није предмет поређења, већ само „објектив“ посредством којег спознају културолошко окружење у којем је такав правни текст настао. Вид.: Kim Brooks, „A Hitchhiker’s Guide to Comparative Tax Scholarship”, *Florida Tax Review*, Vol. 24, 1/2020, 4-5. Поповић и Илић-Попов заступају идеју о примени комбинације претходних метода, коју одређују као културни функционализам. Дејан Поповић, Гордана Илић-Попов, „Неке методолошке дилеме у упоредном пореском праву”, *Анали Правног факултета у Београду*, Вол. 69, 3/2021, 505.

⁴⁹¹ K. Brooks (2020), 9.

⁴⁹² С. А. Alvarrenga (2013), 360.

⁴⁹³ Под „кровним“ пореским системом подразумевамо порески систем који се сматра заједничким узором за преостале пореске системе који чине одређену породицу пореских система.

односно фискалне облике), према последицама до којих доводе (нпр. да ли подразумевају санкционисање пореског обвезника или производе ефекте само у односу на спорни аранжман пореског обвезника), према степену дискреционих овлашћења пореских и судских органа који их примењују, према значају који имају за сузбијање избегавања пореза у одређеној јурисдикцији, према начину на који дефинишу које се понашање пореског обвезника сматра нелегитимним, и др. Ипак, без обзира на то што се, упоредноправно посматрано, формулације општих антибузивних правила значајно међу собом разликују, верујемо да је у сваком општем антибузивном правилу могуће препознати два основна сегмента, унутар којих је могуће разазнати одређене подсегменте.

Први је тзв. дефинишући сегмент, који прецизира поступке пореског обвезника на које је опште антибузивно правило усмерено. Другим речима, дефинишући сегмент садржи критеријуме који морају бити испуњени у сваком појединачном случају како би опште антибузивно правило могло бити примењено.⁴⁹⁴ За потребе ове дисертације, разграничићемо елементе општих антибузивних правила који чине поменути дефинишући сегмент на два подсегмента: (1) супстантивни елементи и (2) процесни елементи.

Други сегмент општег антибузивног правила, тзв. реконструктивни сегмент творе одредбе које одређују последице, то јест ефекат примене општег антибузивног правила.⁴⁹⁵ И тај сегмент ћемо, ради прегледности излагања, поделити на два подсегмента. Први подсегмент обухвата одредбе које уређују последице које погађају спорни поступак пореског обвезника, а који је претходно успешно подведен под дефинишући сегмент општег антибузивног правила. Други подсегмент обухвата одредбе које уређују последице које погађају самог пореског обвезника, односно предвиђају његово санкционисање у ситуацији кад је његово понашање успешно подведено под дефинишући сегмент општег антибузивног правила.

Сврха упоредноправне анализе која следи биће двојака: експланаторна и аксиолошка. Најпре ћемо настојати да објаснимо функцију појединих елемената у саставу општих антибузивних правила и да идентификујемо различите начине на које се поменуте функције могу легислативно-технички реализовати. Потом ћемо дати њихову вредносну оцену.

2. Елементи општих антибузивних правила

2.1. Супстантивни елементи општих антибузивних правила

За установљавање постојања законите нелегитимне евазије у конкретном случају те тиме и могућности (или обавезе) примене општег антибузивног правила неопходно је да се утврди постојање свих супстантивних елемената. Поред тога,

⁴⁹⁴ N. F. Orow (2000), 84.

⁴⁹⁵ *Ibid.*, 192.

потребно је утврдити да (ли) међу поменутиим елементима постоји каузална веза. Уопштено посматрано, супстантивне елементе општих антиабузивних правила можемо груписати у четири категорије: (1) елемент који се односи на средство којим се порески обвезник послужио – елемент средства, (2) елемент који се односи на резултат који је порески обвезник постигао – елемент резултата, (3) елемент који се односи на мотив са којим се порески обвезник упустио у спорно понашање, односно циљ његовог понашања – елемент намере/циља и (4) нормативно-систематски елемент.⁴⁹⁶ Напомињемо да формулације општих антиабузивних правила често садрже циркуларне дефиниције одређених његових супстантивних елемената. Под тиме подразумевамо да законодавац дефинише значење једног од елемената општег антиабузивног правила позивајући се на један или неколико преосталих његових елемената. То је и очекивано, будући да сви поменути елементи треба да функционишу као кохерентна целина. Међутим, тиме се отежава и, у одређеној мери, чини вештачком стриктна делинеација супстантивних елемената, коју смо настојали да што доследније спроведемо у излагању које следи.

2.1.1. Абузивни аранжман⁴⁹⁷

Први супстантивни елемент општег антиабузивног правила подразумева одређивање облика понашања пореских обвезника у којима се може огледати законита нелегитимна евазија. Имајући у виду претходно описане предности општих антиабузивних правила у односу на остала средства за сузбијање избегавања пореза, а пре свега околност да се она прописују *ex ante*, то јест са циљем да се супротставе најразличитијим (уколико је могуће – свим) формама законите нелегитимне евазије које се могу појавити у будућности, од кључне је важности да дефиниција овог елемента буде довољно широко постављена. Према томе, прецизно дефинисање затвореног круга понашања пореског обвезника по природи ствари не долази у обзир. Стога се дефиниција овог елемента општег антиабузивног правила, по правилу, састоји у набрајању *примера форми* понашања пореског обвезника чије предузимање може водити нелегитимној законитој евазији уз, евентуално, засебно идентификовање *обележја* таквог понашања, која уобичајено упућују на то да је реч о нелегитимној евазији. Притом се често наглашава да није од значаја да ли је акт пореског обвезника једностран или двостран, као ни то да ли је правно обавезујућ (енг. *enforceable*) или не.

⁴⁹⁶ По узору на класификацију коју су начинили португалски судови: Gustavo Lopes Courinha, "Portugal", *GAARs – A Key Element of Tax Systems in the Post-BEPS Tax World* (eds. M. Lang et al.), IBFD, Amsterdam 2016, 522-526.

⁴⁹⁷ Иако, упоредноправно посматрано, законодавци користе различите термине да на што свеобухватнији начин покрију облике понашања пореског обвезника који могу бити предмет општег антиабузивног правила, ради једноставности излагања смо се одлучили за употребу термина „аранжман“. Разлог за такав избор је чињеница да је значење термина „аранжман“ далеко шире од значења термина као што су: трансакција, схема, правни посао и сл. Осим тога, чини се да је наведени термин посебно добио на популарности захваљујући пракси Суда правде ЕУ, који је успоставио стандард „потпуно артифијелног аранжмана“ (енг. *wholly artificial arrangement*), чему је посвећен одељак 4.1.1. главе четврте нашег истраживања. Вид. нпр.: M. Lang (2011), 224.

Примера ради, опште антиабузивно правило формулисано у оквиру Препоруке Европске комисије државама-чланицама ЕУ из 2012. године⁴⁹⁸ прецизирало је да се под абзузивним аранжманом подразумева „свака трансакција, схема, акт, операција, договор, признање, споразум, обећање, подухват или догађај“.⁴⁹⁹ У поређењу с општим антиабузивним правилом садржаним у чл. 80 иницијалног Предлога Директиве о заједничкој консолидованој основици пореза на добит из 2011. године,⁵⁰⁰ цитирана формулација представљала је важну измену. Ово стога што је чл. 80 поменутог Предлога предвиђао да се опште антиабузивно правило има примењивати искључиво на „трансакције“ пореског обвезника. На тај начин су из домена његове примене неоправдано били искључени, примера ради, поступци пореског обвезника који нису праћени противчинидбом супротне стране.

Термин „аранжман“ употребљава и британско опште антиабузивно правило.⁵⁰¹ Званично Упутство за примену британског општег антиабузивног правила објашњава да је одабир термина „аранжман“ вођен логиком да се њиме могу обухватити сви они елементи који уобичајено фигурирају у саставу абзузивних поступака пореског обвезника, што није случај са термином „трансакција“. Као пример, у Упутству се наводи да се евентуална промена форме друштва са ограниченом одговорношћу у облик друштва које одликује неограничена одговорност (или обратно) не би могла окарактерисати као трансакција, али би могла бити означена као аранжман.⁵⁰² С друге стране, ирско опште антиабузивно правило употребљава термин „трансакција“, али га дефинише изузетно свеобухватно, приближавајући његово значење претходно предоченом значењу термина „аранжман“. Тако, за потребе примене ирског општег антиабузивног правила под „трансакцијом“ се подразумева: „(i) свака трансакција, акт, активност, поступак, схема, план или понуда; (ii) сваки договор, аранжман, споразум, обећање или подухват (...).“⁵⁰³

Слична набрајања проналазимо и у бројним другим општим антиабузивним правилима, посебно када је реч о *common law* јурисдикцијама (нпр. Аустралија,⁵⁰⁴ Нови

⁴⁹⁸ Историјату развоја општег антиабузивног правила у секундарном праву ЕУ биће посвећен одељак 4.2. у оквиру главе четврте дисертације.

⁴⁹⁹ European Commission, Recommendation of 6 Dec. 2012 on aggressive tax planning, 4.3.

⁵⁰⁰ Чл. 80 Предлога Директиве о заједничкој консолидованој основици пореза на добит. Proposal for a Council Directive on a Common Consolidated Corporate Tax Base (CCCTB), COM (2011) 121 final, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:52011PC0121&from=en>, 6. јануар 2022. Реч је о првом легислативном акту Уније који је садржао опште антиабузивно правило, чему ћемо више пажње посветити у одељку 4.2. главе четврте. Овом приликом само напомињемо да наведени Предлог није усвојен, и поред накнадних измена.

⁵⁰¹ Sec. 207(1) Finance Act 2013, доступно на: <https://www.legislation.gov.uk/ukpga/2013/29/part/5/enacted>, 21. јун 2022.

⁵⁰² HM Revenue and Customs, General anti-abuse rule (GAAR) guidance, Approved by the GAAR Advisory Panel with effect from 16 July 2021, С 4.2, доступно на: <https://www.gov.uk/government/publications/tax-avoidance-general-anti-abuse-rules>, 10. јануар 2022.

⁵⁰³ Sec. 811C(1)(a) Taxes Consolidation Act, 1997, доступно на: <https://www.irishstatutebook.ie/eli/1997/act/39/section/811/enacted/en/html>, 21. јун 2022.

⁵⁰⁴ Sec. 177A Income Tax Assessment Act 1936, доступно на: http://classic.austlii.edu.au/au/legis/cth/consol_act/itaa1936240/, 21. јун 2022.

Зеланд⁵⁰⁵ и Јужноафричка Република⁵⁰⁶). С друге стране, кад је реч о јурисдикцијама континенталних правних система законодавац се, у највећем броју случајева, не упушта у екстензивна набрајања форми обвезниковог поступања, већ се одлучује за једну или мањи број свеобухватних одредница. Тако, француско опште антиабузивно правило користи само термин „акти“ (фр. *les actes*), шпанско опште антиабузивно правило прецизира да се може радити о „актима или пословима“ (шп. *actos o negocios*),⁵⁰⁷ док немачко и аустријско опште антиабузивно правило говоре о „правним конструкцијама“ (нем. *die rechtliche Gestaltung*) пореског обвезника.⁵⁰⁸ На сличан начин поступа и пољски законодавац који говори о „поступцима“ пореског обвезника.⁵⁰⁹ Описане разлике у приступу континенталноправних и *common law* пореских система могу се, макар начелно, објаснити традиционално слободнијим приступом тумачењу који имају судови континенталних правних система, то јест њиховим ослањањем у значајнијој мери на циљно тумачење (пореских) прописа. Изузетак су јурисдикције каква је, рецимо, Грчка, а које су дословце прихватиле формулацију општег антиабузивног правила садржаног у Директиви против избегавања пореза, која у поменутом домену следи раније цитирану формулацију Препоруке Европске комисије.⁵¹⁰

Често се дефиниција абузивног аранжмана употпуњава прецизирањем обележја понашања пореског обвезника, која уобичајено упућују на закључак да је реч о избегавању пореза. У том контексту, упоредноправна решења говоре о: артифицијелним (енг. *artificial*), непримереним (енг. *inadequate*), неприродним (енг. *contrived*), фиктивним (енг. *fictitious*), необичним (енг. *unusual*), абнормалним (енг. *abnormal*), претерано комплексним (енг. *overly complex*), неаутентичним (енг. *non-genuine*) аранжманима, односно аранжманима који не одговарају економској реалности.⁵¹¹

Обележје понашања пореског обвезника које се у највећем броју општих антиабузивних правила издваја као индиција законите нелегитимне евазије јесте његова артифицијелност. Препорука Европске комисије из 2012. године предвиђала је да се, за потребе примене општег антиабузивног правила које је њоме формулисано, артифицијелним има сматрати онај аранжман коме недостаје економска суштина. Посебно су описане и конкретне ситуације које упућују на закључак да је реч о артифицијелном аранжману: (1) правна квалификација појединачних корака у саставу аранжмана није доследна са правном суштином аранжмана у целини; (2) аранжман је предузет на неуобичајен начин, у смислу да се

⁵⁰⁵ Sec. BG1 Income Tax Act 1994, доступно на: <https://www.legislation.govt.nz/act/public/2007/0097/latest/DLM1524175.html>, 21. јун 2022.

⁵⁰⁶ Sec. 80L Income Tax Act 1962, доступно на: <https://sars.mylexisnexis.co.za/#>, 27. мај 2022.

⁵⁰⁷ P. Rosenblatt (2014), 38.

⁵⁰⁸ Чл. 42 немачког *Abgabenordnung*-а и чл. 22, ст. 2 аустријског *Bundesabgabenordnung*-а.

⁵⁰⁹ Błażej Kuźniacki, "Poland's Implementation of EU GAAR Compromises Constitutional and EU Principles", *Intertax*, Vol. 49, 3/2021, 239.

⁵¹⁰ Vassilis Dafnomilis, "Amendments to the Thin Cap Rule, the CFC Rule and the GAAR Following ATAD Implementation", *European Taxation*, Vol. 59, 8/2019, 394.

⁵¹¹ Вид. нпр.: P. Rosenblatt, M. E. Tron (2018), 19.

не може окарактерисати као разуман пословни корак; (3) аранжман садржи елементе који се међусобно компензују или поништавају; (4) реч је о кружним трансакцијама; (5) аранжман резултира у значајној пореској уштеди, при чему се та околност не рефлектује у предузетим пословним ризицима или новчаним токовима; (6) очекивана добит пре опорезивања је безначајна у поређењу са реализованом пореском уштедом.⁵¹²

Пољско опште антибузивно правило примењује се на поступке који се састоје од „[...] аката предузетих превасходно ради реализације пореске уштеде и који, имајући у виду околности случаја, противрече предмету и циљу одредбе пореског прописа [...], под условом да је начин поступања артифицијелан“.⁵¹³ Поступање пореског обвезника је артифицијелно уколико је „на основу конкретних околности јасно да [спорни аранжмани, прим. аут.] не би били предузети од стране физичког лица/ентитета који би поступао разумно и који би се руководио законитим циљевима, изузев остваривања пореске уштеде која је у супротности с предметом и циљем одредбе пореског закона“.⁵¹⁴ Даље се прецизирају околности које могу упућивати на својство артифицијелности. То су: неоправдано „разбијање“ трансакције на више делова, употреба посредника (нпр. проточних компанија) за које не постоји ваљано економско оправдање, постојање елемената који се међусобно неутралишу, као и околност да је економски ризик већи од очекиваних непореских користи, из чега се може закључити да се разуман порески обвезник не би одлучио на такав подухват.⁵¹⁵

Британско опште антибузивно правило не садржи ниједан од претходно набројаних атрибута, већ карактеризацију понашања пореског обвезника као абузивног базира на тзв. двоструком тесту разумности (енг. *double reasonableness test*). Њиме се прописује да је аранжман пореског обвезника абузиван уколико његово предузимање „не би било разумно сматрати разумним поступањем у контексту примене релевантне пореске одредбе, а имајући у виду све околности случаја (...)“.⁵¹⁶ Цитирана одредба успоставља објективни тест који налаже пореским органима да утврде да ли би спорни аранжман пореског обвезника хипотетичко разумно треће лице сматрало разумним поступањем у контексту примене релевантне пореске одредбе у датим околностима.⁵¹⁷ Посебно се прецизира да се под околностима случаја које треба узети у обзир подразумева, између осталог: (а) да ли су ефекти аранжмана у складу са принципима и циљевима пореске политике на којима је релевантна одредба пореског прописа базирана, (б) да ли средства искоришћена за реализацију таквих ефеката укључују један или више неприродних или абнормалних корака, и (в) да ли су аранжмани усмерени на искоришћавање недостатака у одредбама пореског

⁵¹² European Commission, Recommendation of 6 Dec. 2012 on aggressive tax planning, 4.4.

⁵¹³ Agnieszka Olesińska, Adam Zalański, “Poland”, *Anti-avoidance measures of general nature and scope – GAAR and other rules* (eds. P. Rosenblatt, M. E. Tron), IFA Cahiers de Droit Fiscal International, Vol. 103a, IFA, Rotterdam 2018, 614.

⁵¹⁴ *Ibid.*

⁵¹⁵ *Ibid.*

⁵¹⁶ Sec. 207(2) Finance Act 2013.

⁵¹⁷ Aaronson Report (2011), 41; Patrick Way, “The Rule of Law, Tax Avoidance and the GAAR”, *GITC Review*, Vol. 12, 1/2013, 99.

прописа.⁵¹⁸ Поред тога, као индиције абупзивности наводе се следеће околности: (1) аранжмани пореског обвезника резултирају у дохотку, добити или добицима чији је износ знатно већи за пореске сврхе, у поређењу са износом који се узима у обзир за пословне сврхе, (2) аранжмани резултирају одбицима или губицима чији је износ значајно већи за пореске потребе, него њихов износ за пословне сврхе и (3) аранжмани пореског обвезника резултирају захтевом за повраћај пореза или кредитом за порез који није био плаћен, нити је вероватно да ће бити плаћен.⁵¹⁹ С друге стране, околност да је аранжман у складу са праксом пореског органа која је била установљена у време кад је аранжман био предузет, може представљати индицију да се у конкретном случају не ради о абупзивном аранжману.⁵²⁰ Експлицитно се прецизира да наведени примери не чине исцрпну листу.

Немачко опште антиабупивно правило користи термин „непримерена“ правна форма (нем. *eine unangemessene rechtliche Gestaltung*). Упутством Савезног министарства финансија (*Bundesministerium der Finanzen*) прецизиране су индиције које упућују на закључак да је, за потребе примене општег антиабупивног правила, поступак пореског обвезника непримерен. Индиције су: (1) да разумно треће лице не би одабрало спорну правну форму да се није руководило остваривањем пореске погодности, а имајући у виду економску позадину чињеница конкретног случаја; (2) да је уметање сродника и других повезаних физичких или правних лица искључиво порески мотивисано; (3) да је премештање или преношење дохотка или имовине на друге ентитете имало искључиво порески циљ.⁵²¹ Додатно је прецизирано да сама околност да је поступак пореског обвезника неуобичајен за дате околности не значи нужно да је он и „непримерен“.⁵²²

Заједничко свим ситуацијама које законодавци (или управни органи на основу овлашћења садржаног у закону) упоредноправно издвајају као индиције нелегитимне евазије јесте одсуство економске суштине. Другим речима, ради се о поступцима пореског обвезника који са економске тачке гледишта нису рационални. У пореским системима чија општа антиабупивна правила не прописују конкретне примере индиција нелегитимне евазије судови су дошли до врло сличних закључака. Илустрације ради, француски судови су заузели став да околност да порески обвезник не сноси економски ризик предузимања одређене инвестиције указује на постојање елемента артифицијелности.⁵²³ Формулисање листе индиција које упућују на постојање законите нелегитимне евазије у оквиру текста сâмог општег антиабупивног правила, не само да олакшава пореским органима и судовима његову примену, већ и доприноси већој правној сигурности пореских обвезника. Уколико,

⁵¹⁸ Sec. 207(2) Finance Act 2013.

⁵¹⁹ Sec. 207(4) Finance Act 2013.

⁵²⁰ Sec. 207(5) Finance Act 2013.

⁵²¹ Bundesministerium der Finanzen, Anwendungserlass zur Abgabenordnung, 31 Januar 2014, 23, доступно на:
https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Downloads/BMF_Schreiben/Weitere_Steuerthemen/Abgabenordnung/AO-Anwendungserlass/2014-01-31-Neubekanntmachung-AEAO.pdf?__blob=publicationFile&v=2, 25. децембар 2021.

⁵²² *Ibid.*

⁵²³ T. Afantrouss-Rami, V. Louvel-Loréal (2020), 131.

пак, постоји бојазан да би прецизирање индиција законите нелегитимне евазије оптеретило законски текст и повећало његову сложеност, препоручљиво би било њихово формулисање у званичном упутству за примену општег антиабузивног правила. Одређивање конкретних индиција, које ће своје место пронаћи у формулацији општег антиабузивног правила (или упутству за његову примену), треба да буде учињено водећи рачуна о абузивним аранжманима које су порески органи претходно идентификовали у пракси, али за чије сузбијање постојећи антиабузивни механизми нису били ефикасни.⁵²⁴

При дефинисању тог супстантивног елемента неопходно је имати у виду да пореска уштеда може бити реализована пажљивом комбинацијом више сукцесивних трансакција, односно низом или серијом повезаних трансакција (енг. *series of transactions*). Штавише, будући да се велика већина случајева избегавања пореза базира управо на садејству неколико трансакција или аранжмана,⁵²⁵ за формулисање делотворног општег антиабузивног правила је кључно да се експлицитно предвиди да се оно може применити не само на појединачну трансакцију/аранжман, већ и на читав низ трансакција/аранжмана као целину. У том аспекту општих антиабузивних правила уочавамо утицај раније анализираних *step transaction* доктрине.

Неопходно је, дакле, омогућити да се опште антиабузивно правило примени, пре свега, у односу на само један корак у саставу серије трансакција/аранжмана која је резултирала пореском уштедом, уколико је уметање таквог корака било од одлучујућег значаја за реализацију пореске уштеде. Другим речима, пореска уштеда ће бити ускраћена ако је макар један корак, односно макар и само једна трансакција/аранжман у серији трансакција/аранжмана пореског обвезника била (примарно) порески мотивисана. На тај начин се пореским обвезницима онемогућава да избегну примену општег антиабузивног правила уметањем порески мотивисане трансакције/аранжмана у низ трансакција/аранжмана који, посматран као целина, има легитиман пословни циљ.⁵²⁶ Пример такве серије трансакција/аранжмана јесу раније поменути линеарни низови трансакција/аранжмана. Осим тога, потребно је омогућити примену општег антиабузивног правила и у ситуацији кад је серија трансакција/аранжмана као целина порески мотивисана, премда сваки појединачни корак у њеном саставу, засебно посматран, наизглед може имати (или има) оправдан пословни циљ. Типичан пример су раније поменуте кружне серије трансакција/аранжмана. Реч је о серијама трансакција/аранжмана чији кораци (појединачне трансакције/аранжмани у њиховом саставу) имају ефекте који се у економском смислу међусобно поништавају.⁵²⁷

Најчешће није прописано у каквом односу треба да буду појединачне трансакције/аранжмани да би се могло закључити да су део серије, већ се оставља пореским и судским органима да наведено утврде у сваком конкретном случају. Ипак, канадско опште антиабузивно правило експлицитно прецизира да се серијом

⁵²⁴ I. Mosquera, J. Cubillos, F. Heitmuller (2022), 61.

⁵²⁵ B. J. Arnold (2004), 493.

⁵²⁶ *Ibid.*

⁵²⁷ Подсећамо да је о линеарним и кружним трансакцијама било речи у поглављу 2.3.3. главе друге дисертације.

трансакција сматрају све оне повезане трансакције које су предузете водећи рачуна о серији као целини. У случају *OSFC Holdings Ltd.* канадски Савезни апелациони суд (*Federal Court of Appeals*) је разматрао да ли серија трансакција постоји искључиво у ситуацији кад се утврди да су у моменту предузимања прве трансакције у низу учесницима била позната сва кључна обележја осталих трансакција које чине серију (тзв. предетерминисаност трансакција; енг. *preordination*).⁵²⁸ Тиме је, заправо, постављено питање да ли се за потребе примене општег антибузивног правила има следити приступ заузет у раније анализираном случају *Furnis v. Dawson*.⁵²⁹ Канадски суд је одступио од предетерминисаности трансакција као нужног предуслова за утврђивање постојања *серије*, установљеног у случају *Furnis v. Dawson*. Примењено је шире тумачење, према коме се све повезане трансакције предузете „водећи рачуна о серији као целини“ могу, за потребе примене општег антибузивног правила, квалификовати као серија.

Још једно питање које је потребно адресовати у оквиру првог супстантивног елемента јесте да ли поступак пореског обвезника мора довести до пореске уштеде за њега самог, или би требало омогућити примену општег антибузивног правила и у ситуацији кад пореску уштеду реализује неко треће лице. Упоредноправно је уобичајен приступ да се омогући примена општег антибузивног правила и у случају кад из поступка пореског обвезника произлази пореска уштеда за неко друго лице, под условом да је оно у личном или економском смислу са њим повезано.⁵³⁰

2.1.2. Пореска уштеда

Реализација пореске уштеде, односно пореске погодности (енг. *tax benefit, tax advantage*) од стране пореског обвезника нужна је претпоставка постојања законите нелегитимне евазије. За разлику од незаконите евазије, законита нелегитимна евазија не може постојати уколико порески обвезник није својим поступањем оштетио фискус. Да би се утврдило постојање пореске уштеде и она квантификовала, неопходно је да се упореде порески ефекти аранжмана који је порески обвезник предузео, с једне стране, и порески ефекти аранжмана за који би у таквим околностима било разумно очекивати да буде предузет, с друге стране. Одређени број јурисдикција посебном одредбом прецизира да се под термином „пореска уштеда“ подразумева и камата, као споредно пореско давање.⁵³¹

Упоредноправна анализа општих антибузивних правила указује на три основна начина на која се може дефинисати пореска уштеда за потребе примене општег антибузивног правила. То су: (1) формулисање свеобухватне дефиниције пореске уштеде (енг. *comprehensive definition approach*), (2) прецизирање конкретних облика у којима се може манифестовати пореска уштеда (енг. *list-based approach*) и (3)

⁵²⁸ Пресуда Савезног апелационог суда Канаде у случају *OSFC Holdings Ltd. v. Canada*, 2001 DTC 5471, 2001 FCA 260, пара. 24.

⁵²⁹ Вид. поглавље 2.3.3. главе друге дисертације.

⁵³⁰ Вид., примера ради, чл. 42, ст. 2 немачког *Abgabenordnung*-а.

⁵³¹ Н. Ј. Ault, В. Ј. Arnold (2017), 52.

хибридни приступ.⁵³² Осим тога, постоје и примери општих антиабузивних правила која уопште не прописују шта се подразумева под термином „пореска уштеда“, односно „пореска погодност“.⁵³³

Формулисање свеобухватне дефиниције пореске уштеде се, по правилу, ограничава на појашњавање да се пореска уштеда може састојати у умањењу, избегавању или одлагању плаћања пореза који би се иначе могао наплатити у наведеној ситуацији,⁵³⁴ при чему није искључено да се оствари и на неки други начин. Таква дефиниција фокусира се на умањење пореза који се дугује, у ком год облику да се то умањење остварује.⁵³⁵ Кључна предност тог приступа јесте ограничавање комплексности одредаба које творе опште антиабузивно правило. Ако се у обзир узме да је једна од кључних предности општих насупрот посебним антиабузивним правилима управо поједностављивање и спречавање партикуларизације пореских прописа, јасна је корист од тог приступа. Тако, канадско опште антиабузивно правило прописује да се пореском уштедом сматра „смањење, избегавање или одлагање пореза (...), или увећање повраћаја пореза (...)“.⁵³⁶ На сличан начин пореску уштеду дефинише опште антиабузивно правило Хонг Конга: „(...) пореска уштеда подразумева избегавање или одлагање пореске обавезе или умањење њеног износа“.⁵³⁷ Француско опште антиабузивно правило под пореском уштедом предвиђа „избегавање или умањење пореза“. Пољско опште антиабузивно правило је у одређеној мери прецизније. Оно предвиђа да се пореска уштеда састоји, између осталог, у „неутврђивању пореске обавезе, одлагању утврђивања пореске обавезе или умањењу њеног износа, утврђивању или прецењивању пореског губитка, утврђивању више плаћеног пореза или права на повраћај истог, као и увећање његовог износа“.⁵³⁸

Други метод, који подразумева прецизирање затвореног круга облика у којима се може манифестовати пореска уштеда, представља покушај да се ограничи ниво правне несигурности која произлази из формулације општег антиабузивног правила. Пример за поменути приступ проналазимо у аустралијском општем антиабузивном правилу које је дефиницију пореске уштеде иницијално ограничавало на: (1) „неукључивање у опорезиви доходак пореског обвезника одређеног износа за који би се, да нема

⁵³² Australian Government, *Improving the operation of the anti-avoidance provisions in the income tax law*, Discussion Paper, Commonwealth of Australia 2010, 5.

⁵³³ Такав је случај са општим антиабузивним правилима Немачке и Аустрије. Вид.: чл. 42 немачког *Abgabenordnung*-а и чл. 22, ст. 2 аустријског *Bundesabgabenordnung*-а.

⁵³⁴ Кад је реч о одлагању плаћања пореза, порески обвезник у економском смислу добија од пореског повериоца бескаматни зајам. Пореска уштеда се у том случају утврђује у пореском периоду у коме би порез био плаћен да није одложен, и то као разлика између износа пореза који је требало да буде плаћен и садашње вредности износа пореза који је, по основу одлагања, плаћен у наредним пореским периодима. Садашња вредност новца утврђује се на основу каматне стопе која се, у складу са општим одредбама пореског поступка, примењује на дуговани порез од момента доспелости пореског дуга.

⁵³⁵ Australian Government (2010), 5.

⁵³⁶ Sec. 245 Income Tax Act, R.S.C. 1985, c. 1 (5th Supp.), текст акта доступан на: <https://laws-lois.justice.gc.ca/eng/acts/i-3.3/index.html>, 14. новембар 2021.

⁵³⁷ Sec. 61A Inland Revenue Ordinance, текст акта доступан на: <https://www.elegislation.gov.hk/hk/cap112>, 14. новембар 2021.

⁵³⁸ A. Olesińska, A. Złasiński (2018), 616.

абузивног аранжмана пореског обвезника, разумно могло очекивати да буде укључен у његов доходак“ и (2) „признавање одбитка за који би се, да нема абузивног аранжмана пореског обвезника, разумно могло очекивати да не буде признат“.⁵³⁹ Тако прецизну и затворену дефиницију било је неопходно у неколико наврата проширивати додавањем нових манифестација пореске уштеде, у односу на које се опште антиабузивно правило у дотадашњој пракси показало као неделотворно. Изменама је тако постепено прецизирано да се пореска уштеда може манифестовати, примера ради, и у форми: неплаћеног пореза по одбитку,⁵⁴⁰ капиталног губитка,⁵⁴¹ кредита за порез плаћен у иностранству,⁵⁴² губитка пренетог у претходне пореске периоде и др.⁵⁴³ Но, и након бројних ревизија, формулација је остала недовољно свеобухватна изостављајући из домена примене, рецимо, одлагање плаћања пореза.

Као што пример аустралијског општег антиабузивног правила показује, докле год је набрајање појединих манифестација пореске уштеде у законској дефиницији исцрпно, тешко је замислити да се неће појавити облик пореске уштеде који је ван њеног домена примене. *Numerus clausus* облика пореске уштеде неизбежно ограничава основни циљ општег антиабузивног правила, приморавајући законодавца да константно буде „на опрезу“, спреман за реакцију на нове облике пореских уштеда које су резултат усложњавања пореских прописа и истовременог труда пореских обвезника да их искористе.⁵⁴⁴ На тај начин се опште антиабузивно правило приближава посебним антиабузивним правилима, како из угла законодавне технике, тако и у погледу (не)успешности у темељнијој борби против законите нелегитимне евазије.

Хибридни приступ подразумева прописивање свеобухватне дефиниције пореске уштеде уз навођење, *exempli causa*, њених појединих манифестација. Занимљив пример је британско опште антиабузивно правило које, наизглед, садржи исцрпан списак облика у којима се може појавити пореска уштеда. То су: „(а) ослобођење или увећање ослобођења од пореза, (б) повраћај или увећање повраћаја пореза, (в) потпуно избегавање или умањење пореске обавезе или утврђеног пореза, (г) одлагање плаћања пореза, (д) избегавање обавезе рачуноводственог обухватања пореза“.⁵⁴⁵ Ипак, засебним упутством за примену општег антиабузивног правила, које је објавила британска пореска администрација (енг. *Her Majesty's Revenue and Customs – HMRC*), прецизира се

⁵³⁹ Julie Cassidy, “The Holy Grail: The Search for the Optimal GAAR”, *South African Law Journal*, Vol. 126, 4/2009, 754-755.

⁵⁴⁰ The Parliament of the Commonwealth of Australia, Taxation Laws Amendment Bill (No. 2) 1997: Supplementary Explanatory Memorandum, доступно на: http://www5.austlii.edu.au/au/legis/cth/bill_em/tlab21997285/memo2.html, 9. децембар 2021.

⁵⁴¹ The Parliament of the Commonwealth of Australia, Taxation Laws Amendment Act (No. 1) 1999: Schedule I, доступно на: http://classic.austlii.edu.au/au/legis/cth/num_act/tlaa11999275/sch1.html, 9. децембар 2021.

⁵⁴² The Parliament of the Commonwealth of Australia, Bills Digest No. 110: 1998-99 Taxation Laws Amendment Bill (No. 5) 1998, доступно на: https://www.aph.gov.au/Parliamentary_Business/Bills_Legislation/bd/bd9899/99bd110, 9. децембар 2021.

⁵⁴³ За верзију дефиниције пореске уштеде у аустралијском општем антиабзивном правилу која је данас на снази вид.: Section 177C Income Tax Assessment Act 1936.

⁵⁴⁴ Australian Government (2010), 5.

⁵⁴⁵ Sec. 208 Finance Act 2013.

да се пореска уштеда може појавити и у било ком другом облику.⁵⁴⁶ Адекватније би, чини нам се, било кад би сама законска одредба експлицитно прецизирала да је реч о примерима те да се пореска уштеда може појавити и у некој другој форми. Истина, законско уређивање појединих примера уводи одређени ниво нефлексибилности у начин примене општег антиабузивног правила, будући да се садржина аката пореског органа далеко брже и лакше може ажурирати. Поред тога, премда је реч о листи примера која није исцрпна, разумно је очекивати њено периодично ревидирање, како би се прилагодила условима на тржишту. Но, сматрамо законско уређивање свакако бољим приступом због потребе да се установе јасне границе дискреционог одлучивања пореских органа, које неће бити лако променљиве.⁵⁴⁷

Начелно посматрано, дефиниција пореске уштеде не би требало да буде „терен“ на коме ће се домет општег антиабузивног правила ограничавати. Напротив, она би требало да буде што шире постављена како би обезбедила флексибилност општег антиабузивног правила. У том смислу, сматрамо да би, у сваком случају, требало избегавати набрајање у закону затвореног круга облика у којима се може манифестовати пореска уштеда (други приступ), при чему избор између свеобухватне дефиниције (први приступ) и хибридне дефиниције (трећи приступ) треба базирати на постојећем искуству у примени пореских одредаба од стране пореских органа и судова у конкретном пореском систему. У јурисдикцијама у којима је уобичајено противречно тумачење идентичних пореских одредаба хибридни приступ може бити прикладније решење, јер чак и *exempli causa* навођење облика пореске уштеде представља усмерење за органе који примењују опште антиабузивно правило.

Коначно, у бројним јурисдикцијама се посебно прописује да се неће сматрати пореском уштедом за потребе примене општег антиабузивног правила уштеда пореза која настаје као последица избора или другог поступка пореског обвезника који је експлицитно подстакнут од стране пореског законодавства. Овде је реч првенствено о пореским подстицајима.

2.1.3. Намера пореског обвезника или циљ предузетог аранжмана

Намера пореског обвезника, односно циљ његовог аранжмана⁵⁴⁸ доводе у везу претходна два супстантивна елемента, то јест поступак пореског обвезника и пореску уштеду. Наведени супстантивни елемент у литератури се означава као ментални

⁵⁴⁶ Посебном одредбом је прописано да у поступку примене општег антиабузивног правила судови морају узети у обзир поменуто упутство. Sec. 211(2)(a) Finance Act 2013.

⁵⁴⁷ Тако и: P. Rosenblatt (2014), 47.

⁵⁴⁸ У литератури на енглеском језику се користи термин *purpose* да значи како намеру пореског обвезника (енг. *taxpayer's purpose*), тако и сврху, односно циљ његовог аранжмана (енг. *the purpose of the tax arrangement*). Како у српском језику не постоји јединствен термин који би на адекватан начин могао да значи обе појаве, определили смо се за два различита термина: намеру (пореског обвезника) и циљ (пореског аранжмана), уз оградe које следе у даљем излагању.

елемент (енг. *mental element*) општег антиабузивног правила⁵⁴⁹ и предмет је различитих критика и контроверзи. Купер (*Graeme Cooper*) га описује као „дубоко мистериозну црну кутију у сржи већине општих антиабузивних правила (...)“.⁵⁵⁰

У пореској литератури, али и упоредним законодавним решењима, распрострањена је синонимна употреба већег броја термина, са циљем да се означи наведени елемент. То су: намера (енг. *intention, purpose*), сврха (енг. *purpose*), мотив (енг. *motive*), разлог (енг. *reason*), циљ (енг. *goal, objective*) и др. Насупрот томе, у теорији кривичног права је начињена јасна демаркација између: (а) мотива, (б) циља и (в) намере појединца. Реч је о појмовима који се, премда не фигурирају као основни појмови општег дела кривичног законодавства, могу јавити као елемент бића појединачних кривичних дела.⁵⁵¹

Мотив је унутрашња, психолошка снага која изазива, покреће и усмерава понашање појединца. Он одређује правац и интензитет понашања, као и модалитет у коме ће се понашање испољити.⁵⁵² С друге стране, циљ представља резултат који се жели остварити одређеним понашањем и као такав је нераскидиво повезан са мотивом.⁵⁵³ Будући да се преко мотива најјасније изражава став извршиоца радње према њеном резултату, то јест циљу, мотив има значајну улогу у формирању умишљаја као најизразитијег облика кривице.⁵⁵⁴ Намера, пак, представља психички однос учиниоца према делу и последици, који подразумева постојање не само директног умишљаја, већ и представу о неким даљим, каснијим последицама дела.⁵⁵⁵ За разлику од мотива који се тиче унутрашње емоције која је учиниоца навела да дело учини, намера се тиче онога што је учинилац предвидео као вероватну последицу свог дела.⁵⁵⁶ Као засебан субјективни елемент бића одређеног кривичног дела, намера имплицира да се наведено дело може извршити искључиво директним умишљајем. Упоредноправно посматрано, постоје правни системи (нпр. САД) у којима се намера поистовећује са умишљајем, као и они правни системи (нпр. Немачка) у којима се намера третира као највиши степен или посебна врста умишљаја.⁵⁵⁷ За разлику од мотива и намере који представљају субјективне психолошке категорије, циљ је објективна категорија зато што се односи на стварно реализоване промене у спољном свету.

⁵⁴⁹ N. F. Orow (2000), 136.

⁵⁵⁰ G. Cooper (2018), 79.

⁵⁵¹ Mihailo Aćimović, „Krivičnopravna psihologija“, *Zbornik Pravnog fakulteta u Nišu*, Vol. 21, 1981, 92.

⁵⁵² Ljubiša Jovanović, „Motiv i vinost“, *Zbornik Pravnog fakulteta u Nišu*, Vol. 11, 1972, 65.

⁵⁵³ *Ibid.*, 68.

⁵⁵⁴ *Ibid.*, 80.

⁵⁵⁵ M. Aćimović (1981), 92.

⁵⁵⁶ Selina Keesoony, *Motive, intention and purpose and the UK General Anti-Abuse Rule*, Doctoral Thesis, Brunel University London, London 2017, 14, <https://bura.brunel.ac.uk/bitstream/2438/16059/1/FulltextThesis.pdf>, 9. јануар 2022.

⁵⁵⁷ Milan Škulić, „Teorijska podela krivičnih dela protiv polne slobode i njihovo mesto u krivičnopravnom sistemu Srbije“, *Kaznena reakcija u Srbiji VIII deo – Tematska monografija* (ur. Đ. Ignjatović), 2018, 66 фн. 86.

Премда је литература о законитој нелегитимној евазији и општим антиабузивним правилима изузетно обимна, ретки су аутори који, ослањајући се на науку кривичног права, инсистирају на демаркацији између претходно наведених појмова. Милет (*Peter Millett*), рецимо, прави разлику између мотива (енг. *motive*), сврхе, то јест циља (енг. *purpose*) и ефекта (енг. *effect*) пореског обвезника, тако што мотив поистовећује са разлогом за одређено понашање, сврху са циљем који се жели остварити, при чему под ефектом разуме стварно реализовану последицу.⁵⁵⁸ Само неки од присталица супротног приступа су Ланг (*Michael Lang*),⁵⁵⁹ Розенблат (*Paulo Rosenblatt*),⁵⁶⁰ и Купер (*Graeme Cooper*),⁵⁶¹ који, експлицитно или имплицитно, одбацују значај и доследност наведених разлика. Доследност у употреби наведених термина је утолико теже, готово немогуће, уочити у упоредној пореској легислативној пракси.

Без обзира на то које термине у конкретном случају употребљавају, са становишта начина на који конципирају тзв. ментални елемент, општа антиабузивна правила се могу поделити на она која се фокусирају на: (1) стање ума конкретног пореског обвезника и (2) спољна обележја и конкретне ефекте његовог понашања.⁵⁶² У првом случају, општа антиабузивна правила захтевају анализу намере, мотива или разлога *пореског обвезника* за предузимање спорног аранжмана, док у другом претпостављају анализу сврхе, односно ефекта или циља предузетог *аранжмана*.

Први, субјективни приступ је екстензивно критикован у литератури. Указивано је на то да је фокусирање на мотиве пореског обвезника у моменту предузимања аранжмана проблематично, пошто они никада нису видљиви спољном посматрачу. Порески органи се, по природи ствари, приликом утврђивања мотива пореског обвезника могу ослонити само на чињенице конкретног случаја. Будући да се закључак о мотиву пореског обвезника за одређено поступање може засновати само на информацијама, односно доказима које о томе пружи сам порески обвезник, упозорава се на околност да ће порески обвезници који имају средстава да прибаве услуге пореског саветника бити у прилици да своју позицију прикажу пореским органима у светлу које ће им омогућити да избегну примену општег антиабузивног правила.⁵⁶³

Баес Морено (*Andrés Báez Moreno*) напомиње да су, уопштено посматрано, изузетно ретке ситуације у којима порески законодавац наступање пореских последица везује за субјективан критеријум какав је мотив пореског обвезника. Субјективни критеријум у основи материјалне пореске одредбе могао би да доведе до тога да два пореска обвезника који се, посматрано из угла њихове способности

⁵⁵⁸ Истовремено, Милет прецизира да порески обвезник уопште не мора имати мотив за одређено понашање, али мора имати циљ. Вид.: P. Millett (1986), 330. Сличну анализу налазимо и код: John F. Avery Jones, "Nothing Either Good or Bad, but Thinking Makes it so – The Mental Element in Anti-Avoidance Legislation – I", *British Tax Review*, 1/1983, 10-13.

⁵⁵⁹ Michael Lang, "The General Anti-Abuse Rule of Article 80 of the Draft Proposal for a Council Directive on a Common Consolidated Corporate Tax Base", *European Taxation*, Vol. 51, 6/2011, 225.

⁵⁶⁰ P. Rosenblatt (2014), 47.

⁵⁶¹ G. Cooper (2018), 79 фн. 17.

⁵⁶² N. F. Orow (2000), 136.

⁵⁶³ M. Lang (2011), 225.

плаћања, налазе у идентичним објективним ситуацијама буду изложена сасвим различитом пореском третману. Такав резултат је у супротности са начелом правичности, који представља једно од најважнијих начела на којима су засновани демократски порески системи.⁵⁶⁴ Насупрот томе, сасвим је уобичајено да се примена појединих одредаба пореских прописа (било да је реч о признавању одбитака, изузимања или других пореских погодности или, пак, њиховом ускраћивању) условљава природом *циља* који порески обвезник настоји да реализује одређеним поступком.^{565,566}

Коначно, у највећем броју случајева, између субјективног критеријума који се ослања на мотивацију пореског обвезника и објективног критеријума који се ослања на стварне ефекте његовог понашања постоји чврста веза, у смислу да и један и други доводе до истог закључка.⁵⁶⁷ Заправо, „[...] мисли се напослетку кристалишу и развију у планове који, када се спроведу, производе одређене резултате или ефекте“.⁵⁶⁸ У циљу да умање правну несигурност коју субјективни критеријум неминовно узрокује, модерна општа антиабузивна правила доминантно се заснивају на потоњем, објективном приступу или, пак, на различите начине објективизирају иницијално установљени субјективни критеријум.

Типичан пример општег антиабузивног правила које се заснива на субјективном критеријуму представља француско опште антиабузивно правило. Оно се примењује под условом да порески обвезник „није могао имати ниједан други мотив осим да избегне или умањи пореску обавезу коју би иначе сносио“.⁵⁶⁹ С друге стране, пример општег антиабузивног правила које се заснива на објективном критеријуму је британско опште антиабузивно правило. Оно се примењује уколико је „прибављање пореске уштеде главни или један од главних циљева аранжмана“.⁵⁷⁰

Објективни приступ постао је све распрострањенији не само због критика које су на рачун субјективног критеријума годинама упућиване од стране пореске науке и струке, већ и захваљујући утицају који су у том смеру извршиле институције ЕУ и ОЕЦД. Пре свега, пракса Суда правде ЕУ следи поменути приступ. Још у случају

⁵⁶⁴ Andrés Báez Moreno, “GAARs and Treaties: From the Guiding Principle to the Principal Purpose Test. What Have We Gained from BEPS Action 6?”, *Intertax*, Vol. 45, 6-7/2017, 436.

⁵⁶⁵ David A. Ward, Maurice C. Cullity, “Abuse of Rights and the Business Purpose Test as Applied to Taxing Statutes”, *Canadian Tax Journal*, Vol. 29, 4/1981, 462.

⁵⁶⁶ Само неки од примера у српском пореском законодавству су признавање увећаних одбитака за потребе утврђивања пореза на добит у случају трошкова намењених делатности истраживања и развоја – енг. *super R&D deduction* (чл. 22г ЗПДПЛ), или ускраћивање пореских ослобођења код пореза на имовину у случају непокретности које се трајно дају другим лицима ради остваривања прихода (чл. 12, ст. 4 ЗПИ).

⁵⁶⁷ Bettina Banoun, “Tax Avoidance Rules in Scandinavian and Anglo-American Law”, *Bulletin for International Taxation*, Vol. 56, 8/2002, 488.

⁵⁶⁸ N. F. Orow (2000), 142.

⁵⁶⁹ Thomas Dubut, “France”, *GAARs – A Key Element of Tax Systems in the Post-BEPS World* (eds. M. Lang et al.), IBFD, Amsterdam 2016, 275 и 278. Постоје, ипак, аутори који сматрају да није сасвим јасно да ли се француско опште антиабузивно правило ослања на субјективни или објективни критеријум. Тако: P. Rosenblatt (2014), 53.

⁵⁷⁰ Sec. 207(1) Finance Act 2013.

Halifax, општи правобранилац Мадуро је истакао следеће: „Чињеница да [порески обвезник, прим. аут.] није имао субјективну намеру да злоупотреби комунитарно право сигурно неће бити од значаја за утврђивање [постојања, прим. аут.] избегавања пореза. Од значаја није стање ума [пореског обвезника, прим. аут.], већ околност да предузета активност, објективно говорећи, нема друго објашњење осим да обезбеди пореску уштеду.“⁵⁷¹ У каснијим пресудама Суд је потврдио Мадуров приступ, налажући утврђивање постојања злоупотребе комунитарног права разматрањем „циља спорних трансакција“ (енг. *aim of the transactions concerned*).⁵⁷² Осим тога, формулација теста главног циља трансакције (енг. *principle purpose test*), иницијално предложеног ОЕЦД-овом BEPS Акцијом 6, а накнадно унетог у чл. 7 Мултилатералног инструмента и чл. 29 ОЕЦД Модел-конвенције, користи исти приступ. То опште антиабузивно правило захтева ускраћивање погодности из пореског уговора уколико је њено прибављање било један од кључних „циљева ма ког аранжмана или трансакције који су директно или посредно резултирали том погодношћу“.⁵⁷³

Софистициранији пример објективизирања субјективног критеријума представља аустралијско опште антиабузивно правило које установљава да се намера пореског обвезника утврђује водећи рачуна о следећим објективним околностима: (а) начину на који је аранжман предузет, (б) форми и суштини аранжмана, (в) моменту у коме је аранжман предузет и његово трајање, (г) резултату коме води предузети аранжман, (д) променама у финансијској позицији пореског обвезника која је резултирала, која ће резултирати, или би могла да резултира из предузетог аранжмана, (ђ) променама у финансијској позицији лица које је економски, лично или на други начин повезано са пореским обвезником, (е) ма којој другој последици која из предузетог аранжмана може произаћи за пореског обвезника или за лице које је са њим повезано, (ж) природи односа између пореског обвезника и са њим повезаних лица.⁵⁷⁴

Питању начина формулације тзв. менталног елемента општег антиабузивног правила, то јест да ли као предуслов његове примене треба да фигурира намера пореског обвезника (субјективни критеријум) или сврха/циљ његовог аранжмана (објективни критеријум), у литератури је посвећено доста простора.⁵⁷⁵ Вебер, као најупорнији заступник идеје о неопходности субјективног критеријума, инсистира на томе да је за одговор на питање шта је сврха/циљ предузетог аранжмана у крајњој линији неопходно утврђивање намере конкретног пореског обвезника.⁵⁷⁶ Другим речима, потребно је да се утврди да неприхватљива природа спорног аранжмана

⁵⁷¹ Пара. 70 пресуде Суда правде ЕУ у случају *Halifax and Others*, C-255/02, од 21. фебруара 2006. године.

⁵⁷² Вид. нпр. пара. 30-31 пресуде Суда правде ЕУ у случају *Weald Leasing*, C-103/09, од 22. децембра 2010. године.

⁵⁷³ OECD, *Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances*, Action 6 – 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris 2015, 55.

⁵⁷⁴ Sec. 177D, para. 2, Income Tax Assessment Act.

⁵⁷⁵ Покушаји да се на поменуто питање одговори најбројнији су у области комунитарног пореског права, али се иста аргументација може применити и у контексту националних пореских система.

⁵⁷⁶ Dennis Weber, “Abuse of Law in European Tax Law: An Overview and Some Recent Trends in the Direct and Indirect Tax Case Law of the ECJ – Part I”, *European Taxation*, June 2013, 252.

заправо произлази из мотива, односно намере пореског обвезника.⁵⁷⁷ Наведени аргумент води рачуна о томе да, по природи ствари, разлог, циљ или сврху не може имати аранжман већ само порески обвезник. Супротног становишта је Купер. Према његовом виђењу, смисао наметања обавезе испитивања сврхе, односно циља самог аранжмана јесте управо да се елиминише потреба за утврђивањем мотива, то јест намере пореског обвезника. За закључак да реализација пореске уштеде представља сврху, односно циљ предузетог аранжмана довољно ће бити да постизање таквог резултата произлази из спољних обележја тог аранжмана. Другим речима, за Купера је функција захтева да се утврди сврха/циљ аранжмана изједначена са захтевом да се утврди његова артифицијелност.⁵⁷⁸

У највећем броју случајева предузети аранжман има више различитих сврха, то јест циљева који немају подједнак значај. Другим речима, предузети аранжман, по правилу, има не само порески циљ (реализацију пореске уштеде), већ и различите непореске циљеве. То могу бити економски, односно комерцијални циљеве, али и приватни циљеве или циљеве у интересу породице пореског обвезника. Зато је за примену општег антиабузивног правила које садржи тзв. ментални елемент неопходно не само да се идентификују циљеве предузетог аранжмана него и да се њихов међусобни значај одмери и упореди. Од тога колики значај мора имати порески циљ у поређењу са осталим циљевима предузетог аранжмана да би се опште антиабузивно правило могло применити зависи и ширина домена његове примене. С тим у вези, упоредноправно посматрано су могућа три приступа формулисању тог супстантивног елемента општег антиабузивног правила.

Први приступ подразумева да за примену општег антиабузивног правила порески циљ мора бити искључиви, односно једини циљ аранжмана (енг. *sole purpose; exclusive purpose; the purpose*). Други приступ омогућава примену општег антиабузивног правила уколико порески циљ није једини, али у поређењу с осталим циљевима аранжмана има доминантан значај. Тада опште антиабузивно правило садржи одреднице као што су: примарни (енг. *primary*), значајни (енг. *significant*), суштински (енг. *essential*), превасходни (енг. *prevailing*), доминантни (енг. *dominant*), одлучујући (енг. *decisive*), главни (енг. *main*), кључни (енг. *principal*) циљ аранжмана и др. Трећи приступ задовољава се утврђивањем да је реализација пореске уштеде само један од циљева аранжмана, чак и уколико његов значај није доминантан у поређењу са осталим циљевима (енг. *one of the purposes; a purpose*).⁵⁷⁹ Сваки од описаних приступа доноси одређене користи, али и важне недостатке.

Први приступ, односно захтев да реализација пореске уштеде буде једини циљ предузетог аранжмана доприноси правној сигурности, пошто омогућава пореском обвезнику да, готово са сигурношћу, процени да ли његов поступак може доспети „под удар“ општег антиабузивног правила или не. Истовремено, такав захтев драстично ограничава домен примене општег антиабузивног правила, јер су

⁵⁷⁷ Dennis Weber, "Abuse of Law in the Context of Indirect Taxation: Why We Need the Subjective Intention Test, When is Combating Abuse an Obligation and Other Comments", *Prohibition of Abuse of Law: A New General Principle of EU Law?* (eds. R. de la Feria, S. Vogenauer), Hart Publishing, Oxford – Portland 2011, 397.

⁵⁷⁸ G. Cooper (2018), 88.

⁵⁷⁹ N. F. Orow (2000), 155-156; P. Rosenblatt (2014), 49.

ситуације у којима се аранжман предузима из чисто пореских разлога изузетно ретке. За пореске органе ће бити тешко, често и немогуће, да докажу да је једини разлог за поступање пореског обвезника било прибављање пореске уштеде.⁵⁸⁰ И обратно, порески обвезник ће лако моћи да се одбрани од примене општег антиабузивног правила доказивањем да је предузети аранжман био усмерен на постизање и неког другог, непореског циља. У коначници, описани приступ чини опште антиабузивно правило далеко мање сврсисходним. Наведени приступ проналазимо (уз одређене ограде које ћемо изнети у излагању које следи) у француском општем антиабузивном правилу,⁵⁸¹ као и у општем антиабузивном правилу које је садржао иницијални Предлог Директиве о заједничкој консолидованој основици пореза на добит из 2011. године.

Други и трећи приступ више одговарају логици општег антиабузивног правила као *ex ante* инструмента сузбијања законите нелегитимне евазије, чија је једна од кључних улога одвраћање пореских обвезника од упуштања у абузивно понашање. Ипак, трећи приступ, према коме је довољно да порески циљ буде макар један од циљева аранжмана, ма колико тај циљ био безначајан, резултира, према нашем мишљењу, прешироком доменом примене општег антиабузивног правила. Посебно кад је реч о аранжманима које у оквиру пословања предузимају привредни субјекти, порески разлози неизоставно утичу на њихов одабир, као и начин на који ће бити предузети. Порез, наиме, представља трошак пословања који је, у условима слободног и глобализованог тржишта које одликује жуптра конкуренција, рационално оптимизовати. Стога, трећи приступ *de facto* омогућава примену општег антиабузивног правила у контексту свих аранжмана предузетих у оквиру комерцијалне активности. Коначно, на тај начин се посредно обесмишљава прописивање менталног елемента као једног од предуслова примене општег антиабузивног правила, будући да ће он готово увек бити испуњен.⁵⁸²

С обзиром на недостатке претходно описаних опција, приступ према коме се опште антиабузивно правило примењује под условом да је прибављање пореске уштеде имало превагу у односу на остале циљеве предузетог аранжмана представља најадекватније решење. И упоредноправна легислативна пракса, чини се, потврђује тај став, јер је реч о најчешће коришћеном приступу. Проблем који се појављује приликом његове имплементације јесте одређивање прага који треба да пређе значај пореског циља како би се могао сматрати примарним, односно кључним. Наведени проблем у пракси се рефлектује на (не)уједначеност примене општих антиабузивних правила која се заснивају на том приступу.

Опште антиабузивно правило садржано у Препоруци Европске комисије из 2012. године налагало је да избегавање пореза треба бити суштински циљ аранжмана (енг. *essential purpose of avoiding taxation*). Додатно је било прецизирано да се одређени

⁵⁸⁰ M. Lang (2011), 225.

⁵⁸¹ Article L64 Livre des procédures fiscales, Journal officiel "Lois et Décrets", n° 0302 du 30 décembre 2018, доступно на: https://www.legifrance.gouv.fr/codes/article_lc/LEGIARTI000037993642/, 6. јануар 2022.

⁵⁸² Andrés Báez Moreno, Juan José Zornoza Péres, "The General Anti-abuse Rule of the Anti-tax Avoidance Directive", *Combating Tax Avoidance in the EU: Harmonization and Cooperation in Direct Taxation* (eds. J. Manuel Almudí Cid, J. A. Ferreras Gutiérrez, P. A. Hernández González-Barreda), Kluwer Law International B.V, Alphen aan den Rijn 2019, 27; N. F. Orow (2000), 155-156.

циљ може сматрати суштинским онда кад сваки други циљ аранжмана „делује, у најмању руку, занемарљив“ (енг. *appears at most negligible*).⁵⁸³ Исти стандард примењује и аустријско опште антибузивно правило (нем. *der wesentliche Zweck oder einer der wesentlichen Zwecke*).⁵⁸⁴ Премда не користе исте термине, општа антибузивна правила Аустралије и Канаде следе исти принцип. Аустралијско опште антибузивно правило користи израз „циљ или доминантни циљ“ (енг. *the purpose or dominant purpose*),⁵⁸⁵ а канадско израз „примарни циљ“ (енг. *undertaken or arranged primarily for (...) purposes other than to obtain the tax benefit*).⁵⁸⁶ Истина, канадско опште антибузивно правило је специфично по легислативној техници коју употребљава. Оно ће бити примењено на одређену трансакцију пореског обвезника „изузев уколико би било разумно сматрати да је [трансакција, прим. аут.] предузета или организована примарно ради остварења *bona fide* циљева, а не пореске уштеде“.⁵⁸⁷ Дакле, поменути критеријум није формулисан као предуслов, већ као изузетак. Такође, упућивање на *bona fide* циљеве понашања пореског обвезника може бити добар избор за пореске системе који се одлуче за увођење општег антибузивног правила чији домен примене није ограничен на сузбијање нелегитимне пореске евазије у сфери комерцијалне активности, већ се примењује и на, примера ради, порез на имовину или порез на наслеђе и поклон.

Директива против избегавања пореза усвојена 2016. године ублажила је стандард коришћен у Препоруци Европске комисије из 2012. године. Наиме, чл. 6, ст. 1 Директиве захтева да прибављање пореске уштеде буде главни или један од главних циљева (енг. *the main purpose or one of the main purposes*) аранжмана. Описана измена упућује на закључак да је примена општег антибузивног правила сада могућа и у ситуацији кад непорески циљеви аранжмана нису тек занемарљиви или споредни. Другим речима, цитирана формулација указује да порески циљ може бити само један од неколико различитих циљева подједнаког значаја. Идентичан стандард садрже и општа антибузивна правила Грчке,⁵⁸⁸ Луксембурга,⁵⁸⁹ Пољске⁵⁹⁰ и Уједињеног Краљевства.⁵⁹¹ Након измена спроведених 2019. године, пољско опште антибузивно правило иде корак даље и додатно ублажава описани стандард. Законом се експлицитно прецизира да се израз „главни или један од главних циљева“ има разумети као „један од више различитих циљева“.⁵⁹² На тај начин се, заправо, изједначава са трећим по реду анализираним приступом, чији је домашај најшири.

Као што је раније поменуто, француско опште антибузивно правило се, начелно, базира на првом приступу, захтевајући од пореског органа да утврди да је

⁵⁸³ European Commission, Recommendation of 6 Dec. 2012 on aggressive tax planning, 4.2 и 4.6.

⁵⁸⁴ Sec. 22(2) Bundesabgabenordnung.

⁵⁸⁵ Sec. 177A(5) Income Tax Assessment Act 1936.

⁵⁸⁶ Sec. 245(3) Income Tax Act 1987.

⁵⁸⁷ Sec. 245 (3)(a) Income Tax Act 1987.

⁵⁸⁸ Sec. 207(1) Finance Act 2013.

⁵⁸⁹ K. Pantazatou (2022), 60.

⁵⁹⁰ B. Kuźniacki (2021), 237.

⁵⁹¹ V. Dafnomilis (2019), 394.

⁵⁹² B. Kuźniacki (2021), 240.

искључиви циљ поступка пореског обвезника било избегавање или умањење пореске обавезе. Прецизније речено, захтева се да акти пореског обвезника нису могли имати други мотив (фр. *ils n'ont pu être inspirés par aucun autre motif*), изузев избегавања или умањивања пореске обавезе.⁵⁹³ Ипак, 2014. године су усвојене измене и допуне општег антиабузивног правила које су модификацијом елемента намере пореског обвезника прошириле домен његове примене. Уместо услова да *искључиви* циљ пореског обвезника буде избегавање или умањење пореске обавезе, прописано је да је довољно да то буде његов *превасходни* циљ.⁵⁹⁴ Но, и пре него што су усвојене измене ступиле на снагу, Уставни савет Француске (*Conseil constitutionnel*) их је прогласио неуставним. Као разлог, Уставни савет је навео да ублажавање стандарда који се односи на мотив пореског обвезника неоправдано проширује дискрециона овлашћења пореских органа, што је оцењено као посебно проблематично у контексту последица примене општег антиабузивног правила, пре свега санкционисања пореског обвезника.^{595,596} Премда легислативно ублажавање стандарда намере није било успешно, у наредном периоду је *de facto* идентичан резултат постигнут кроз праксу Касационог и Врховног управног суда Француске.⁵⁹⁷ Наиме, француски судови су заузели становиште да поступак пореског обвезника може бити окарактерисан као абузиван, чак и онда када је за његово предузимање порески обвезник имао и други, односно не само порески мотив, под условом да непорески мотиви у конкретном случају имају искључиво помоћну улогу.⁵⁹⁸ На тај начин је стандард намере значајно ублажен и фактички изједначен са најзаступљенијим, другим приступом.

На основу спроведене анализе се може закључити да је почев од краја прве деценије XXI века јасно уочљив тренд ублажавања (из угла пореских органа) стандарда намере пореског обвезника, односно циља његовог аранжмана. Резултат је проширивање домена примене општих антиабузивних правила на све већи круг поступака пореских обвезника. Описани тренд је присутан, пре свега, у приступу Европске комисије која је, почев од 2011. године, у неколико наврата ревидирала формулацију комунитарног општег антиабузивног правила. Последице економске кризе из 2008. године снажно су утицале на промену наратива креатора пореске политике у ЕУ. Либерализација јединственог тржишта, која је претходно важила као превасходни покретач легислативних иницијатива у пореској материји, скрајнута је потребом да се обезбеди довољно средстава у буџетима држава-чланица, између осталог, и сузбијањем избегавања пореза и агресивног пореског планирања.⁵⁹⁹ Из

⁵⁹³ Article L64 Livre des procédures fiscales.

⁵⁹⁴ T. Dubut (2016), 284.

⁵⁹⁵ Пресуда Уставног савета Француске (*Le Conseil constitutionnel*), 2013–685 DC, од 29. децембра 2013. године, доступно на: <https://www.conseil-constitutionnel.fr/decision/2013/2013685DC.htm>, 26. децембар 2021.

⁵⁹⁶ Једна од последица примене француског општег антиабузивног правила је новчано кажњавање пореског обвезника, при чему износ казне може достићи 80% укупне висине пореза који је порески обвезник покушао да избегне. Санкционисању пореског обвезника посвећено је посебно поглавље 3.3. у глави трећој дисертације.

⁵⁹⁷ Tarek Afantrouss-Rami, Virginie Louvel-Loréal, "Counteracting Abusive Practices under French Tax Law: An Analysis", *European Taxation*, Vol. 60, 4/2020, 130.

⁵⁹⁸ *Ibid.*

⁵⁹⁹ I. Mitroyanni (2016), 22.

истих разлога и уз додатни утицај комунитарног права, идентичан тренд је могуће уочити и у настојањима националних пореских законодаваца (нпр. у Пољској) и судова (нпр. у Француској) да прошире домен примене постојећих општих антиабузивних правила.

2.1.4. Изигравање предмета и циља закона

Функција општег антиабузивног правила јесте да се осигура потпунија реализација циљева пореске политике у оквиру одређеног пореског система, и то: или путем одвраћања пореских обвезника од упуштања у поступке који спутавају остварење таквих циљева, или путем неутрализације и реквалификације предузетих аранжмана за потребе примене пореских прописа. Због тога ће елемент формулације општих антиабузивних правила, у највећем броју случајева,⁶⁰⁰ бити и захтев да аранжман пореског обвезника (који испуњава све предуслове које смо анализирали у претходним поглављима) буде уједно и противан „предмету и циљу закона“ (енг. *object and purpose of the law*), „намери законодавца“ (енг. *parliamentary intention*), „циљевима пореске политике ради којих је пропис усвојен“ (енг. *underlying policy*), односно да не одговара „изборима које законодавац пружа пореском обвезнику“ (енг. *choices afforded by the legislation*).⁶⁰¹ У ретким случајевима у којима опште антиабузивно правило није предвиђало поменути предуслов (какав је случај са иницијалном верзијом аустралијског општег антиабузивног правила), судска пракса развила је сличан захтев, како би ограничила поље примене општег антиабузивног правила.⁶⁰²

Из угла легислативне технике, поменути захтев може бити конципиран или као додатни предуслов за примену општег антиабузивног правила или као изузетак који искључује његову примену.⁶⁰³ Потоњи приступ препознајемо у тесту главног циља трансакције садржаном у чл. 29, ст. 9 Модел-конвенције ОЕЦД-а и чл. 29, ст. 9 Модел-конвенције УН-а, који налаже ускраћивање погодности из пореског уговора „*изузев уколико се установи да би пружање те погодности у наведеним околностима било у складу са предметом и циљем релевантних одредаба [конкретног пореског уговора, прим. аут.]*“.

Без обзира на разноврсност цитираних формулација, њихова суштина огледа се у обавезивању пореских органа, односно судова да се у примени пореских прописа не задовоље утврђивањем „слова“ закона, већ да идентификују његов „дух“. Ејзерман (*Robert L. H. Eizerman*) даје преглед начина на који се поменути критеријум може разумети: (а) у економском смислу, будући да успоставља везу са економском стварношћу коју је на уму имао законодавац и која може одступати од грађанскоправне форме коју је одабрао порески обвезник; (б) с ослонцем на основне

⁶⁰⁰ Изузетак представља модел општег антиабузивног правила којег су у студији из 2016. године предложили стручњаци ММФ-а. Вид.: С. Waerzeggers, С. Hillier (2016), 10.

⁶⁰¹ Р. Rosenblatt (2014), 153.

⁶⁰² Реч је о принципу избора (енг. *the choice principle*), који одобрава примену општег антиабузивног правила под условом да избор аранжмана који је порески обвезник начинио није у складу са намером законодавца. Вид.: Gaetano T. Pagono, “Australian tax avoidance cases – A comparative approach”, *Federal Judicial Scholarship*, 2017, доступно на: <http://www5.austlii.edu.au/au/journals/FedJSchol/2017/9.html>, 5. мај 2022.

⁶⁰³ В. Ј. Arnold (2017), 737.

принципе на којима је утемељено пореско право, као што је принцип способности плаћања; (в) полазећи од циља и сврхе конкретних одредаба пореског прописа; (г) водећи рачуна о структури конкретног пореског прописа, или (д) комбиновањем неколико претходно наведених приступа.⁶⁰⁴

Бројне су критике изнете у литератури на рачун наведеног критеријума, како год он био формулисан, односно тумачен. Према појединим ауторима, „(у)пућивање на 'дух' закона имплицира постојање каквог сеновитог, паралелног пореског закона коме приступ има само неколицина привилегованих, док се сви остали морају задовољити 'словом' закона“.⁶⁰⁵ Један део аргумената критичара полази од Радиновог (*Max Radin*) става према коме се намера законодавца не може идентификовати због колективног карактера законодавног тела.⁶⁰⁶ На наведени став се надовезују аутори који указују на то да појединачни представници у парламенту, по правилу, не проматрају нити су кадри да разумеју пореска питања која појединачни порески пропис настоји да регулише.⁶⁰⁷ Указује се на то да корпус пореских прописа у примени у одређеној јурисдикцији није усвојио један (исти) законодавац, већ законодавно тело различитог састава у различитим временским етапама. Ми бисмо се пре приклонили ауторима који примећују да наведени аргументи пренебрегавају чињеницу да је легислативни акт израз намере законодавног тела као државног органа, а не скупа појединаца који га чине.⁶⁰⁸ „Неспорно је да је легислативна намера мит – али неопходни мит – када је реч о тумачењу закона. Законодавац ретко има какву дефинисану или јасну намеру у вези са комплексним одредбама прописа о порезу на доходак. Упркос томе, неопходно је целокупној правној регулативи приписати рационалну сврху и намеру.“⁶⁰⁹ Кревер (*Richard Krever*) и Ван Бредероуд (*Robert F. van Brederode*) се такође приклањају становишту да је легислативна намера мит: „Представници у парламенту нису намеравали да припишу никакво одређено значење појединачним речима у одредбама које су постале закон. Готово сигурно, огромна већина представника није ни прочитала конкретан текст закона који су усвојили. Њихова намера била је да усвоје закон, како би дали ефекат пореској политици, и речи које су одабрали саветници министра и законописци имале су за

⁶⁰⁴ R. L. H. IJzerman (2002), 461.

⁶⁰⁵ John Hasseldine, Gregory Morris, “Corporate social responsibility and tax avoidance: A comment and reflection”, *Accounting Forum*, Vol. 37, 1/2013, 11.

⁶⁰⁶ Према Радиновом виђењу, практично је немогуће да сваки појединац у саставу законодавног тела има идентично стање ума, што би било неопходно за утврђивање јединствене намере законодавца. Вид.: Max Radin, “Statutory Interpretation”, *Harvard Law Review*, Vol. 43, 6/1930, 870.

⁶⁰⁷ Judith Freedman, “Interpreting Tax Statutes: Tax Avoidance and the Intention of the Parliament”, *Law Quarterly Review*, Vol. 123, 1/2007, 71.

⁶⁰⁸ *Ibid.*, 72; Слично и: Victoria F. Nourse, “Elementary Statutory Interpretation: Rethinking Legislative Intent and History”, *Boston College Law Review*, Vol. 55, 5/2014, 1615.

⁶⁰⁹ Vern Krishna, Borden Ladner, “GAAR Trumps Westminster in Lipson”, *Canadian Current Tax*, Vol. 19, 8/2009, 88, цитирано према: P. Rosenblatt (2014), 154 фн. 159.

циљ да, заједничким деловањем, обзнане садржину те политике, уместо да буду дисециране и тумачене изван тог ширег контекста.⁶¹⁰

Поједини аутори су скептични према наведеном супстантивном елементу општег антиабузивног правила, указујући да порески прописи често немају никакву другу евидентну сврху, изузев да обезбеде неопходне приходе у државној каси. Они стога упозоравају да би у поменутиим случајевима примена општег антиабузивног правила могла бити обесмишљена, јер би довела до неразумног закључка да порески обвезници поступају у складу са циљем пореског прописа само онда кад за реализацију свог пословног подухвата одаберу онај аранжман који води највећем пореском оптерећењу.⁶¹¹ Ми се, ипак, са наведеним ставом не бисмо могли сложити. Неспорно је да је крајњи циљ сваке одредбе пореског прописа прикупљање средстава неопходних за функционисање државе. То, међутим, не значи да појединачна одредба пореског прописа нема какву другу, специфичну улогу. Чак и кад није могуће *prima facie* препознати циљ појединачне одредбе пореског прописа, њено тумачење у контексту других порескоправних одредаба требало би да „расветли“ њену функцију у ширем порескоправном легислативном оквиру.

Упоредноправно посматрано, поједина општа антиабузивна правила захтевају утврђивање предмета и циља конкретне одредбе пореског прописа чију примену порески обвезник настоји да избегне, док се друга ослањају на општији приступ који подразумева утврђивање предмета и циља пореског прописа у целини. И један и други приступ стварају одређене проблеме. С једне стране, може бити изузетно компликовано идентификовати предмет и циљ појединачне одредбе пореског прописа уколико се она посматра изоловано од остатка акта у коме је садржана. С друге стране, проматрање предмета и циља пореског прописа као целине (нпр. прописа који уређује опорезивање добити, прописа који уређује опорезивање имовине и сл.) може водити врло апстрактним закључцима који отежавају примену општег антиабузивног правила на конкретан случај.

За разлику од судова континентално-правних система, судови *common law* јурисдикција нерадо иступају из оквира језичког тумачења кад је реч о одредбама пореских прописа. Због тога је утврђивање изигравања предмета и циља закона од стране судова налагало темељније делиберације.⁶¹² Примера ради, опште антиабузивно правило Канаде може се применити, између осталог, под условом да би трансакција пореског обвезника „директно или индиректно резултирала злоупотребом одредаба једног или више експлицитно набројаних извора порескоправних норми (унутрашњих пореских прописа, као и пореских уговора)“.⁶¹³ Врховни суд Канаде је у случају *Canada Trustco* елаборирао своје разумевање цитираног предуслова. Тако, утврђивање да порески обвезник својим поступањем

⁶¹⁰ Richard Krever, Robert F. van Brederode, “Legal Interpretation of Tax Law: A Reflection on Methods and Issues”, *Legal Interpretation of Tax Law* (eds. R. F. van Brederode, R. Krever), Kluwer Law International, Alphen aan den Rijn 2014, 8.

⁶¹¹ Aitor Navarro, Leopoldo Parada, Paloma Schwarz, “The Proposal for an EU Anti-avoidance Directive: Some Preliminary Thoughts”, *EC Tax Review*, 3/2016, 124-125.

⁶¹² Слично и: B. J. Arnold (2017), 738-739.

⁶¹³ Sec. 245(4) Income Tax Act 1987.

злоупотребљава одређену порескоправну одредбу спроводи се у два корака. Прво је неопходно идентификовати *предмет, дух или циљ одредаба* пореског прописа чијом злоупотребом порески обвезник настоји да оствари пореску уштеду. Затим је потребно испитати чињенични контекст случаја како би се утврдило да ли је абузивна трансакција обесмислила, то јест онемогућила реализацију (енг. *defeated or frustrated*) предмета, духа или циља релевантне одредбе. „Централни проблем“, према образложењу Суда, „јест тумачење релевантних одредаба у светлу њиховог контекста и циља.“⁶¹⁴ Потом је, у случају *Copthorne Holding Ltd. v. Canada* исти Суд објаснио да се предмет, дух, односно циљ релевантне одредбе идентификују применом уобичајених метода тумачења. Чак и кад је смисао одредбе већ на први поглед сасвим јасан, потребно је отићи корак даље и идентификовати циљ пореске политике који се релевантном одредбом настоји остварити.⁶¹⁵ С друге стране, у УК се одговор на питање да ли је аранжман пореског обвезника разуман, односно легитиман са становишта пореског законодавца проналази поређењем његовог резултата, то јест ефекта који је он произвео са: (а) принципима на којима је конкретна одредба пореског прописа утемељена и (б) циљевима пореске политике на чије остварење је та одредба усмерена.⁶¹⁶

Од значаја за то питање је и примена општег антиабузивног правила у контексту пореских подстицаја. Основна функција пореских подстицаја јесте усмеравање понашања пореских обвезника у правцу који се, из угла креатора пореске политике, сматра пожељним, признавањем различитих видова пореских уштеда. Разлози због којих се одређено понашање третира као пожељно те се због тога подстиче применом пореских подстицаја, могу бити економске, социјално-политичке, техничке и друге природе. Будући да порески систем путем подстицаја подстиче пореске обвезнике да модификују своје понашање ради реализације неког од поменутих циљева, при чему они остварују пореске уштеде, не би било смислено да се у таквим ситуацијама примењује опште антиабузивно правило. Као што је објашњено у глави првој дисертације, у мери у којој порески обвезник трпи економске последице које је законодавац везао за коришћење поједине пореске олакшице (између осталог и подстицаја), реч је о легитимној пореској евазији. Стога поједини примери општих антиабузивних правила, по правилу модернијих, експлицитно предвиђају да њиховој примени нема места у случају поступка пореског обвезника који је резултат избора подстакнутих од стране пореског законодавца (нпр. Аустралија).⁶¹⁷

⁶¹⁴ *Canada Trustco Mortgage Co. v. Canada*, [2005] 2 S.C.R. 601, 2005 SCC 54, текст пресуде доступан на: <https://scc-csc.lexum.com/scc-csc/scc-csc/en/item/2288/index.do>, 18. април 2022.

⁶¹⁵ *Copthorne Holdings Ltd. v. Canada*, 2011 SCC 63, [2011] 3 S.C.R. 721, 70, текст пресуде доступан на: <https://scc-csc.lexum.com/scc-csc/scc-csc/en/item/7981/index.do>, 18. април 2022.

⁶¹⁶ Anna Burchner, Jeremy Cape, Matthew Hodkin, “United Kingdom”, *Anti-avoidance measures of general nature and scope - GAAR and other rules* (eds. P. Rosenblatt, M. E. Tron), IFA Cahiers de Droit Fiscal International, Vol. 103a, IFA, Rotterdam 2018, 814.

⁶¹⁷ Sec. 177C(2) Income Tax Assessment Act, 1936.

2.2. Процесни елементи општих антибузивних правила

2.2.1. Обухваћени порески облици

Важно питање приликом прописивања општег антибузивног правила јесте одређивање домена његове примене *ratione materiae*. Премда то није универзални приступ, верујемо да је преферирано решење примена општег антибузивног правила у односу на све пореске облике у одређеном пореском систему. Тиме се избегава непотребна партикуларизација и усложњавање пореских прописа. Осим тога, на тај начин се уклања опасност постојања различитих правних стандарда на основу којих се утврђује постојање законите нелегитимне евазије у домену различитих пореских облика.

У легислативно-техничком смислу, питање примене општег антибузивног правила *ratione materiae* се може регулисати на следеће начине: (1) набрајањем конкретних пореских облика (и, евентуално, других врста фискалних прихода) у контексту чијег утврђивања се примењује опште антибузивно правило; (2) набрајањем посебних законских аката којима се уређују поједини порески облици, а поводом примене чијих одредаба долази у обзир примена општег антибузивног правила; (3) изостављањем прецизирања *ratione materiae* домена примене општег антибузивног правила, чиме се он поистовећује са доменом примене конкретног прописа (по правилу, основног процесног пореског закона) у коме је оно садржано.

Опште антибузивно правило прописано Директивом против избегавања пореза примењује се искључиво у контексту пореза на добит.⁶¹⁸ Ипак, имајући у виду да Директивом прописане антибузивне мере успостављају само минимални ниво заштите националних система пореза на добит од законите нелегитимне евазије, државе-чланице нису спутане у евентуалној намери да прошире домен примене, између осталог, и општег антибузивног правила, предвиђеног њеним чл. 6. Ово утолико пре што је домен примене општег антибузивног правила раније формулисаног Препоруком Европске комисије из 2012. године обухватао не само порез на добит, већ и порез на доходак, порез на капиталне добитке, као и порез који се наплаћује по одбитку, уколико је по својој суштини идентичан претходно набројаним пореским облицима.⁶¹⁹

За британско опште антибузивно правило је испрва било прописано да ће се примењивати у контексту пореза на доходак, пореза на добит, пореза на капиталне добитке, пореза на наслеђе, пореза на пренос апсолутних права (енг. *stamp duty*), пореза на приходе од производње нафте и гаса (енг. *petroleum revenue tax*) и годишњег пореза на резиденцијалне непокретности у власништву корпорација (енг. *annual tax on enveloped dwellings*).⁶²⁰ Накнадно је његов домен примене проширен, између осталог, на доприносе за обавезно социјално осигурање и на тзв. порез на преусмерену добит

⁶¹⁸ Вид. тачку 1) преамбуле Директиве против избегавања пореза.

⁶¹⁹ European Commission, Recommendation of 6 Dec. 2012 on aggressive tax planning, 2(a).

⁶²⁰ Sec. 206(3) Finance Act 2013.

(енг. *diverted profits tax*).^{621,622} С друге стране, ПДВ је остављен ван домена примене општег антибузивног правила. Као образложење, наведена је бојазан да би паралелна примена општег антибузивног правила са доктрином забране злоупотребе права, коју је у материји ПДВ-а успоставио Суд правде ЕУ у случају *Halifax*,⁶²³ могла да проузрокује проблеме у неусклађености са комунитарним правом ЕУ.⁶²⁴ С обзиром на то да је поменути разлог отпао иступањем УК из ЕУ, очекивано би било да домен примене општег антибузивног правила буде проширен и на материју ПДВ-а.

С друге стране, ирски законодавац експлицитно набраја материјалне пореске законе поводом чијих одредаба се опште антибузивно правило може применити.⁶²⁵ Премда се примењује на ПДВ, акцизе и царине су искључене из његовог домена примене.⁶²⁶

У случају претходна два приступа, евентуално накнадно увођење новог пореског облика у национални порески систем намеће обавезу допуне одредбе којом се прецизира домен примене општег антибузивног правила. Због тога нам се чини адекватнији приступ немачког законодавца. Кад је реч о немачком општем антибузивном правилу, нису посебно прецизирани порески облици у контексту чијег утврђивања је могућа његова примена. С обзиром на то да је опште антибузивно правило садржано у *Abgabenordnung*-у, општем пореском закону који садржи правила пореског поступка применљива на све пореске облике, начелно се подразумева његова примена у домену свих питања материјалног пореског права како у домаћим, тако и у прекограничним ситуацијама.⁶²⁷ Изузетак могу бити поједини порески облици за чије администрирање су надлежни локални порески

⁶²¹ HM Revenue and Customs, *General anti-abuse rule (GAAR) guidance*, Approved by the GAAR Advisory Panel with effect from 16 July 2021.

⁶²² Порез на преусмерену добит уведен је 2015. године, пре свега са циљем да погоди добит мултинационалних компанија које послују у оквиру дигиталне економије (отуда колоквијални назив *Google tax*), а конципиран је као антибузивна мера. Он погађа добит коју мултинационалне компаније настоје да „преусмере“, то јест пребаце из УК у јурисдикције са нижим пореским оптерећењем. Питању интеракције општег антибузивног правила са посебним антибузивним правилима посвећена је глава четврта ове дисертације.

⁶²³ Вид. одељак 4.1.1. главе четврте дисертације.

⁶²⁴ Aaronson Report (2011), 7.

⁶²⁵ Sec. 811(1)(a) Taxes Consolidation Act, 1997.

⁶²⁶ Irish Tax and Customs, *Guidance Notes on GAAR: The General Anti-Avoidance Rule & Protective Notifications*, Revenue Commissioners, September 2019, 1, доступно на: <https://www.revenue.ie/en/self-assessment-and-self-employment/documents/gaar-guidance-notes.pdf>, 19. јун 2022.

⁶²⁷ J. Englisch (2015), 214.

органи.⁶²⁸ На исти начин поступају и, примера ради, аустријски,⁶²⁹ грчки⁶³⁰ и луксембуршки⁶³¹ законодавац.

Алтернативно, одредба која уређује домен примене општег антиабузивног правила *ratione materiae* могла би да се конципира на исти начин као чл. 2 Модел-конвенције ОЕЦД-а.⁶³² Наиме, прва два става чл. 2 Модел-конвенције ОЕЦД-а начелно одређују природу пореза на које се порески уговор примењује. Они то чине описивањем њихових пореских објеката. Трећи став чл. 2 Модел-конвенције ОЕЦД-а садржи списак конкретних пореских облика у примени у свакој од држава уговорница у моменту закључења уговора, који испуњавају услове прописане у претходна два става. Коначно, последњи став истог члана предвиђа да ће се порески уговор примењивати и на било који други порески облик уведен након датума закључења пореског уговора, уколико је идентичан или је по суштини сличан експлицитно набројаним пореским облицима, без обзира на то да ли је он уведен поред или уместо неког од постојећих пореских облика.⁶³³ Ипак, проблеми у одређивању природе новоуведених пореских облика отежавају њихово подвођење под поменуту одредбу. О томе сведоче бројни примери пореских облика уведених након ревизије националних пореских прописа под утицајем *BEPS* акционог плана.⁶³⁴ Само неки од тих примера су порез на дигиталне услуге,⁶³⁵ британски порез на преусмерену добит⁶³⁶ и белгијски *fairness tax*.⁶³⁷ Сличне потешкоће би било разумно очекивати и уколико би се домен примене општег антиабузивног правила дефинисао на исти начин. Сходно томе, сматрамо да би одређивање за описани приступ угрозило правну сигурност и да би преферирана била примена општег антиабузивног правила на све пореске облике на које се примењује закон који уређује порески поступак.

⁶²⁸ M. Seiler (2016), 154.

⁶²⁹ V. Wöhrer (2016), 67.

⁶³⁰ V. Dafnomilis (2019), 394.

⁶³¹ K. Pantazatou (2022), 60.

⁶³² M. Seiler (2016), 155. Напомињемо да у упоредноправној легислативној пракси нисмо наишли на пример општег антиабузивног правила које следи тај приступ.

⁶³³ OECD, Model Tax Convention on Income and on Capital 2017 (Full Version), OECD Publishing, Paris 2019, доступно на: https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-2017-full-version_g2g972ee-en#page4, 12. јануар 2022.

⁶³⁴ У литератури се поменути порески облици називају анти-*BEPS* порезима (енг. *anti-BEPS taxes*). Вид.: Roland Ismer, Christoph Jescheck, "The Substantive Scope of Tax Treaties in a Post-BEPS World: Article 2 OECD MC (Taxes Covered) and the Rise of New Taxes", *Intertax*, Vol. 45, 5/2017, 390.

⁶³⁵ Daniela Hohenwarter *et al.*, "Qualification of the Digital Services Tax Under Tax Treaties", *Intertax*, Vol. 47, 2/2019, 147.

⁶³⁶ Wei Cui, "Article 2 – Taxes Covered", *Global Tax Treaty Commentaries* (ed. P. Pistone), IBFD, Amsterdam 2019, sec. 5.3.1.1.

⁶³⁷ R. Ismer, C. Jescheck (2017), 390.

2.2.2. *De minimis* одредба

Крајње једноставан, али, из неколико важних разлога, изузетно користан процесни елемент општих антиабузивних правила је тзв. *de minimis* одредба. Њоме се прописује одређени праг који мора прећи вредност пореске уштеде реализоване упуштањем у одређени абузивни аранжман да би опште антиабузивно правило уопште могло бити примењено. По правилу се за процену испуњености поменутог услова посматра вредност пореске уштеде остварене у току једне пореске године,⁶³⁸ не узимајући у обзир камату. У односу на прописани праг посматра се пореска уштеда која произлази из одређеног спорног абузивног аранжмана, а не пореска уштеда коју, захваљујући том аранжману, оствари појединачни порески обвезник. Другим речима, уколико одређени абузивни аранжман резултира пореском уштедом за више различитих пореских обвезника посматра се збир вредности пореских уштеда коју је сваки од њих остварио.⁶³⁹

Превасходни смисао поменуте одредбе је у ограничавању примене општег антиабузивног правила на случајеве законите нелегитимне евазије чије сузбијање фискусу доноси значајне пореске приходе, чиме се оправдава коришћење ограничених ресурса пореских органа. И у погледу заштите права пореских обвезника *de minimis* одредба може дати важан допринос. Наиме, изузимањем из делокруга примене општег антиабузивног правила поступака пореских обвезника који не резултирају значајном пореском уштедом смањује се правна несигурност у пореском систему. Разлог томе је околност да се порески обвезници који немају средстава и услова за прибављање одговарајуће стручне помоћи у организовању својих трансакција (нпр. поједина физичка лица, предузетници, микро или мала правна лица) *de facto* „штите“ од примене општег антиабузивног правила. С друге стране, опште антиабузивно правило усмерава се на пореске обвезнике чије су абузивне трансакције најсофистицираније и, са становишта фискуса, најштетније. То су првенствено порески обвезници иза чијих поступака стоји издашна подршка пореских саветника и/или интерних пореских стручњака, за које антиципирање евентуалног дејства општег антиабузивног правила у конкретном случају не би требало да представља непремостиву препреку.

Упоредноправно посматрано, постоје два начина на која се може формулисати *de minimis* одредба. Први начин подразумева исказивање прага путем правних стандарда који употребом одређених придева указују на размере пореске уштеде остварене од стране пореског обвезника (нпр. значајна, битна, незанемарљива пореска уштеда и сл.), док се други начин огледа у исказивању у прецизном новчаном износу прага који мора прећи висина пореске уштеде.

Пример за први приступ проналазимо у некадашњем општем антиабузивном правилу Шведске. Њиме је иницијално било прописано да пореска уштеда коју порески обвезник оствари мора бити „значајна“. Само пар година касније, у оквиру измена и допуна пореског законодавства, поменути правни стандард је измењен те је

⁶³⁸ Поменуто прецизирање је релевантно за периодичне порезе.

⁶³⁹ Sunil Arora, Varun Sharma, “Exemptions from GAAR”, *The Chamber’s Journal*, Vol. 6, 1/2017, 54.

надаље налагао да пореска уштеда мора бити „незанемарљива“.⁶⁴⁰ Неспорно је овде реч о приступу који установљава широка дискрециона овлашћења за пореске органе и, као такав, доприноси правној несигурности у неприхватљивој мери. Због тога сматрамо да би јурисдикције које се одлуче за прописивање *de minimis* одредбе у оквиру свог општег антибузивног правила свакако требало да избегавају поменути приступ те да се одреде за прописивање прага у новчаном износу.

Други приступ следи, примера ради, опште антибузивно правило Индије,⁶⁴¹ а донедавно и Пољске.⁶⁴² Очекивано, утврђивање прецизног новчаног прага од чије висине ће зависити применљивост општег антибузивног правила скопчано је с одређеним тешкоћама. Пре свега, неопходно је проценити висину административних трошкова примене општег антибузивног правила у датој јурисдикцији. Предуслов да функција општег антибузивног правила у одређеном пореском систему не буде обесмишљена јесте да његова успешна примена у конкретном случају резултира увећањем пореских прихода, које барем компензује административне трошкове произашле из такве примене. Према томе, процењена висина прага ће зависити од сложености процесног оквира у коме се опште антибузивно правило примењује (нпр. да ли је у поступак примене општег антибузивног правила укључен посебан саветодавни орган, да ли је примена општег антибузивног правила у надлежности искључиво пореских службеника на вишим положајима, односно са значајнијим радним искуством, а тиме и вишом накнадом за рад, да ли је успостављен систем претходних обавезујућих пореских мишљења итд.). Додатни фактор од којег би требало да зависи одговарајућа висина новчаног прага јесте капацитет пореских органа. Наиме, водећи рачуна о нивоу кадровске и материјалне опремљености националних пореских органа да успешно изнесу примену општег антибузивног правила, законодавац може подесити праг довољно високо да порески органи не буду преоптерећени. Остаје, наравно, отворена могућност поступног снижавања висине новчаног прага у сагласју са прилагођавањем и навикавањем пореских органа новом средству сузбијања избегавања пореза. У сваком случају, прописивање *de minimis* прага у новчаном износу подразумевало би његову периодичну индексацију, како би се у условима инфлације очувала његова реална вредност.

У вези са прописивањем *de minimis* одредбе неопходно је истаћи следеће ограде. Све мере садржане у Директиви против избегавања пореза, а међу њима и опште антибузивно правило, представљају, како смо објаснили, само минимални стандард у заштити од законите нелегитимне пореске евазије. То значи да државе-чланице могу усвојити строже, али не и повољније одредбе за сузбијање законите нелегитимне евазије у односу на мере садржане у Директиви. Опште антибузивно правило прописано Директивом не предвиђа *de minimis* одредбу, па се оправдано може поставити питање њене усклађености као елемента општег антибузивног правила са

⁶⁴⁰ Leif Mutén, “The Swedish Experiment with a General Anti-Avoidance Rule”, *Tax avoidance and the rule of law* (ed. G. Cooper), IBFD, Amsterdam 1997, 312.

⁶⁴¹ Arnab Naskar, Shubhangi Gupta, “The General Anti-Avoidance Rule – An Indian and International Perspective”, *Asia-Pacific Tax Bulletin*, March/April 2013, 103. Праг је утврђен у висини од 30 милиона ИНР, што износи нешто изнад 300.000 ЕУР.

⁶⁴² Agnieszka Olesińska, “Is Polish GAAR Compatible with the Directive 2016/1164 (ATAD)”, *Toruński Rocznik Podatkowy*, 2017, 108. Праг је утврђен у висини од 100.000 ПЛН, што износи нешто више од 20.000 ЕУР.

успостављеним минималним стандардом. Наиме, прописивање *de minimis* одредбе може да, зависно од висине прага који законодавац утврди, искључи из домена примене општег антибузивног правила значајан круг спорних понашања пореских обвезника те, сходно томе, да ниво заштите од законите нелегитимне евазије спусти испод минималног стандарда. Истовремено, могућност одређивања прага примене општег антибузивног правила на различитим висинама у различитим државама-чланицама у супротности је са циљем Директиве да хармонизује систем заштите од законите нелегитимне евазије у оквирима Уније. Тако је опште антибузивно правило Пољске ревидирано 2019. године уклањањем *de minimis* одредбе управо са циљем усклађивања са захтевима садржаним у Директиви. Према томе, извесно је да *de minimis* одредба, чак и када је њоме прописан умерени лимит (какав је случај био са пољским општим антибузивним правилом), није у складу са секундарним правом ЕУ.

С друге стране, верујемо да, кад је реч о државама које нису чланице Уније, укључујући и оне које претендују да у будућности то постану, *de minimis* одредба неизоставно треба бити прописана општим антибузивним правилом. Како смо претходно објаснили, њоме се у битној мери олакшава практична примена општег антибузивног правила, док се оно истовремено чини мање спорним из угла начела правне сигурности и начела сразмерности. Сужавањем круга ситуација на које се опште антибузивно правило може применити, *de minimis* одредба уједно утиче и на низ „пратећих“ механизма заштите права пореског обвезника у контексту примене општих антибузивних правила. Оценили бисмо зато *de minimis* одредбу као једноставно средство за усмеравање општег антибузивног правила на финансијски најзначајније облике избегавања пореза, које уједно чини спроводивим различите механизме заштите права пореских обвезника чак и у мање развијеним пореским системима. Кад је реч о државама које претендују на чланство у ЕУ, мишљења смо да би у погледу *de minimis* одредбе било сасвим оправдано затражити у приступним преговорима установљавање прелазног периода од неколико година након момента приступања Унији током кога би право на примену тог лимита било задржано. Алтернативно, минимални праг би, уместо законским одредбама, могао бити утврђен у интерним упутствима којима се у поступку примене општег антибузивног правила имају руководити надлежни порески службеници. Такав приступ, ипак, у мањој мери штити правну сигурност, а у порескоправном оквиру ЕУ чак може бити упитан са становишта правила о државној помоћи, о чему ће више речи бити у поглављу 4.1.2. главе четврте дисертације.

2.2.3. Терет доказивања

Начелно говорећи, терет доказивања у пореском поступку подељен је између пореског органа и пореског обвезника. На пореском органу је терет доказивања чињеница које су од значаја за настанак и увећање пореске обавезе, док на пореском дужнику лежи терет доказивања чињеница које утичу на умањење пореског дуга или за последицу имају настанак одређеног права пореског обвезника.⁶⁴³ Реч је о широко

⁶⁴³ Claudia Sand, *National Legal Presumptions and European Tax Law*, Kluwer Law International BV, Alphen aan den Rijn 2018, 33-34.

прихваћеном приступу, заснованом на тзв. Розенберговој формули (нем. *Normenbegünstigungstheorie*) према којој свака странка у поступку треба да докаже чињенице из којих произлазе за њу повољне правне последице.⁶⁴⁴ Данас се поменути приступ употпуњује „практичним“ обзирима, па се указује на потребу да *onus probandi* буде на оној странци која се налази у бољој позицији да прикупи неопходне доказе.⁶⁴⁵ Расподела терета доказивања је и у српском пореском праву уређена у складу са Розенберговом формулом, уз прецизирање да се од поменутог начелног правила одступа у случају примене неке од метода процене пореске основице (методе парификације или методе унакрсне процене основице).⁶⁴⁶

Терет доказивања је још један аспект у коме долази до изражаја разлика између посебних и општих антиабузивних правила. За разлику од посебних антиабузивних правила која се често заснивају на претпоставци постојања абузивног понашања пореског обвезника у случају испуњености одређених услова, општа антиабузивна правила би, макар *de lege ferenda*, требало да од пореског органа захтевају доказивање конститутивних елемената абузивног понашања у сваком конкретном случају.

Кад је реч о расподели терета доказивања у поступку примене општих антиабузивних правила, упоредноправно посматрано, могућа су два приступа. Први приступ подразумева примену општих одредаба о расподели доказа у пореском, односно судском поступку. Други, знатно ређе заступљен приступ, огледа се у прописивању специјалних правила за расподелу терета доказивања, која важе искључиво у контексту примене општих антиабузивних правила. Дobar пример је британско опште антиабузивно правило које експлицитно прописује да је порески орган дужан да докаже да је аранжман пореског обвезника абузиван, као и да су корекције које су спроведене у односу на тај аранжман ради неутралисања обвезникове пореске уштеде правичне и разумне.⁶⁴⁷ У сваком случају, без обзира на то за који од претходна два приступа се порески законодавац одлучио, могуће је да *onus probandi* буде: (1) искључиво на пореском органу,⁶⁴⁸ (2) искључиво на пореском обвезнику,⁶⁴⁹ или (3) подељен између пореског органа и пореског обвезника. Начин на који је подељен терет доказивања у поступку примене општег антиабузивног

⁶⁴⁴ Roman Seer, "Neue Dokumentations- und Nachweispflichten?", *Internationale Einkünfteabgrenzung* (Hrsg. D. J. Piltz, H. Schaumburg), Dr. Otto Schmidt Verlag, Köln 2003, 43.

⁶⁴⁵ Klaus-Dieter Drüen, Daniel Drissen, "Burden of Proof and Anti-Abuse Provisions", *The Burden of Proof* (ed. G. Meussen), IBFD, Amsterdam 2013, 11, <https://www.ibfd.org/sites/default/files/2021-08/Burden%20of%20proof%20-%20Sample%20chapter.pdf>, 4. новембар 2021.

⁶⁴⁶ Чл. 51 ЗПППА.

⁶⁴⁷ Section 211(1), Part V, Finance Act 2013.

⁶⁴⁸ Такав је случај са општим антиабузивним правилом Грчке, Републике Кореје, Тајвана, Украјине, Холандије, Чилеа и Шведске. Вид.: P. Rosenblatt, M. E. Tron (2018), 45; V. Dafnomilis (2019), 394; Patricio Masbernat, Gloria Ramos Fuente, "The General Anti-Avoidance Rule in Chile and Its Application", *Studi Tributari Europei*, Vol. 9, 2019, 54.

⁶⁴⁹ Такав пример су општа антиабузивна правила Новог Зеланда, Израела, Индије и Италије. Вид.: P. Rosenblatt (2014), 178; P. Rosenblatt, M. E. Tron (2018), 45.

правила утиче на учесталост и агресивност приступа пореских органа у његовој примени,⁶⁵⁰ због чега има важан значај за заштиту права пореског обвезника.

Са становишта заштите права пореског обвезника и његовог положаја у порескоправном односу, алоцирање иницијалног терета доказивања (енг. *prima facie evidence*) пореском органу је, без сумње, префериран приступ. То значи да се од пореског органа захтева да пружи доказе о испуњености свих предуслова прописаних општим антиабузивним правилом за постојање законите нелегитимне евазије, уз остављање могућности пореском обвезнику да оповргне изнете тврдње пореског органа. Чињенице на чије ће доказивање порески обвезник бити фокусиран зависе од начина на који је формулисано опште антиабузивно правило, то јест од супстантивних елемената на које се његова примена ослања. Тако, на пореском обвезнику може бити да докаже да: (а) је имао и (значајан) непорески мотив за предузимање спорне трансакције, (б) са становишта намераваних економских ефеката предузета трансакција није артифицијелна/непримерена/неуобичајена или сл., (в) предузета трансакција не осујећује циљ који је законодавац имао у виду приликом прописивања конкретне одредбе пореског закона и др. Рецимо, канадско опште антиабузивно правило не садржи експлицитне одредбе о терету доказивања, али је Врховни суд Канаде из начина на који је опште антиабузивно правило формулисано закључио да је на пореском органу да докаже постојање абузивног аранжмана, пореске уштеде и сврху пореског прописа коју је обвезник својим понашањем наводно осујетио.⁶⁵¹ С друге стране, на пореском обвезнику је да пружи доказе којима се оповргава тврдња пореског органа да пореска уштеда произлази из предузете трансакције, као и да је предузета трансакција абузивна. На сличан начин, уређен је терет доказивања у контексту примене аустријског,⁶⁵² данског⁶⁵³ и финског⁶⁵⁴ општег антиабузивног правила.

Питање расподеле терета доказивања у поступку примене антиабузивних правила у више наврата је разматрано пред Судом правде ЕУ.⁶⁵⁵ Иако су уочљива одређена „колебања“ у досадашњој пракси Суда, чини се да је данас прихваћен став према коме терет доказивања постојања законите нелегитимне евазије треба да буде

⁶⁵⁰ C. Turley, D. Chamberlain, M. Petriccione (2017), 10.1.

⁶⁵¹ Daniel Sandler, "The Minister's Burden under GAAR", *Canadian Tax Journal*, Vol. 54, 1/2006, 6.

⁶⁵² Sebastian Bergmann, Martin Lehner, "Austria", *Anti-avoidance measures of general nature and scope – GAAR and other rules* (eds. P. Rosenblatt, M. E. Tron), IFA Cahiers de Droit Fiscal International, Vol. 103a, IFA, Rotterdam 2018, 171.

⁶⁵³ Liselotte Madsen, Anders Nørgaard Laursen, "Denmark", *Anti-avoidance measures of general nature and scope – GAAR and other rules* (eds. P. Rosenblatt, M. E. Tron), IFA Cahiers de Droit Fiscal International, Vol. 103a, IFA, Rotterdam 2018, 300.

⁶⁵⁴ Reijo Knuutinen, "Finland", *Anti-avoidance measures of general nature and scope – GAAR and other rules* (eds. P. Rosenblatt, M. E. Tron), IFA Cahiers de Droit Fiscal International, Vol. 103a, IFA, Rotterdam 2018, 314.

⁶⁵⁵ Реч је о следећим случајевима: *Leur-Bloem* (C-28/95) од 17 јула 1997. године; *Cadbury Schweppes* (C-196/04) од 12. септембра 2006. године; *Thin Cap Group* (C-524/04) од 13. марта 2007. године; *Foggia* (C-126/10) од 10. новембра 2011. године; *SIAT* (C-318/10) од 5. јула 2012. године; *Euro Park Service* (C-14/16) од 8. марта 2017 године; придружени случајеви *Juhler Holding* и *Deister Holding* (C-504/16 и C-504/16) од 20. децембра 2017. године; придружени случајеви *N Luxembourg I*, *X Denmark*, *C Denmark I* и *Z Denmark v. Skatteministeriet* (C-115/16, C-118/16, C-119/16 и C-299/16) од 26. фебруара 2019. године.

на пореским органима.⁶⁵⁶ Чак и у ранијим пресудама у којима је од пореских органа захтевано само пружање *prima facie* доказа за постојање абузивног понашања на страни пореског обвезника, установљена је обавеза да се пореском обвезнику остави могућност да оповргне тврдње пореског органа.⁶⁵⁷ У описаном смислу, пракса Суда правде ЕУ представља ограничавајући фактор за државе-чланице ЕУ кад је реч о формулисању антиабузивних правила, односно одредаба у њиховом саставу које се односе на терет доказивања.

3. Ефекти примене општих антиабузивних правила

Након што се установи испуњеност предуслова за примену општег антиабузивног правила, односно чињенице конкретног случаја подведу под његове супстантивне и процесне елементе, неопходно је утврдити правне последице које наступају. Правне последице примене општег антиабузивног правила састоје се, пре свега, у ускраћивању пореском обвезнику пореске уштеде која би била остварена аранжманом за који је утврђено да је абузиван и, евентуално, у реквалификацији таквог аранжмана. У значајном броју јурисдикција ефекти општих антиабузивних правила се у наведеном и исцрпљују. Ипак, неке јурисдикције предвиђају и пенализацију пореског обвезника у односу на чији аранжман је опште антиабузивно правило примењено.

3.1. Ефекти у односу на абузивни аранжман

У погледу ефекта који имају на абузивни аранжман пореског обвезника, општа антиабузивна правила могу се поделити у две категорије: (1) општа антиабузивна правила која имају искључиво неутралишући ефекат (енг. *annihilating effect*) у односу на абузивни аранжман и (2) општа антиабузивна правила која, поред неутрализације абузивног аранжмана, спроводе и његову реквалификацију. Баес Морено (*Andrés Báez Moreno*) прву категорију означава као општа антиабузивна правила с ограниченим ефектима, а другу категорију као општа антиабузивна правила са проширеним ефектима.⁶⁵⁸ Заједничко свим моделима општих антиабузивних правила у упоредном праву јесте да описани ефекти наступају искључиво у домену пореског права, док су са становишта грађанскоправне валидности абузивног аранжмана ирелевантни.

⁶⁵⁶ F. Ravelli, F. Franconi (2021), 443.

⁶⁵⁷ Реч је о ставу Суда израженом у случајевима *Cadbury Schweppes* (C-196/04) и *Thin Cap Group* (C-524/04). Анализи релевантне праксе Суда правде ЕУ биће посвећен одељак 4.1.1. главе четврте нашег истраживања.

⁶⁵⁸ A. Báez Moreno (2017), 441-442.

3.1.1. Неутрализација абузивног аранжмана

Такорећи најблажи ефекат који општа антиабузивна правила могу имати јесте неутрализација, то јест елиминисање абузивног аранжмана који је порески обвезник предузео. Под тиме се подразумева да предузети аранжман, односно трансакција просто неће бити уважени за потребе примене пореских прописа. Према томе, порески третман ће бити утврђен на основу преосталих чињеница, које нису погођене општим антиабузивним правилом.⁶⁵⁹

У ситуацији кад је абузивни аранжман предузет да би се испунили услови за прибављање одређене пореске олакшице (нпр. изузимање или порески кредит), ефекат општег антиабузивног правила свакако се задржава на неутрализацији спроведеног аранжмана, будући да никаква накнадна реквалификација није потребна.⁶⁶⁰ Осим тога, неутрализација ће бити довољна и у случају када се утврди да је искључиви циљ аранжмана пореског обвезника била реализација пореске уштеде. Тада нема других економских ефеката које је обвезник настојао да оствари уз пореску уштеду, а чије би постизање било могуће и неким другачијим, из перспективе законодавца, легитимним аранжманом. Такав би случај, рецимо, биле раније описане кружне трансакције, чијим предузимањем се економска позиција пореског обвезника „враћа“ у идентично стање као пре њиховог предузимања.⁶⁶¹

Изузимајући наведене ситуације, у мери у којој се опште антиабузивно правило задржава на простој неутрализацији, ограничава се његова успешност као механизма за сузбијање понашања пореских обвезника којима се осујећују циљеви пореске политике.⁶⁶² Као што Кревер (*Richard Kreyer*) иронично закључује: „Никакав порез неће бити надокнађен простом неутрализацијом порески мотивисаног аранжмана.“⁶⁶³ Отуда не чуди околност да су поједине јурисдикције своја општа антиабузивна правила са стриктно неутралишућим ефектом накнадно прошириле прописивањем могућности (или обавезе) реквалификације абузивног аранжмана (нпр. Аустралија, Канада, Нови Зеланд).

3.1.2. Супституција абузивног аранжмана

Реквалификација (енг. *reclassification, reconstruction*) абузивног аранжмана, то јест његова супституција хипотетичким неабузивним аранжманом (енг. *counterfactual*, нем.

⁶⁵⁹ N. F. Orow (2000), 193.

⁶⁶⁰ Marc Bourgeois, Aymeric Nollet, “Belgium”, *GAARs – A Key Element of Tax Systems in the Post-BEPS World* (eds. M. Lang et al.), IBFD, Amsterdam 2016, 96-97.

⁶⁶¹ Aaronson Report (2011), 36.

⁶⁶² N. F. Orow (2000), 195.

⁶⁶³ R. Kreyer (2016), 11. Наведена тврдња стоји само у случајевима у којима уопште постоји могућност да се предузети аранжман реквалификује. Уколико је, како је објашњено, порески обвезник предузимањем спорног аранжмана настојао да оствари право на какву пореску олакшицу, већ сама неутрализација таквог аранжмана довољна је да „надокнади“ фискусу изгубљени порески приход, то јест да спречи да се порески приход не „слије“ у државну касу.

Sachverhaltsfiktion) служи да „премости размимоилажења између грађанског и пореског права“.⁶⁶⁴ Као што је анализа фискалних судских доктрина, али и концепта симулације и *sham* трансакције показала, механизам реквалификације није својствен само општим антибузивним правилима. Кад је реч о општим антибузивним правилима, циљ реквалификације је конструисање алтернативног, хипотетичког аранжмана који одговара намери законодавца и који је порески обвезник могао предузети у конкретним околностима, али то (из пореских разлога) није учинио. Алтернативни хипотетички аранжман је онај аранжман који се може сматрати уобичајеним, односно разумним за дате околности, односно за остваривање економског резултата који је порески обвезник настојао постићи. На основу тако конструисаног хипотетичког аранжмана се затим утврђује пореска обавеза. Реквалификација се може извршити и у односу на само један део, то јест корак у саставу сложеног аранжмана.

Кад је реч о општим антибузивним правилима чији ефекат није само неутрализација већ и реквалификација аранжмана, основно је питање да ли ће реквалификација наступити аутоматски, то јест чим се у конкретном случају испуне услови садржани у супстантивним и процедуралним елементима општег антибузивног правила или ће, пак, уследити тек уколико порески орган донесе коначну одлуку о томе.⁶⁶⁵ Примере општих антибузивних правила у којима „последњу реч“ има порески орган који, захваљујући томе, може одустати од спровођења реквалификације и поред постојања свих законом прописаних индиција законите нелегитимне евазије налазимо, на пример, у законодавству Аустралије,⁶⁶⁶ Ирске,⁶⁶⁷ Новог Зеланда⁶⁶⁸ и Француске.⁶⁶⁹ С друге стране, аутоматско наступање ефеката општег антибузивног правила у случају испуњености њиме прописаних услова постоји у законодавству Канаде,⁶⁷⁰ Хонг Конга,⁶⁷¹ УК⁶⁷² и Шпаније. Пружање слободе пореском органу да од случаја до случаја одлучује да ли ће уопште спровести реконструкцију или не утиче на правну несигурност коју узрокују општа антибузивна правила. Због тога нам се чини прихватљивијим решење које подразумева обавезу пореског органа да примени опште антибузивно правило у ситуацији када су њиме прописани предуслови испуњени.

Но, чак и кад конкретно опште антибузивно правило не оставља пореском органу могућност дискреционе оцене о томе *да ли* ће спровести реквалификацију, оно нужно подразумева дискреционо овлашћење у погледу тога *на који начин* треба

⁶⁶⁴ Roy Rohatgi, *Basic International Taxation*, Vol. 2: Practice, BNA International Inc, London 2007, 144.

⁶⁶⁵ N. F. Orow (2000), 192.

⁶⁶⁶ Maurice Cashmere, “A GAAR for the United Kingdom? The Australian experience”, *British Tax Review*, 2/2008, 136.

⁶⁶⁷ Sec. 811C Taxes Consolidation Act 1997.

⁶⁶⁸ John Tretola, “Comparing the New Zealand and Australian GAAR”, *Revenue Law Journal*, Vol. 25, 1/2017, 3.

⁶⁶⁹ T. Afantrouss-Rami, V. Louvel-Loréal (2020), 129.

⁶⁷⁰ Sec. 245(2) Income Tax Act 1985.

⁶⁷¹ Inland Revenue Department, The Government of the Hong Kong (2006), 13.

⁶⁷² Sec. 209(1) Finance Act 2013.

спровести реквалификацију. Са циљем да поменуто дискреционо овлашћење ограничи (у мери у којој је то могуће), поједине јурисдикције у својим моделима општих антиабузивних правила, односно пратећим упутствима за њихову примену предвиђају извесне начелне смернице за пореске органе. Илустрације ради, званично упутство које је објавила Аустралијска пореска администрација (*Australian Taxation Office*) прецизира да је за идентификовање хипотетичког аранжмана пореског обвезника корисно испитати следеће: (1) најдиректнији и најуобичајенији начин за реализацију комерцијалних и практичних циљева спорног аранжмана (изузимајући пореску уштеду), (2) норме пословне праксе, као што су стандарди понашања у одређеној грани привреде, (3) друштвене норме, као што су породичне обавезе, (4) понашање уговорних страна пре/након реализације спорне схеме, у поређењу са њиховим понашањем током њеног трајања и (5) конкретне новчане токове.⁶⁷³ Посебно се наглашава да дата листа није исцрпна, већ да има искључиво егземпларни карактер.

У већини случајева конструкција хипотетичког аранжмана неће бити проблематичан подухват. Ипак, могуће су ситуације у којима постоји више алтернативних неабузивних аранжмана које је порески обвезник могао предузети, а да оствари идентичан економски (али не и порески) ефекат. Неспорно је да критеријум одлучивања пореског органа не би смео бити износ прихода који сваки потенцијални алтернативни аранжман доноси буџету.⁶⁷⁴ Порески орган би у описаним ситуацијама требало да изабере онај алтернативни аранжман за који је највероватније да би га и сâм порески обвезник одабрао да се није иницијално одлучио за абузивни аранжман. Тако, рецимо, пољско опште антиабузивно правило, као један вид заштите права пореског обвезника, експлицитно предвиђа обавезу пореског органа да прихвати алтернативни аранжман који је порески обвезник у поступку примене општег антиабузивног правила приказао као префериран међу различитим хипотетичким аранжманима.⁶⁷⁵

Треба имати у виду да алтернативни, хипотетички аранжман не мора нужно бити активно поступање пореског обвезника, већ и одсуство било каквог поступања (енг. *nil transaction*).⁶⁷⁶ Реч је о ситуацији у којој порески обвезник не би ступио ни у какав други (хипотетички) аранжман, изузев оног у који је заиста и ступио, а који је, као абузиван, неутрализован општим антиабузивним правилом. У том случају, реквалификација, заправо, има исти ефекат као и проста неутрализација абузивног аранжмана.

На питање како порески орган може поуздано дознати која је, из угла пореског обвезника, преферирана алтернативна трансакција, уколико таква могућност није

⁶⁷³ Australian Taxation Office, *Practice Statement, Law Administration: Application of General Anti-Avoidance Rules*, PS LA 2005/24, 2020, доступно на: <https://www.ato.gov.au/law/view/document?docid=PSR/PS200524/NAT/ATO/00001>, 3. април 2022.

⁶⁷⁴ HM Revenue and Customs, *General anti-abuse rule (GAAR) guidance*, Approved by the GAAR Advisory Panel with effect from 16 July 2021, B.13.3.

⁶⁷⁵ Hanna Filipczyk, "New Anti-Avoidance Provisions in Poland – A Change of Scenery", *European Taxation*, Vol. 56, 5/2016, 224.

⁶⁷⁶ Henrik Skar, "Norway", *Anti-avoidance measures of general nature and scope – GAAR and other rules* (eds. P. Rosenblatt, M. E. Tron), IFA Cahiers de Droit Fiscal International, Vol. 103a, IFA, Rotterdam 2018, 581.

експлицитно прописана самим општим антиабузивним правилом, одговор, верујемо, дају порески системи у којима је однос између пореског обвезника и пореског органа заснован на сарадњи (енг. *enhanced relationship, cooperative compliance*). Наиме, један од основних предуслова успостављања таквог пореског управног односа јесте пружање могућности пореском обвезнику да са пореским органима ступи у конструктиван дијалог у току поступка утврђивања пореза и/или пореске контроле.⁶⁷⁷ Тако, рецимо, у Естонији порески обвезник има право на тзв. коначни претрес (енг. *final discussion*) свих релевантних чињеница *пре* него што порески орган донесе акт којим окончава пореску контролу.⁶⁷⁸ У појединим јурисдикцијама (нпр. у Данској) пореском обвезнику се са истим циљем даје проактивна улога предвиђањем права да захтева одржавање састанака са пореским органом.⁶⁷⁹ Гаранција поменутог сегмента начела *audiatur et altera pars* чини нам се зато нужним предусловом исправног спровођења реквалификације, уз поштовање права пореског обвезника.

Суд правде ЕУ у својој пракси јасно показује преференције према општим антиабузивним правилима која, осим што неутралишу абузивни аранжман пореског обвезника, додатно врше и његову супституцију хипотетичким неабузивним аранжманом. Тако, у пресуди донетој у случају *Halifax*, Суд је истакао да: „у случају да се утврди постојање абузивног поступања, релевантна трансакција мора бити редефинисана тако да се успостави стање које би преовладало у одсуству абузивне трансакције.“⁶⁸⁰

Насупрот томе, Директива против избегавања пореза није тако недвосмислена. Опште антиабузивно правило прописано њеним чл. 6 предвиђа, у свом првом ставу, искључиво обавезу државе-чланице да неутралише, то јест занемари абузивни аранжман. Ипак, трећи став истог члана садржи одредбу којом се предвиђа да, уколико аранжман или серија аранжмана пореског обвезника буду занемарени, „пореска обавеза израчунава се у складу са националним правом“ државе-чланице. Реч је о одредби која претходно није фигурирала у актима (као ни предлозима аката) секундарног права Уније и чији је домет крајње упитан. Могућа су два тумачења цитиране одредбе.

С једне стране, ако се има на уму да одредбе Директиве против избегавања пореза представљају само минимални стандард, цитирана одредба се може тумачити тако да државама-чланицама оставља потпуну слободу у погледу тога какав ће ефекат на абузивне аранжмане њихова национална општа антиабузивна правила имати. Уколико би се прихватило наведено тумачење, у питању би био неочекиван „заокрет“ у односу на опште антиабузивно правило које је претходно било предвиђено чл. 7

⁶⁷⁷ Супротно, његово одсуство упућује на постојање застарелог, ауторитарног и на контроли заснованог модела пореског управног односа. Вид. фн. 1173.

⁶⁷⁸ Philip Baker, Pasquale Pistone, “General Report”, *The practical protection of taxpayers’ fundamental rights* (eds. P. Baker, P. Pistone), IFA Cahiers de Droit Fiscal International, Vol. 100b, Sdu Uitgevers, The Hague 2015, 26.

⁶⁷⁹ P. Baker, P. Pistone (2015), 26.

⁶⁸⁰ Пара. 98 пресуде Суда правде ЕУ у случају *Halifax*. Детаљна анализа наведеног случаја биће приказана у одељку 4.1.1. главе четврте.

Предлога Директиве против избегавања пореза,⁶⁸¹ као и оно прописано чл. 58 Предлога Директиве о заједничкој основици пореза на добит (енг. *Proposal for a Council Directive on a Common Corporate Tax Base – ССТВ*).⁶⁸² Важно је напоменути да је реч о актима које је Европска комисија објавила у јануару, односно октобру 2016. године (тачније, само неколико месеци пре, односно након усвајања Директиве против избегавања пореза). У оба наведена предлога опште антиабузивно правило је експлицитно прописивало обавезу реквалификације претходно занемареног абузивног аранжмана, и то „с обзиром на његову економску суштину“.

С друге стране, захтев да се пореска обавеза утврди у складу са националним правом државе-чланице може се разумети управо као налог упућен државама-чланицама да утврде чињенице које би постојале да абузивни аранжман није предузет, то јест хипотетичку чињеничну ситуацију те да на њу примене своје унутрашње пореске прописе.⁶⁸³ Три су разлога због којих сматрамо да би предност требало дати том тумачењу. Пре свега, Европска комисија још од 2012. године подржава идеју о реконструктивној улози општих антиабузивних правила.⁶⁸⁴ Осим тога, и сама идеја кодификације паневропског општег антиабузивног правила била би у доброј мери обесмишљена уколико би одлука о ефектима његове примене била препуштена избору држава-чланица.⁶⁸⁵ Коначно, повод за одбацивање формулације садржане у иницијалном Предлогу Директиве против избегавања пореза било је противљење одређеног броја држава-чланица концепту „економске суштине“. Реч је о јурисдикцијама чији национални порески прописи не познају стандард „економске суштине“ и које су изразиле бојазан да би обавеза спровођења реквалификације занемареног аранжмана „с обзиром на његову економску суштину“ значајно умањила флексибилност, а тиме и делотворност транспонованог општег антиабузивног правила.⁶⁸⁶

Занимљиво питање јесте да ли реквалификација абузивног аранжмана од стране пореског органа има декларативно или конститутивно дејство. Зависно од одговора на то питање и, сходно томе, одговора на питање да ли је њено дејство *ex tunc* или само *ex nunc*, разликују се и њене могуће последице. Уколико се определимо за конститутивно дејство решења којим се реквалификује абузивни аранжман пореског обвезника те на основу њега утврђује пореска обавеза, онда је искључена наплата

⁶⁸¹ European Commission, Proposal for a Council Directive laying down rules against tax avoidance practices that directly affect the functioning of the internal market, COM(2016) 26 final, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=COM%3A2016%3A26%3AFIN>, 2. јануар 2022.

⁶⁸² European Commission, Proposal for a Council Directive on a Common Corporate Tax Base, COM(2016) 685 final, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX%3A52016PC0685>, 2. јануар 2022.

⁶⁸⁵ Наведени предлог представља, заједно са Предлогом Директиве о заједничкој консолидованој основици пореза на добит (енг. *Proposal for a Council Directive on a Common Consolidated Corporate Tax Base – СССТВ*), покушај Европске комисије да, „препакивањем“ у два одвојена акта и незнатним изменама иницијалног Предлога Директиве о заједничкој консолидованој основици пореза на добит из 2011. године, обезбеди консензус држава-чланица за његово усвајање.

⁶⁸³ A. Báez Moreno, J. J. Zornoza Péres (2019), 133.

⁶⁸⁴ European Commission, Recommendation of 6 Dec. 2012 on aggressive tax planning, 4.2.

⁶⁸⁵ A. Báez Moreno, J. J. Zornoza Péres (2019), 133.

⁶⁸⁶ Aloys Rigaut, “Anti-Tax Avoidance Directive (2016/1164): New EU Policy Horizons”, *European Taxation*, Vol. 56, 11/2016, 503.

камате због доцње у испуњењу пореске обавезе, као и било који вид пенализације пореског обвезника.⁶⁸⁷ Супротно, одређење за чисто декларативни карактер решења којим порески орган реквалификује абузивни аранжман пореског обвезника имплицира могућност наплате камате због неиспуњења пореске обавезе о доспелости и евентуално санкционисање пореског обвезника. Сматрамо да у прилог декларативног дејства решења којим се утврђује испуњеност услова за примену општег антиабузивног правила те врши реквалификација, говори околност да су порези врста деривативних јавних прихода (дажбински или фискални приходи) које држава прикупља непосредним наметањем. То значи да обавеза њиховог плаћања настаје у моменту кад се испуне законом прописане претпоставке, при чему акти донети од стране пореског органа у поступку утврђивања пореза имају само декларативан карактер.

Важно је напоменути да, без обзира на то да ли је реч о порезима који се утврђују решењем пореског органа или самоопорезивањем, реконструкција може уследити искључиво након иницијалног утврђивања, односно самоутврђивања пореза. Под самоопорезивањем овде подразумевамо како самоопорезивање у ужем смислу, тако и случајеве у којима се порези наплаћују по одбитку.⁶⁸⁸ Дакле, кад је реч о самоопорезивању, могућност примене општег антиабузивног правила постојаће тек током поступка контроле. Напомену чинимо имајући у виду коментаре изнете у домаћој литератури поводом наводне недовољне одређености одредбе чл. 9, ст. 2 ЗПППА, због чије нејасне формулације остаје упитно да ли је у случају самоопорезивања одређивање дисимулованог правног посла дужан да предузме сам порески обвезник.⁶⁸⁹ Премда смо у глави другој дисертације објаснили да у погледу чл. 9 ЗПППА уопште, па тако ни његовог другог става, не може бити говора о општем антиабузивном правилу, мишљења смо да дато образложење стоји и у том случају, будући да и порескоправни концепт симулације подразумева спровођење реквалификације. Спровођење реквалификације спорног аранжмана решењем пореског органа има и веома важан практичан значај. Оно је неопходан предуслов обезбеђивања заштите права пореског обвезника, с обзиром на то да се тиме ствара први предуслов за делотворну судску контролу. Наиме, неопходно је да постоји акт који порески обвезник може нападати жалбом.

3.2. Кореспондирајућа корекција

Неутрализација, односно реквалификација абузивног аранжмана пореског обвезника може имати одређене ефекте и у односу на друга лица, то јест друге пореске обвезнике (нпр. лица која су учествовала у неком од „корака“ у саставу сложеног абузивног аранжмана који је применом општег антиабузивног правила

⁶⁸⁷ Став да се реквалификацијом успоставља пореска ситуација која претходно није постојала те да има конститутивно дејство преовлађује у португалском пореском праву. Вид.: Gustavo Lopes Courinha, "Portugal", *Anti-avoidance measures of general nature and scope – GAAR and other rules* (eds. P. Rosenblatt, M. E. Tron), IFA Cahiers de Droit Fiscal International, Vol. 103a, IFA, Rotterdam 2018, 632.

⁶⁸⁸ У случају пореза по одбитку, утврђивање пореза спроводи исплатилац прихода на који се порез плаћа – порески плаћац.

⁶⁸⁹ С. В. Костић (2016а), 115.

неутралисан и реквалификован). Пошто ће такав ефекат по њих често бити неповољан у поређењу са иницијалним стањем ствари може се предвидети овлашћење (или обавеза) пореског органа да спроведе корекције неопходне да се такав ефекат уклони (енг. *corresponding adjustment, consequential adjustment, relieving adjustment*). Поједини модели општих антиабузивних правила прописују право заинтересованог лица, односно „другог“ пореског обвезника да од пореског органа захтева наведену корекцију. Такав је случај, рецимо, са канадским⁶⁹⁰ и британским⁶⁹¹ општим антиабузивном правилом. С друге стране, јужноафричко опште антиабузивно правило предвиђа обавезу пореског органа да спроведе кореспондирајућу корекцију потребну да се „обезбеди конзистентан порески третман свих учесника у абузивном аранжману“.⁶⁹² Будући да је смисао кореспондирајуће корекције да се спречи евентуално двоструко опорезивање, поједини модели општег антиабузивног правила (нпр. британско) експлицитно искључују могућност да примена кореспондирајуће корекције резултира увећањем пореске обавезе за лице које је такву корекцију иницирало.⁶⁹³

Могуће је и изричито прописати на које тачно начине порески орган може да спроведе описану корекцију. Тако, примера ради, аустралијско опште антиабузивно правило овлашћује порески орган да, зависно од ефекта који је на другог пореског обвезника имала примена општег антиабузивног правила, корекцију спроведе тако што ће изузети одређени износ из опорезивог дохотка пореског обвезника, признати одбитак одређеног трошка, признати капитални губитак, одобрити одређене пореске подстицаје и др.⁶⁹⁴ Насупрот томе, португалско опште антиабузивно правило не предвиђа могућност спровођења корекције у односу на друге пореске обвезнике. Образложење које проналазимо у литератури је да опште антиабузивно правило производи дејства искључиво у односу на пореског обвезника који поступа абузивно те да никакве кореспондирајуће корекције у односу на друга лица нису неопходне.⁶⁹⁵

3.3. Пенализација пореског обвезника

Премда би, на први поглед, могло деловати као да већ сама неутрализација и/или реквалификација абузивног аранжмана представљају довољну пенализацију пореског обвезника који се упустио у абузивно понашање, треба имати у виду да је искључиви смисао поменутих ефеката општег антиабузивног правила реститутиван.

⁶⁹⁰ Sec. 245(6) Income Tax Act 1987.

⁶⁹¹ Sec. 210 Finance Act 2013. Заинтересовано лице има рок од 12 месеци да поднесе захтев за спровођење кореспондирајуће корекције, рачунајући од дана кад је одлука којом је абузивни аранжман неутралисан/реквалификован постала коначна.

⁶⁹² Sec. 80 B (2) Income Tax Act 1962.

⁶⁹³ Sec. 210(5) Finance Act 2013.

⁶⁹⁴ Занимљиво је да аустралијски порески прописи предвиђају да право пореског обвезника на одговарајућу корекцију не застарева. Вид.: Sarah Blakelock, Miranda Stewart, "Australia", *Anti-avoidance measures of general nature and scope – GAAR and other rules* (eds. P. Rosenblatt, M. E. Tron), IFA Cahiers de Droit Fiscal International, Vol. 103a, IFA, Rotterdam 2018, 152-153.

⁶⁹⁵ G. L. Courinha (2018), 637.

Другим речима, усмерен је на успостављање стања ствари које би у датим околностима резултирало да је порески обвезник ступио у неки, са становишта циља законодавца, легитимни аранжман. Према томе, јурисдикције које настоје пенализовати пореске обвезнике у наведеној ситуацији и тиме додатно оснажити „одвраћајући ефекат“ општих антибузивних правила морају предвидети посебна правила о санкцијама за пореске обвезнике.

Смисао пенализовања пореског обвезника у случају успешне примене општег антибузивног правила огледа се у настојању да се увећа ризик са којим се он суочава приликом упуштања у закониту нелегитимну евазију. Без одређеног вида пенализације, ризик за пореског обвезника се састоји искључиво у могућности да његов бузивни аранжман буде откривен и, потом, неутрализован и/или реквалификован за потребе утврђивања пореске обавезе, што у коначници даје резултат идентичан ономе коме је порески обвезник изложен у случају сасвим прописног и легитимног поступања (енг. *compliant behaviour*). Сходно томе, из угла економске анализе права, пенализација је неопходна како би се порески обвезник заиста одвратио од избегавања пореза, што се постиже умањивањем корисности коју за њега генерише упуштање у такво понашање.⁶⁹⁶

С обзиром на то да ли предвиђају пенализацију пореског обвезника у случају успешне примене општих антибузивних правила, упоредноправно посматрано, све јурисдикције можемо поделити у две групе.

У првој групи јурисдикција, успешна примена општег антибузивног правила окончава се неутрализацијом и/или реквалификацијом бузивног аранжмана пореског обвезника, на основу чије нове (реквалификоване) форме се затим утврђује висина пореске обавезе. То значи да ће порески обвезник бити дужан да плати порез утврђен на основу хипотетичког, то јест реквалификованог аранжмана, увећан за дуговану камату, чија се висина утврђује на основу општих одредаба о обрачунавању камате у пореском поступку.⁶⁹⁷ Камата се, притом, обрачунава почев од дана кад би доспео за наплату уштеђени порез, да порески обвезник није ступио у бузивни аранжман. Такав је случај, илустрације ради, у Белгији, Луксембургу, Канади, Немачкој, Норвешкој, Холандији, Швајцарској.⁶⁹⁸

Интересантно је да су у Шпанији порески прописи раније *explicite* искључивали могућност изрицања новчане казне у случају успешне примене општег антибузивног правила.⁶⁹⁹ У литератури је такав приступ објашњаван чињеницом да у случају законите нелегитимне евазије опорезиви догађај није ни настао, због чега не постоји поступање пореског обвезника које би се могло окарактерисати као

⁶⁹⁶ Janusz Kudła, "General anti-avoidance rule - an economic approach", *Analyses and Studies CASP*, 1/2017, 22.

⁶⁹⁷ Наведени износ се умањује за износ пореза који је порески обвезник, евентуално, претходно платио по основу предузетог бузивног аранжмана.

⁶⁹⁸ P. Rosenblatt, M. E. Tron (2018), 29.

⁶⁹⁹ С. А. Alvarrenga (2013), 356 фн. 110. Реч је, како шпански аутори истичу, о уникатном легислативном приступу у упоредном праву. Вид.: С. Р. Taboada (2016), 478.

незаконито и на основу тога санкционисало.⁷⁰⁰ Осим тога, указивано је на то да се хипотетички, то јест реквалификовани аранжман утврђује применом аналогije, због чега пенализација пореског обвезника не би била оправдана.⁷⁰¹ Ревизијом Општег пореског закона (шп. *Ley General Tributaria*) из 2015. године уклоњена је одредба о забрани пенализације пореског обвезника у случају избегавања пореза.⁷⁰² Истом приликом је уведено интересантно решење према коме се законита нелегитимна евазија санкционише уколико постоји значајна подударност између абузивног аранжмана пореског обвезника и аранжмана који је у својим претходним објављеним мишљењима порески орган идентификовао као абузиван.⁷⁰³ Интересантно из угла нашег претходног излагања о додирним тачкама између незаконите евазије и порескоправног концепта симулације, односно њеном размимоилажењу са законитом нелегитимном евазијом јесте и то да су у шпанском пореском законодавству биле (и остале) прописане новчане казне за случајеве симулације.

У другу групу спадају јурисдикције у којима успешна примена општег антиабузивног правила за последицу има не само реквалификацију абузивног аранжмана пореског обвезника, већ и његову пенализацију (нпр. Аустралија, Италија, Ирска,⁷⁰⁴ Кина,⁷⁰⁵ Нови Зеланд, Пољска, Уједињено Краљевство, Француска, Хонг Конг⁷⁰⁶). Уопштено говорећи, пенализација пореског обвезника подразумева изрицање новчане казне и/или евентуалну наплату камате по посебним, строжим одредбама о обрачунавању камате од оних које се иначе примењују у пореском поступку. Висина новчане казне се прописује, по правилу, као проценат пореске уштеде коју је абузивним аранжманом порески обвезник настојао да оствари, при чему су разлике у прописаним процентима између јурисдикција значајне. Заједничко свим поменутих јурисдикцијама јесте да законита нелегитимна евазија, сама по себи, не води изрицању кривичних санкција. У наставку ћемо дати преглед најупечатљивијих упоредноправних решења.

У Аустралији се порески обвезник, чији аранжман је неутрализован и реквалификован општим антиабузивним правилом, подвргава посебној новчаној казни за избегавање пореза (енг. *scheme shortfall penalty*). Њена висина износи 50% вредности пореза који је порески обвезник избегао да плати захваљујући предузимању абузивног аранжмана или вредности увећања повраћаја пореза који је по том основу захтевао.⁷⁰⁷ Прописана је и корекција, тачније умањење тако утврђене

⁷⁰⁰ Javier Perez Arraiz, "Spain", *Tax treaties and tax avoidance: application of anti-avoidance provisions* (ed. S. van Weeghel), IFA Cahiers de Droit Fiscal International, Vol. 95a, Sdu Uitgevers, The Hague 2010, 734.

⁷⁰¹ *Ibid.*

⁷⁰² Jorge Martín López, Elizabeth Gil García, "Spain", *Tax Avoidance Revisited in the EU and BEPS Context* (ed. A. P. Dourado), IBFD, Amsterdam 2017, 25.2.1.

⁷⁰³ *Ibid.*

⁷⁰⁴ Irish Tax and Customs (2019), 3.

⁷⁰⁵ Bristar Mingxing Cao, Na Li, "China", *GAARs – A Key Element of Tax Systems in the Post-BEPS World* (eds. M. Lang et al.), IBFD, Amsterdam 2016, 196.

⁷⁰⁶ Inland Revenue Department, The Government of the Hong Kong (2006), 24-25.

⁷⁰⁷ Maurice Cashmere, "Australia", *A Comparative Look at Regulation of Corporate Tax Avoidance* (ed. K. B. Brown), Springer, Dordrecht – Heidelberg – London – New York 2012, 53.

висине новчане казне, за случај када се порески обвезник у конструисању свог абузивног аранжмана ослонио на праксу пореских органа (савети пореског органа дати пореском обвезнику у писаној форми, мишљења пореског органа о тумачењу и примени пореских прописа, ставови пореског органа изражени у званичним публикацијама и др.).⁷⁰⁸ С друге стране, уколико је порески обвезник чинио одређене радње са циљем ометања поступка утврђивања висине новчане казне за избегавање пореза (нпр. одуговлачио је достављање релевантних информација пореском органу или је уништавао доказе) њен износ увећава се за 20%.⁷⁰⁹

У Ирској је порески обвезник дужан да плати доплату за избегавање пореза (енг. *tax avoidance surcharge*) у износу од 30% од укупног износа уштеде пореза коју је намеравао да оствари абузивним аранжманом, при чему се тај износ утврђује као разлика између пореске обавезе која одговара реквалификованом аранжману и пореске обавезе утврђене на основу неуспелог абузивног аранжмана. Примера ради, уколико је порески обвезник предузимањем абузивног аранжмана настојао да артифицијелно генерише губитке, доплата за избегавање пореза утврђује се у односу на порез који би порески обвезник у будућности уштедео пребијањем таквих губитака са оствареном добити.⁷¹⁰ Ако порески обвезник оспорава испуњеност услова за изрицање доплате за избегавање пореза, њено утврђивање извршиће се у судском поступку.⁷¹¹ У вези са пенализацијом пореског обвезника у ирском пореском законодавству од велике је важности институт заштитног обавештења (енг. *protective notification*). Реч је о обавештењу које порески обвезник може упутити пореском органу у року од 90 дана од дана кад се упустио у одређени потенцијално спорни аранжман, а које треба да садржи, уз прилог одговарајућих доказа, детаљан опис тог аранжмана, одредбе пореских прописа за које обвезник сматра да су релевантне за одређивање његовог пореског третмана, као и образложење због чега, према његовом мишљењу, опште антиабузивно правило у конкретном случају није применљиво.⁷¹² Наведеним институтом се настоји избалансирати однос између пореског обвезника и пореског органа у поступку примене општег антиабузивног правила. Наиме, благовремено упућивање заштитног обавештења доноси пореском обвезнику одређене погодности у том поступку: (1) ослобађа га обавезе плаћања доплате за избегавање пореза, (2) одлаже моменат отпочињања обрачунавања камате током периода од месец дана од кад је порески орган утврдио пореску обавезу применом општег антиабузивног правила, (3) ограничава период застарелости права пореског органа на утврђивање абузивности наведеног аранжмана.⁷¹³

⁷⁰⁸ *Ibid.*, 52.

⁷⁰⁹ *Ibid.*, 53.

⁷¹⁰ Irish Tax and Customs (2019), 3-4. Без обзира на то кад је порески обвезник претрпео губитке, пореска уштеда настаје тек у моменту када ти губици буду пребијени са реализованом добити те захваљујући таквом умањењу пореске основице порески обвезник потцени износ пореске обавезе или прецени износ повраћаја пореза на који има право.

⁷¹¹ *Ibid.*, 4.

⁷¹² *Ibid.*, 5.

⁷¹³ *Ibid.*

С друге стране, у Кини се санкционисање пореског обвезника огледа у наплати увећане стопе камате у односу на стопу применљиву у складу са општим прописима, при чему се не наплаћује никаква додатна новчана казна.⁷¹⁴

На занимљив (и, могли бисмо додати, контроверзан) начин је уређена пенализација пореског обвезника у пореском законодавству Пољске. Наиме, примена општег антиабузивног правила за последицу има утврђивање пореском обвезнику додатне пореске обавезе (поврх обавезе утврђене на основу реквалификованог аранжмана), чија висина зависи од конкретног пореског облика који је био предмет законите нелегитимне евазије.⁷¹⁵ Тако, уколико је порески обвезник покушао да умањи или у потпуности избегне плаћање пореза на доходак или добит, пореска обавеза утврђена на основу реквалификованог аранжмана биће увећана за 10%.⁷¹⁶ Ако је реч о избегавању неког другог пореског облика, пореска обавеза утврђена на основу реквалификованог аранжмана биће увећана за чак 40%.⁷¹⁷ Поменуто разликовање је тешко оправдати уколико се у обзир узме околност да управо порез на доходак и порез на добит представљају пореске облике чије је избегавање најраспрострањеније и (изузев ПДВ-а у вези са којим су предвиђене посебне мере заштите) фискално најзначајније. Додатно, наведене стопе (10%, односно 40%) се дуплирају, уколико висина уштеђеног пореза у конкретном случају пређе одређени лимит прописан у апсолутном износу.⁷¹⁸

Француски порески прописи предвиђају новчану казну за пореског обвезника у односу на кога је успешно примењено опште антиабузивно правило у висини од 80% уштеђеног пореза.⁷¹⁹ Прописана новчана казна је нижа и износи 40% уштеђеног пореза ако порески орган не успе да докаже да је порески обвезник био главни промотер или корисник конкретног абузивног аранжмана.⁷²⁰ Предвиђена је неограничена солидарна одговорност свих учесника у абузивном аранжману за тако утврђену новчану казну.⁷²¹ Ипак, у литератури се скреће пажња на невољност управних судова да уваже новчану казну претходно утврђену од стране пореских органа уз образложење да је сама реквалификација аранжмана и наплата пореза по том основу довољна санкција за пореског обвезника.⁷²²

Питање санкционисања пореског обвезника у случају успешне примене општег антиабузивног правила једно је од најспорнијих питања у теорији законите нелегитимне евазије. Премда су донедавно преовлађивали порески системи у којима примена општинских антиабузивних правила није повлачила за собом санкционисање

⁷¹⁴ B. Mingxing Cao, N. Li (2016), 196.

⁷¹⁵ B. Kuźniacki (2021), 244-245.

⁷¹⁶ *Ibid.*, 245.

⁷¹⁷ *Ibid.*

⁷¹⁸ Лимит износи 15 милиона пољских злота или приближно 3,3 милиона евра. Вид.: *Ibid.*

⁷¹⁹ Graham J. Airs *et al.*, "Abuse of Tax Law Across Europe (Part One)", *EC Tax Review*, 2/2010, 89.

⁷²⁰ *Ibid.*

⁷²¹ *Ibid.*

⁷²² Peter Harris, "The Notion of Abus de Droit and its Potential Application in Fiscal Matters within the EU Legal Order", *EC Tax Journal*, Vol. 5, 3/2001, 193.

пореског обвезника, чини нам се да се у току протекле деценије јасно уочава тенденција промене таквог приступа. Примера ради, кад је 2013. године уведено у пореско законодавство УК, опште антиабузивно правило није предвиђало примену новчаних казни у случају реквалификације аранжмана пореског обвезника. Ипак, само три године касније, одредба је допуњена њеним прописивањем, у висини од 60% уштеђеног пореза.⁷²³

Наставак таквог тренда чини се, макар у европским оквирима, сасвим вероватним, уколико се у виду има приступ који у погледу санкционисања пореског обвезника заузима Директива против избегавања пореза. Директива, наиме, оставља питање санкционисања пореског обвезника у случају успешне примене општег антиабузивног правила у надлежности држава-чланица. Преамбула Директиве експлицитно прецизира да државе-чланице нису ограничене приликом прописивања, односно примене санкција у ситуацијама успешне примене општег антиабузивног правила.⁷²⁴ Чл. 6, ст. 3 Директиве прописује да се, у ситуацији у којој је аранжман неутрализован у складу са општим антиабузивним правилом садржаним у чл. 6, ст. 1 Директиве, висина пореске обавезе утврђује у складу са националним законодавством релевантне државе-чланице. Осим тога, чл. 3 Директиве прецизира да њоме прописани механизми за сузбијање законите нелегитимне евазије (међу њима и опште антиабузивно правило) представљају тек минимални ниво заштите домаће основице пореза на добит те су државе-чланице потпуно слободне да уведу строже мере и на тај начин успоставе виши ниво заштите од избегавања пореза. Дакле, Директивом се државама-чланицама ЕУ остављају одрешене руке за примену постојећих, али и увођење нових видова санкционисања пореских обвезника који се упуштају у закониту нелегитимну евазију. Тиме се чини значајан отклон у односу на став Суда правде изнет у случају *Halifax*, према коме „установљавање абузивног понашања не сме водити пенализацији, за коју би био неопходан експлицитни и недвосмислен правни основ“.⁷²⁵

Упоредноправна анализа механизма санкционисања пореских обвезника који се упуштају у закониту нелегитимну пореску евазију наводи на питање њихове правне природе. Уопштено говорећи, санкције у пореском праву могу се класификовати у три категорије: (1) административне санкције, (2) прекршајне санкције и (3) кривичне санкције. Под одређеним условима, и наплата камате у случају доцње пореског обвезника може се сматрати санкцијом. Примарна функција камате у пореском поступку састоји се у компензацији фискалуса.⁷²⁶ Њоме се обезбеђује

⁷²³ Sec. 158 Finance Act 2016. Доступно на: <https://www.legislation.gov.uk/ukpga/2016/24/section/158/enacted>, 21. јун 2022. Увођење новчане казне за пореског обвезника, чији је абузивни аранжман реквалификован општим антиабузивним правилом, било је образложено потребом да се појача одвраћајући ефекат општег антиабузивног правила. Изменама закона из 2016. године, предвиђена је могућност пореског обвезника да избегне плаћање новчане казне под условом да самоиницијативно коригује свој абузивни аранжман тако да елиминира реализовану пореску уштеду (енг. *corrective action by taxpayer*), пре него што његов случај буде прослеђен консултативном органу на разматрање. Вид. одељак 2.1. главе шесте дисертације.

⁷²⁴ Пара. 11 Преамбуле Директиве против избегавања пореза ЕУ.

⁷²⁵ Пара. 93 Пресуде Суда правде ЕУ у случају *Halifax*.

⁷²⁶ Остављамо по страни камату на коју у пореском поступку има право порески обвезник, у случају доцње пореског органа да изврши неки од његових захтева.

да фискус не буде оштећен због пада реалне вредности новца, док се истовремено неутралише корисност коју пореском обвезнику доноси увећана ликвидност услед неизвршавања пореске обавезе.⁷²⁷ Другим речима, каматом се обесхрабрују „позајмице пореског обвезника од државе“.⁷²⁸ Управо из тог разлога, уобичајена је пракса да се камата за доцњу у испуњењу пореских обавеза прописује на нивоу вишем од оног који је прописан за облигационе односе између приватних учесника на тржишту.⁷²⁹ Но, таква камата има само одвраћајући, али не и ретрибутивни карактер. Да би обавеза пореског обвезника на плаћање камате могла имати и ретрибутивни карактер те испуњавати услов да је означимо као санкцију, неопходно је да каматна стопа буде прописана у висини која превазилази висину каматне стопе која се наплаћује према општим одредбама применљивим у пореском поступку.

Кривичне санкције прописују се за кривична дела пореског карактера. Оне подразумевају постојање највишег степена кривице, то јест умишљаја на страни пореског обвезника. Дакле, порески обвезник мора бити свесно и вољно усмерен на остварење уштеде пореза.⁷³⁰ Прекршајне санкције прописују се за прекршаје те, према томе, не захтевају постојање умишљаја на страни пореског обвезника, већ је довољан нехат. Будући да је у наведеним случајевима реч о санкцијама за дела која су законом или прописом заснованим на закону предвиђена као кривична дела, односно прекршаји,⁷³¹ закључујемо да санкције којима се порески обвезник подвргава у поступку примене општег антиабузивног правила не испуњавају услове да се класификују као такве. Сходно томе, претходно анализирана упоредноправна решења пенализације пореских обвезника по својој природи могу представљати искључиво административне санкције. Њихова функција, имајући у виду циљ општих антиабузивних правила, свакако је одвраћање пореских обвезника од упуштања у закониту нелегитимну евазију, али им се не може оспорити ни ретрибутивни карактер.

Противници решења које подразумева пенализацију пореског обвезника у случају понашања за које се утврди да представља закониту нелегитимну евазију истичу да, начелно посматрано, прописивање новчане казне имплицира кршење закона од стране пореског обвезника, што код избегавања пореза, по дефиницији, није случај.⁷³² Новчане казне се уобичајено изричу, примера ради, у ситуацијама кад

⁷²⁷ Leandra Lederman, "Tax Penalties as Instruments of Cooperative Tax Compliance Regimes", *Surcharges and Penalties in Tax Law* (ed. R. Seer, A. L. Wims), IBFD Amsterdam, 2016, 31.

⁷²⁸ Richard K. Gordon, "Law of Tax Administration and Procedure", *Tax Law Design and Drafting* (ed. V. Thuronyi), Vol. 1, International Monetary Fund, Washington D.C. 1996, 15, <https://www.imf.org/external/pubs/nft/1998/tlaw/eng/ch4.pdf>, 13. октобар 2021.

⁷²⁹ *Ibid.*

⁷³⁰ Драган Јовашевић, Борислав Петровић, „Нови концепт кривице у кривичном праву Републике Србије“, *Зборник радова Правног факултета у Нишу*, Вол. 46, 2006, 37.

⁷³¹ За објашњење о непоузданости теоријских критеријума за разликовање кривичних дела и прекршаја и отуд произашлој нужности ослањања на нормативни критеријум, вид.: Ivo Josipović, Karmen Novak Hrgović, „Načelo ne bis in idem u kontekstu prekršajnog, kaznenog i upravnog prava“, *Hrvatski ljetopis za kaznene znanosti i praksu*, Vol. 23, 2/2016, 483.

⁷³² Dario Stevanato, "The New Italian GAAR in Light of the EU Anti-Tax Avoidance Directive (2016/1164)", *European Taxation*, Vol. 59, 9/2019, 438; Alfredo Garcia Prats, "The 'Abuse of Tax Law': Prospects and Analysis", *Essays in International and European Tax Law* (ed. G. Bizioli), Jovene Editore, Napoli 2010, 60.

порески обвезник не поднесе (благовремено) пореску пријаву, поднесе пореску пријаву у којој је утврдио мањи износ пореза него што је требало, поднесе пореску пријаву, али не плати у њој у обрачунати порез, не достави информације или документа која је по закону дужан да достави и др. Супротно томе, поступање пореског обвезника које представља закониту нелегитимну евазију, по правилу, подразумева благовремено подношење материјално и формално исправне пореске пријаве уз прилагање релевантних доказа о аранжману који, премда је абзуван, заиста јесте спроведен у дело.⁷³³ Наиме, премда законита нелегитимна евазија подразумева прикривање економске стварности, она, за разлику од незаконите евазије, не значи прикривање правне стварности.⁷³⁴ Будући да је терет доказивања постојања законите нелегитимне евазије на пореском органу, од пореског обвезника се једино може очекивати да пореску пријаву поднесе на основу иницијалног и у том моменту још увек (од стране пореских органа) неидентификованог абзивног аранжмана.⁷³⁵ Наиме, да поновимо, општа антиабзивна правила примењују се у поступку утврђивања пореза или, ако је реч о пореским облицима који се утврђују самоопрезивањем, у поступку пореске контроле.

С друге стране, заступници идеје о пенализацији пореског обвезника као правне последице примене општих антиабзивних правила указују на то да је упуштањем у абзивни аранжман порески обвезник, заправо, прекршио закон, тачније само опште антиабзивно правило које је њиме прописано. Према њиховом мишљењу, санкционисање пореског обвезника је стога оправдано. Таквом образложењу супротстављају се аутори који у општем антиабзивном правилу виде процедуралну одредбу пореског закона. Из њиховог угла посматрано, реч је о одредби која пореском органу ставља на располагање посебно доказно средство чији је циљ да му олакша идентификовање законите нелегитимне евазије и која, отуда, ни „не може бити прекршена“.⁷³⁶ Подсетили бисмо читаоца на разлику између фискалне незаконитости и незаконитости у правом смислу те речи. Да би могло бити речи о незаконитости у правом смислу те речи, абзивно понашање обвезника морало би бити прописано као прекршај или кривично дело. Поврх тога, формулација општег антиабзивног правила је таква да нам се чини да није ни могуће у случају његове успешне примене говорити о кршењу такве одредбе. Чест аргумент противника санкционисања пореских обвезника који се упусте у закониту нелегитимну евазију јесте бојазан да би порески органи могли тежити да опште антиабзивно правило „користе као оружје, уместо – како је предвиђено – као штит“.⁷³⁷ Оценили бисмо такво виђење крајње паушалним. Чини нам се неспорним да ће остварење наведене бојазни зависити искључиво од ширег институционалног оквира конкретног порескоправног система у коме се такво опште антиабзивно правило примењује.

⁷³³ D. Stevanato (2019), 438.

⁷³⁴ О томе је било више речи у поглављима 3 и 4 главе прве дисертације.

⁷³⁵ M. Bourgeois, A. Nollet (2016), 97 фн. 38.

⁷³⁶ Wim Panis, "Belgium", *Anti-avoidance measures of general nature and scope – GAAR and other rules* (eds. P. Rosenblatt, M. E. Tron), IFA Cahiers de Droit Fiscal International, Vol. 103a, IFA, Rotterdam 2018, 181 и 198.

⁷³⁷ Aaronson Report (2011), 39.

Уколико се прихвате аргументи у прилог пенализације пореског обвезника у случајевима утврђеног абузивног поступања, верујемо да би порески законодавац требало да остави одређени временски период, рачунајући од иницијалног прописивања општег антиабузивног правила до момента прописивања могућности кажњавања пореског обвезника. У том периоду би порески органи могли да устале примену општег антиабузивног правила. Истовремено би порески обвезници били у прилици да се упуте у начин његове примене и у складу са тим организују своје трансакције и пословне подухвате. У том смислу нам се разумним чини одлагање увођења пенализације у периоду од најмање неколико година. Оправдано је претпоставити да ће опште антиабузивно правило у моменту увођења имати сасвим довољан одвраћајући ефекат, упркос томе што није праћено санкционисањем пореског обвезника. Накнадне процене које би, евентуално, указале на смањивање одвраћајућег ефекта општег антиабузивног правила могле би да послуже као сигнал о неопходности прописивања санкција за абузивне поступке пореског обвезника. Коначно, неопходним предусловом за прописивање пенализације пореског обвезника сматрамо успостављање посебних правила поступка за потребе примене општег антиабузивног правила.

4. Закључна разматрања

Као што је претходна анализа показала, облици у којима се општа антиабузивна правила појављују изузетно су разноврсни. Њихова конструкција је производ садејства бројних чинилаца, који се разликују од јурисдикције до јурисдикције. Реч је, пре свега, о факторима као што су: развијеност пореске администрације, припадност одређеној „породици“ пореских права, приступ судова тумачењу пореских прописа, легислативна техника, степен пореског морала, то јест однос пореских обвезника, њихових (пореско)правних саветника и стручне јавности према законитој нелегитимној пореској евазији и др.⁷³⁸ Применом упоредноправног метода настојали смо да докажемо да, колико год међусобно различита, сва општа антиабузивна правила имају одређене нужне, али и различите „пратеће“ елементе, супстантивног и процедуралног карактера.

⁷³⁸ Лакроа (*Denis Lacroix*) указује на „свеприсутност“ општих антиабузивних правила у пореским системима због њиховог утицаја не само на понашање пореских обвезника, већ и на начин на који порески саветници пружају своје услуге, као и на поступање пореских органа у погледу примене пореских прописа. Вид.: *Denis Lacroix, "GAAR: Observations on the Concept of Abuse", Canadian Tax Journal, Vol. 61, Supplement 2013, 182.*

ГЛАВА ЧЕТВРТА

МЕСТО ОПШТИХ АНТИАБУЗИВНИХ ПРАВИЛА У НАЦИОНАЛНОМ ПОРЕСКОМ ПРАВУ, МЕЂУНАРОДНОМ ПОРЕСКОМ ПРАВУ И ПОРЕСКОМ ПРАВУ ЕВРОПСКЕ УНИЈЕ

1. Уводне напомене

Општа антиабузивна правила употпуњују постојеће мере намењене сузбијању законите нелегитимне пореске евазије те се не могу посматрати изоловано од њих. Као најважније у том контексту намеће се питање интеракције општег антиабузивног правила са посебним антиабузивним правилима применљивим у оквирима одређеног пореског система.⁷³⁹ Такође, будући да у домен примене домаћих општих антиабузивних правила уобичајено спадају и прекогранични случајеви избегавања пореза, поставља се питање усклађености њихове примене с одредбама пореских уговора. Из истог разлога, неопходно је испитати интеракцију унутрашњих општих антиабузивних правила са примарним и секундарним правом ЕУ (основним слободама и правилима о државној помоћи садржаним у Уговору о функционисању ЕУ, односно одредбама пореских директива). Стога, поглавља која следе имају за циљ да општа антиабузивна правила сместе у шири контекст (1) унутрашњег пореског права, (2) међународног уговорног пореског права и (3) пореског права ЕУ.

2. Интеракција општег антиабузивног правила са посебним антиабузивним правилима

Могло би се поставити питање неопходности посебних антиабузивних правила у оним јурисдикцијама које прописују опште антиабузивно правило. Неколико разлога говори у прилог томе да су обе категорије антиабузивног законодавства потребне те да су њихове улоге комплементарне. Премда усмерена на потенцијално неограничен круг поступака пореског обвезника који се могу окарактерисати као

⁷³⁹ У питање односа између општег антиабузивног правила и фискалних судских доктрина нећемо се детаљније упуштати, будући да оно није релевантно за порески систем Републике Србије, који не познаје фискалне судске доктрине. У кратким цртама, одговор на то питање чини се неспорним. У јурисдикцијама које познају и фискалне судске доктрине и опште антиабузивно правило, предност у примени углавном се даје потоњем механизму. Такав приступ је сасвим очекиван, с обзиром на то да су у пореским системима у којима су судови формулисали фискалне доктрине општа антиабузивна правила увођена накнадно или (а) како би кодификовала постојеће фискалне доктрине (између осталог, са циљем да се унапреди ниво правне сигурности) или (б) да би се ојачао систем заштите од нелегитимне пореске евазије у системима у којима су фискалне судске доктрине постале или остале неделотворне (примера ради, у јурисдикцијама у којима су судови тумачењем сузили домен њихове примене или су оклевали да их уопште примене).

нелегитимни, општа антибузивна правила нису подобна да спрече поједине, истина релативно малобројне, форме избегавања пореза, које се употребљавају на међународном плану. Најупечатљивији пример у том контексту представљају аранжмани којима порески обвезници искоришћавају тзв. хибридне неусаглашености.⁷⁴⁰ Разлог томе је околност да у случају хибридних неусаглашености порески обвезник остварује пореску уштеду искоришћавањем пореских прописа који су у примени у две или више држава, уместо злоупотребом прописа само једне јурисдикције. У наведеној ситуацији, заинтересоване државе доспевају у сукоб, будући да није јасно која би од њих требало да има предност у примени националног општег антибузивног правила и којој би, последично, следовао порески приход произашао из неутрализације или реквалификације аранжмана у чијој основи је спорна хибридна неусаглашеност.⁷⁴¹ Осим тога, посебним антибузивним правилима би требало да буду обухваћени само типични облици избегавања пореза, који су у пракси чести и за чије сузбијање је пореским органима потребан инструмент чија је примена скопчана са мање процедуралних ограничења него што је то случај (или би, идеално, требало да буде случај) кад је реч о примени општих антибузивних правила.

С обзиром на то да у оквиру јединственог пореског система опште антибузивно правило нужно коегзистира са различитим посебним антибузивним правилима, важно је одговорити на питање какав је однос између њих. Другим речима, да ли је порески орган дужан да једном од поменутих антибузивних механизма да предност у примени? Такође, уколико је одговор на претходно питање потврдан, да ли евентуална немогућност примене механизма коме је дата предност искључује примену секундарног механизма? Упоредноправно посматрано, порески прописи у већини случајева не садрже одредбе које успостављају хијерархију између општег и посебних антибузивних правила.⁷⁴² Давање одговора на претходна питања препуштено је пореским органима и судовима, који то чине од случаја до случаја.⁷⁴³ У ређим случајевима јурисдикција које законом регулишу поменуто питање, то се, по правилу, чини уношењем у опште антибузивно правило тзв. *non-obstante* клаузуле. Њоме се прописује да у случају конфликта општег антибузивног правила са другим одредбама пореских закона, између осталог и посебним антибузивним правилима, предност има опште антибузивно правило.

Да бисмо размотрили питање односа између општег и посебних антибузивних правила неопходно је подсетити се функције коју у оквирима одређеног пореског система обавља опште антибузивно правило. Оно, наиме,

⁷⁴⁰ О наведеној форми избегавања пореза било је више речи у одељку 2.4.2.1. главе друге дисертације.

⁷⁴¹ F. Zimmer, (2019), 4.

⁷⁴² Вид. нпр.: Vladimir Tyutyuryukov, "Russia", *GAARs – A Key Element of Tax Systems in the Post-BEPS World* (eds. M. Lang et al.), IBFD, Amsterdam 2016, 558; D. Nerudova, L. Moravec (2016), 226; Annet Wanyana Oguttu, "South Africa", *GAARs – A Key Element of Tax Systems in the Post-BEPS World* (eds. M. Lang et al.), IBFD, Amsterdam 2016, 629; Juan José Zornoza, Andres Baez, "Spain", *GAARs – A Key Element of Tax Systems in the Post-BEPS World* (eds. M. Lang et al.), IBFD, Amsterdam 2016, 670.

⁷⁴³ Brian J. Arnold, "The role of a general anti-avoidance rule in protecting the tax base of developing countries", *United Nations Handbook on Selected Issues in Protecting the Tax Base of Developing Countries* (eds. A. Trepelkov, H. Tonino, D. Halka), United Nations, New York 2017, 726.

представља средство последње инстанце, то јест *ultimum remedium* у спречавању законите нелегитимне евазије. Према томе, његова би примена, у принципу, требало да буде изузетна и да уследи тек након примене других одредаба пореског законодавства једне јурисдикције,⁷⁴⁴ међу које спадају и посебна антиабузивна правила. Наведени принцип потврђен је у упоредноправној пракси: општа антиабузивна правила примењују се далеко ређе од посебних антиабузивних правила. Штавише, у највећем броју јурисдикција она се сасвим изузетно примењују.⁷⁴⁵

Неспорно је да би у ситуацији кад је одређени вид абузивног понашања пореског обвезника обухваћен посебним антиабузивним правилом примена општег антиабузивног правила требало да буде искључена. Реч је о типичном случају примене *lex specialis derogat legi generali* максиме. На идентичан одговор упућују и порескополитички разлози прописивања поменутих облика антиабузивних механизма. Наиме, циљ општег антиабузивног правила јесте управо спречавање оних абузивних поступака пореских обвезника којима посебна антиабузивна правила не могу стати на пут. Сходно томе, примена општег антиабузивног правила ће бити сувишна у мери у којој је посебно антиабузивно правило успешно у адресовању абузивног понашања пореског обвезника.

Разумно је дати предност посебним антиабузивним правилима и из неколико практичних разлога. Прво, критеријуми од чије испуњености зависи да ли ће одређено понашање пореског обвезника моћи да се подведе под посебно антиабузивно правило по правилу су објективне природе. Углавном неће бити неопходно утврђивати да је намера пореског обвезника, то јест сврха његовог аранжмана била да оствари пореску уштеду. Таква намера, односно сврха се претпоставља.⁷⁴⁶ Захваљујући томе, посебна антиабузивна правила су прецизнија и начелно не остављају простор за дискрециону оцену пореских органа. Као таква, она пореским обвезницима гарантују виши ниво правне сигурности. Друго, из угла пореских органа, примена посебних антиабузивних правила је далеко једноставнија. Насупрот општим антиабузивним правилима, она се, по правилу, не примењују у оквиру специјално прописаних процедуралних оквира, односно специјално установљених гаранција заштите права пореског обвезника. Да закључимо. У мери у којој је поједино посебно антиабузивно правило подобно да спречи одређени облик избегавања пореза, порески орган (па тако, евентуално, и суд) би требало да се задовољи његовом применом.

⁷⁴⁴ В. Ј. Arnold (2017), 750.

⁷⁴⁵ А. Р. Dourado (2017), 21.

⁷⁴⁶ Узмимо за пример правила о трансферним ценама. Без обзира на то што уговарање трансферних цена не мора нужно бити учињено са циљем да се умањи опорезива добит (а тиме и износ дугованог пореза) на нивоу групе повезаних лица (већ, рецимо, да би се путем установљавања ниже цене постигао конкурентнији положај на тржишту), постоји обавеза пореског обвезника да трансферне цене коригује у складу са принципом „ван дохвата руке“ те према томе коригује и своју опорезиву добит. Другим речима, конкретна намера, то јест циљ који се таквом праксом жели реализовати ирелевантан је са становишта примене тог посебног антиабузивног правила, односно абузивна намера пореског обвезника се претпоставља.

Директива против избегавања пореза, којом је поред општег прописано и неколико посебних антиабузивних правила, на питање њихове интеракције осврнула се само начелно, у оквиру текста преамбуле. Преамбулом је прецизирано да је улога општег антиабузивног правила у одређеном пореском систему „спречавање абузивних пореских пракси које нису претходно биле регулисане посебним антиабузивним правилима“. Додатно је прокламовано да, будући да су општа антиабузивна правила усмерена на „попуњавање празнина [у постојећој регулативи, прим. аут.]“, она „не би требало да утичу на применљивост посебних антиабузивних правила“.⁷⁴⁷ Закључујемо, дакле, да је примена општег антиабузивног правила секундарна у односу на разноврсна посебна антиабузивна правила прописана Директивом.

Другачији је одговор у ситуацији кад се ради о понашању пореског обвезника које није обухваћено нити једним посебним антиабузивним правилом садржаним у одређеном пореском систему. Разлог неприменљивости посебног антиабузивног правила у конкретном случају може бити двојак. С једне стране, може бити у питању понашање које законодавац намерно није обухватио ниједним посебним антиабузивним правилом зато што га је сматрао сасвим легитимним или, чак, пожељним. Јасно је да тада нема места примени ни посебног нити општег антиабузивног правила. С друге стране, може бити у питању понашање које законодавац није учинио предметом посебног антиабузивног правила због тога што га није могао предвидети. У такве ситуације спадају, рецимо, случајеви у којима порески обвезник конципира аранжман тако да избегне примену сâмог посебног антиабузивног правила. Доследна примена *lex specialis derogat legi generali* максиме у таквој ситуацији значила би да, пошто је „прошао“ све тестове предвиђене посебним антиабузивним правилом и избегао његову примену, аранжман пореског обвезника не би могао да буде предмет општег антиабузивног правила.⁷⁴⁸ Описани приступ почива на аргументацији да посебна антиабузивна правила својим прецизним критеријумима дефинишу не само какво се понашање пореског обвезника сматра абузивним, већ и *a contratio* – које понашање је, из угла законодавца, легитимно.⁷⁴⁹

Премда делује привлачно са становишта правне сигурности, таквим приступом би општем антиабузивном правилу *de facto* била одузета улога заштитног механизма последње инстанце. Зато је у упоредноправној пракси пореских и судских органа сасвим уобичајена примена општих антиабузивних правила на ситуације у којима је порески обвезник успешно избегао примену посебних антиабузивних правила.⁷⁵⁰ Илустрације ради, у случају *Colomer Group* шпански порески органи применили су опште антиабузивно правило након што је утврђено да на аранжман пореског обвезника није било могуће применити правила о утањеној капитализацији. У наведеном случају, привредно друштво – шпански резидент примило је зајам од повезаног лица – резидента САД, посредством привредног друштва које је било луксембуршки резидент. Будући да је непосредни зајмодавац шпанског пореског

⁷⁴⁷ Пара. 11 Преамбуле Директиве против избегавања пореза.

⁷⁴⁸ Graeme Cooper, “International Experience with General Anti-Avoidance Rules”, *SMU Law Review*, Vol. 54, 1/2001, 106.

⁷⁴⁹ J. J. Zornoza, A. Baez (2016), 671.

⁷⁵⁰ V. Wöhrer (2016), 164; S. Hemels (2016), 448; Martin Wenz, Patrick Knörzer, Simon Busch, “Lichtenstein”, *GAARs – A Key Element of Tax Systems in the Post-BEPS World* (eds. M. Lang et al.), IBFD, Amsterdam 2016, 406.

обвезника било привредно друштво резидент државе-чланице ЕУ (Луксембурга), примена правила о утањеној капитализацији није била могућа.⁷⁵¹ Ипак, порески орган је применио опште антиабузивно правило, сматрајући такав корак оправданим како би се „кориговало избегавање правила о утањеној капитализацији“.⁷⁵²

Међу примере јурисдикција чији прописи експлицитно уређују однос између општег и посебних антиабузивних правила убрајају се Пољска, Чиле и Немачка. Пољски прописи предвиђају да се опште антиабузивно правило може применити искључиво у ситуацијама у којима одређени облик избегавања пореза није могуће спречити применом осталих одредаба пореских прописа.⁷⁵³ Слично томе, чилеански прописи предвиђају да, уколико је могуће применити посебно антиабузивно правило на одређену пореску ситуацију, на њу неће бити примењено опште антиабузивно правило.⁷⁵⁴ Посебно је интересантан случај Немачке у којој је, пре него што је регулисано законом, наведено питање било предмет вишестепенијске научне расправе и бројних одлука Савезног фискалног суда (*Bundesfinanzhof*).⁷⁵⁵ Притом, ни након његовог уређивања законом, питање односа између општег и посебних антиабузивних правила није једнозначно решено. У наставку ћемо зато дати преглед развоја те расправе.

Почев од краја деведесетих година XX века, Савезни фискални суд Немачке је у више наврата одбио да примени опште антиабузивно правило у ситуацијама кад је порески обвезник претходно успешно избегао примену посебних антиабузивних правила, међу којима су била, између осталог, *CFC* правила и одредбе намењене сузбијању *cut-ex* шема (енг. *dividend stripping*).⁷⁵⁶ Тако је судском праксом установљен принцип заштитног дејства посебних антиабузивних правила (нем. *die Abschirmwirkung der Spezialvorschrift*). Према том принципу, примена општег антиабузивног правила искључена је у случају немогућности примене посебног антиабузивног правила услед тога што конкретно чињенично стање не испуњава објективне услове који су њиме прописани.⁷⁵⁷ Према виђењу Суда, већ сама околност да домен примене посебног антиабузивног правила начелно (у апстрактном смислу)

⁷⁵¹ За разлоге немогућности примене правила о утањеној капитализацији у случају зајмова између повезаних лица резидената држава-чланица Уније, вид. пресуду Суда правде ЕУ у случају *Lankhorst-Hohorst C-324/00*, од 12. децембра 2002. године. У поменутој пресуди, Суд правде ЕУ установио је да су правила о утањеној капитализацији која су применљива само у односу на нерезидентне пореске обвезнике у супротности са слободом оснивања гарантованом чл. 49 Уговора о функционисању ЕУ. Последице, државе-чланице су постојећа правила о утањеној капитализацији проширила и на ситуације које нису имале прекогранични карактер или су, пак, искључиле могућност примене постојећих правила о утањеној капитализацији у интра-кунитарним ситуацијама.

⁷⁵² J. J. Zornoza, A. Báez Moreno (2016), 672.

⁷⁵³ Hanna Filipczyk, Agnieszka Olesinska, "Poland", *GAARs – A Key Element of Tax Systems in the Post-BEPS World* (eds. M. Lang et al.), IBFD, Amsterdam 2016, 497.

⁷⁵⁴ P. Masbernat, G. Ramos Fuente (2019), 54.

⁷⁵⁵ Klaus-Dieter Drüen, "Gestaltungsmisbrauch (§ 42 AO) und Korrektur rechtspolitischer Fehler – Teil 1", *UfG - Die Unternehmensbesteuerung*, Vol. 15, 2/2022, 62.

⁷⁵⁶ V. Thuronyi (2003), 196.

⁷⁵⁷ Monika G. Gabel, *Verfassungsrechtliche Maßstäbe spezieller Missbrauchsnormen im Steuerrecht*, Nomos, 2011, 41-42.

обухвата тип ситуације о каквој је у конкретном случају реч, довољна је да блокира примену општег антибузивног правила, без обзира на то што оно у конкретном случају није применљиво на спорно понашање пореског обвезника (услед тога што нису испуњени сви њиме предвиђени објективни услови, прим. аут.).⁷⁵⁸

Због описаног тумачења Суда, законодавац је већ 2001. године реаговао прописивањем одредбе која је прецизирала да је опште антибузивно правило „применљиво уколико његова примена није експлицитно искључена законом“.⁷⁵⁹ Ипак, Савезни фискални суд се на наведену новину није обазирао, оставши при дотадашњем тумачењу.⁷⁶⁰ То је подстакло законодавца да 2008. године поново покуша да прецизира начин на који треба решавати сукоб у примени општег са посебним антибузивним правилима. Наведеним изменама обрисана је одредба додата 2001. године, која је предвиђала да је опште антибузивно правило применљиво увек када његова примена није изричито искључена законом. Уместо ње, чл. 42, ст. 1 *Abgabenordnung*-а прописано је следеће:

„Уколико су испуњени услови за примену одређене одредбе садржане у поједином посебном пореском закону, а која је намењена спречавању избегавања пореза, правне последице биће утврђене у складу са њом. У супротном, порески захтев ће, уколико се утврди постојање злоупотребе у смислу чл. 42, ст. 2 [који прописује опште антибузивно правило, прим. аут.], настати на начин на који настаје када је реч о правном аранжману прикладном за економске трансакције у конкретном случају.“

У идентичној форми, цитирана одредба је на снази и данас. Законодавац њоме налаже пореским органима да, пре евентуалне примене општег антибузивног правила провере да ли је спорно чињенично стање обухваћено неком одредбом прописаном посебним пореским законом, која за циљ има спречавање избегавања пореза. Да ли је реч о одредби која се може окарактерисати као посебно антибузивно правило одређује се, према објашњењу садржаном у Упутству Савезног министарства финансија (*Bundesministerium der Finanzen*), не само разматрањем текста одредбе већ и применом циљног, систематског и историјског тумачења.⁷⁶¹ Ако то јесте случај, порескоправне последице се имају утврдити искључиво на основу тог посебног антибузивног правила. Посезање пореских органа за општим антибузивним правилом у таквој ситуацији је искључено.⁷⁶² Тиме се чини неспорним да порески органи не могу искористити опште антибузивно правило да понашању пореског

⁷⁵⁸ Klaus-Dieter Drüen, „‘Präzisierung’ und ‘Effektuierung’ des § 42 AO durch das Jahressteuergesetz 2008?“, *Ubg - Die Unternehmensbesteuerung*, Vol. 1, 1/2008, 33.

⁷⁵⁹ Artikel 8, Gesetz zur Änderung steuerlicher Vorschriften (Steueränderungsgesetz 2001 – StÄndG 2001) vom 20. Dezember 2001, Bundesgesetzblatt Jahrgang 2001, Teil I, Nr. 72, Bonn 22. Dezember 2001, доступно на: https://www.bgbl.de/xaver/bgbl/text.xav?SID=&tf=xaver.component.Text_0&toctf=&qmf=&hlf=xaver.component.Hitlist_0&bk=bgbl&start=%2F%2F*%5B%40node_id%3D%27955075%27%5D&skin=pdf&tlevel=-2&nohist=1&sinst=6F67A038, 19. фебруар 2022.

⁷⁶⁰ Ulrich Palm, „Germany“, *A Comparative Look at Regulation of Corporate Tax Avoidance* (ed. K. B. Brown), Springer, Dordrecht – Heidelberg – London – New York 2012, 179.

⁷⁶¹ Bundesministerium der Finanzen (2014), 23.

⁷⁶² *Ibid.*

обвезника припишу строже правне последице од оних које произлазе из примене посебног антиабузивног правила.⁷⁶³

Насупрот томе, уколико чињенично стање у конкретном случају не испуњава објективне услове садржане у посебном антиабузивном правилу, потребно је у следећем кораку проверити да ли су испуњени услови да се на њега примени опште антиабузивно правило. Ако је одговор потврдан, порескоправне последице биће утврђене искључиво у складу са њим. Таквом изменом законодавац је потврдио став дела немачке науке пореског права, према коме основни смисао посебних антиабузивних правила није да потисну и лише дејства опште антиабузивно правило, већ да у типичним случајевима олакшају сузбијање законите нелегитимне евазије.⁷⁶⁴

У литератури, ипак, постоји становиште према коме описани приступ трпи извесне изузетке. Реч је о ситуацијама у којима конкретно посебно антиабузивно правило предвиђа јасно омеђене ситуације, тзв. сигурне зоне (нем. *die Toleranzzonen*; енг. *safe havens*; *safe harbours*) или временске рокове у којима нема места његовој примени.⁷⁶⁵ Уколико се посебно антиабузивно правило не може применити на понашање пореског обвезника управо зато што се оно налази у границама прописаних сигурних зона или временских рокова, не би било оправдано да се на њега примени опште антиабузивно правило.⁷⁶⁶ Тиме би, посматрано из угла правне сигурности, прописивање описаних прецизно формулисаних критеријума било лишено смисла.⁷⁶⁷ Једноставан пример представља ситуација у којој одредба (посебно антиабузивно правило) предвиђа да се право пореског обвезника на изузимање дивиденде из основице пореза на добит признаје под условом да су акције по основу којих се поменути дивиденда исплаћује биле у власништву пореског обвезника, рецимо, најмање годину дана пре момента исплате. Ако је до исплате дивиденде дошло чак и само један дан након протека прописаног холдинг периода, искључена је не само примена поменутог посебног антиабузивног правила, већ и евентуална примена општег антиабузивног правила. Дакле, поменути холдинг период представља тзв. сигурну зону.

Сличну аргументацију следе и порески органи других јурисдикција (иако однос између општег и посебних антиабузивних правила није регулисан законом). Рецимо, белгијски порески органи су заузели став према коме опште антиабузивно правило не може бити примењено уколико су у конкретном случају задовољени квантитативни и временски критеријуми садржани у посебном антиабузивном правилу. Примера ради, одредба белгијског Закона о порезу на доходак предвиђа да се приход остварен давањем у закуп непокретности сматра приходом од самосталне делатности, под условом да је: (а) остварен од привредног друштва у коме је закуподавац директор или менаџер, као и да (б) његов износ прелази одређени лимит

⁷⁶³ K. D. Drüen (2008), 33.

⁷⁶⁴ *Ibid.*, 33-34.

⁷⁶⁵ Другим речима, реализација чињеничног стања у границама прописаних сигурних зона или временских рокова не сматра се нелегитимним из угла пореског законодавца.

⁷⁶⁶ Johanna Hey, "Spezialgesetzgebung und Typologie zum Gestaltungsmissbrauch", *Gestaltungsfreiheit und Gestaltungsmissbrauch im Steuerrecht* (Hrsg. R. Hüttemann), Verlag Dr. Otto Schmidt, Köln 2010, 145.

⁷⁶⁷ M. G. Gabel (2011), 42-43.

(три петине прихода). Према становишту пореских органа, уколико износ прихода од давања у закуп непокретности који оствари директор/менаџер привредног друштва – закупца не прелази наведени лимит не може се применити поменуто посебно, али ни опште антибузивно правило. Одговор би био другачији уколико би директор/менаџер привредног друштва, са циљем да избегне примену посебног антибузивног правила, у аранжман „уметнуо“ подзакупца. Другим речима, ако би директор/менаџер привредног друштва дао у закуп непокретност неком трећем лицу које би, потом, исту непокретност дало у подзакуп привредном друштву, разматрање описаног аранжмана из угла општег антибузивног правила било би могуће, будући да нису сви елементи предметног чињеничног стања могли бити узети у обзир за потребе примене посебног антибузивног правила.⁷⁶⁸

Анализирани приступ почива на раније поменутој функцији општег антибузивног правила као антибузивног средства последње инстанце. У мери у којој је понашање пореског обвезника у границама јасно формулисаних критеријума посебних антибузивних правила, поменута функција је сувишна. У таквој ситуацији порески законодавац је недвосмислено одредио понашање које сматра прихватљивим. Није, дакле, реч о правној празнини коју је законодавац превидео, а која би могла бити „попуњена“ применом општег антибузивног правила. Сходно томе, примена општег антибузивног правила након што је утврђено да се на одређено чињенично стање не може применити конкретно посебно антибузивно правило требало би да буде могућа једино уколико се одређени елементи чињеничног стања уопште не узимају у обзир наведеним посебним антибузивним правилом.⁷⁶⁹

3. Интеракција општих антибузивних правила прописаних националним законодавством с одредбама пореских уговора

Вртоглав пораст броја пореских уговора закључених у последњих пар деценија, у комбинацији са све бројнијим и разноврснијим формама антибузивних мера у националним пореским законодавствима, учинио је питање њиховог међусобног односа једном од важнијих тема у литератури међународног пореског права. Основна дилема која се у наведеном контексту поставља јесте: Да ли и у којој мери одредбе пореског уговора које примењује одређена јурисдикција ограничавају примену одредаба њеног националног антибузивног законодавства? Наиме, разумно је очекивати да би порески обвезник могао покушати да доведе у питање примену домаћег (посебног или општег) антибузивног правила позивајући се на његову супротстављеност одредбама пореског уговора применљивог на његову пореску ситуацију. С обзиром на то да је предмет дисертације ограничен на општа

⁷⁶⁸ M. Bourgeois, A. Nollet (2016), 101-102.

⁷⁶⁹ Упор.: А. Р. Dourado (2017), 21.

антибузивна правила, ово поглавље ће бити посвећено испитивању њихове интеракције с одредбама пореских уговора.⁷⁷⁰

Као и у случају других међународних уговора, у погледу разматрања питања односа између пореског уговора и одредаба националног пореског законодавства државе уговорнице, релевантне су одредбе чл. 26 и 27 Бечке конвенције о уговорном праву (у даљем тексту: Бечка конвенција).⁷⁷¹ Наведеним члановима су кодификовани основни принципи међународног уговорног права. Чл. 26 Бечке конвенције кодификује принцип *pacta sunt servanda*, прописивањем да сваки уговор на снази везује државе уговорнице, као и да су оне дужне да га извршавају у доброј вери. Тај принцип се конкретизује у чл. 27 Бечке конвенције, који прецизира да се држава уговорница не може позивати на одредбе свог унутрашњег права да би оправдала неизвршавање међународног уговора.

Посматрано из угла питања које смо на почетку поглавља поставили, уколико би примена домаћег антибузивног правила резултирала проширивањем субјективног пореског права одређене јурисдикције у поређењу са субјективним пореским правом које јој је додељено одредбама пореског уговора чија је она једна од страна уговорница, постојао би сукоб између домаћег антибузивног правила и одредаба тог пореског уговора. Полазећи од поменутих одредаба Бечке конвенције, такав сукоб требало би да буде решен у корист пореског уговора.⁷⁷² Но, с обзиром на то да је примена домаћих антибузивних правила у интересу очувања пореских основица држава уговорница, није искључена могућност да се оне одлуче за прећутно толерисање међусобног кршења уговорних обавеза које отуд произлазе. Ово утолико пре што су инструменти којима једна уговорница може реаговати на кршење уговорних обавеза друге стране крајње лимитирани⁷⁷³ и недовољно ефикасни.⁷⁷⁴

⁷⁷⁰ На питање о могућности конкурентне примене домаћег општег антибузивног правила и посебних антибузивних правила садржаних у пореским уговорима начелно је дат потврдан одговор, како у Коментару уз Модел-конвенцију ОЕЦД-а из 2003. године (пара. 9.6 уз чл. 1), тако и у Коментару уз Модел-конвенцију УН-а из 2011. године (пара. 9.6 уз чл. 1).

⁷⁷¹ United Nations, Vienna Convention on the Law of Treaties, 23 May 1969, доступно на: <https://treaties.un.org/doc/Publication/UNTS/Volume%201155/v1155.pdf>, 21. јун 2022.

⁷⁷² Jacques Sasseville, "A Tax Treaty Perspective: Special Issues", *Tax Treaties and Domestic Law* (ed. G. Maisto), IBFD, Amsterdam 2006, 55-56.

⁷⁷³ У извештају који је 1989. године сачинио поводом питања кршења обавеза преузетих пореским уговорима од стране држава уговорница, ОЕЦД је идентификовао два основна механизма које држава уговорница има на располагању у случају да друга страна не поштује обавезе које за њу произлазе из заједничког пореског уговора. Први је захтев да се стави ван снаге одредба националног законодавства друге уговорнице чија примена резултира у кршењу обавеза преузетих пореским уговором или захтев да се обустави њена примена. У случају да таква мера не буде успешна, једино што преостаје је гашење или обустава примене пореског уговора у складу са чл. 60 Бечке конвенције. Кад је реч о пореским уговорима, потоња се мера, ипак, сматра драстичним кораком који може водити погоршању економских и политичких односа између држава уговорница, због чега му државе нерадо прибегавају. Вид.: OECD, *Tax Treaty Override*, Report adopted by the OECD Council on 2 October 1989, reprinted in *Model Tax Convention on Income and on Capital 2014 (Full Version)*, OECD Publishing, Paris 2015, R(8)-8.

⁷⁷⁴ Jan Wouters, Maarten Vidal, "The International Law Perspective", *Tax Treaties and Domestic Law* (ed. G. Maisto), IBFD, Amsterdam 2006, 35.

Премда основни принципи међународног уговорног права сасвим јасно дају предност испуњавању обавеза преузетих закључивањем међународних уговора, они се не дотичу унутрашњег правног система државе уговорнице.⁷⁷⁵ Однос државе према извршавању преузетих међународних обавеза може зависити не само од њеног уставног оквира већ и од других прописа, као и од приступа који њени судови и административни органи по том питању заузимају.⁷⁷⁶ Важно је напоменути да, чак и у ситуацији кад је одредба унутрашњег права на први поглед подобна да доведе до кршења преузетих уговорних обавеза, оно што твори повреду међународног права јесте њена примена, а не њено сâмо постојање у националном правном систему.⁷⁷⁷

Упоредноправно посматрано, хијерархија између унутрашњег права и међународних уговора може бити успостављена: (1) уставним одредбама, (2) одредбама закона или (3) применом основних принципа тумачења.⁷⁷⁸ Највећи број европских држава прописује у свом уставу примат међународних уговора над домаћим правом. Међу њима су, примера ради, Албанија, Бугарска, Грчка, Естонија, Македонија, Пољска, Русија, Словенија, Србија, Француска, Холандија, Хрватска, Чешка и Шпанија.⁷⁷⁹ Поједине државе, као што је нпр. Канада, одредбе намењене решавању сукоба између унутрашњег права и међународних уговора предвиђају законом којим се конкретни међународни уговор инкорпорише у домаће законодавство.⁷⁸⁰ С друге стране, УК и Индија прописују посебне одредбе намењене решавању конфликта између унутрашњег пореског законодавства и пореских уговора у законима који уређују конкретне пореске облике који су у домену примене пореских уговора.⁷⁸¹ Коначно, постоје и државе (нпр. САД и Немачка) које хијерархију између међународних уговора и унутрашњег права успостављају применом интерпретативних максима као што су *lex specialis derogat legi generali* и *lex posterior derogat legi priori*.⁷⁸²

Порески уговори имају одређене особености због којих је и решавање евентуалних сукоба између њихових одредаба и одредаба унутрашњих пореских прописа специфично. Према Сасвилевим (*Jacques Sasseville*) речима: „Однос између пореских уговора и унутрашњег права не може се сажети у начелној тврдњи да

⁷⁷⁵ *Ibid.*, 22.

⁷⁷⁶ Peter Malanczuk, *Akehurst's Modern Introduction to International Law*, Routledge, London – New York, 1997, 65.

⁷⁷⁷ *Ibid.*, 71.

⁷⁷⁸ J. Sasseville (2006), 41-42.

⁷⁷⁹ Фогел (*Klaus Vogel*) примећује да је круг наведених држава прошириван паралелно са падом ауторитарних режима који су у њима били на власти. Вид.: Klaus Vogel, “New Europe Bids Farewell to Treaty Override”, *Bulletin for International Taxation*, Vol. 58, 1/2004, 6

⁷⁸⁰ J. Sasseville (2006), 42.

⁷⁸¹ Sec. 788 Income and Corporation Taxes Act 1988, доступно на: <https://www.legislation.gov.uk/ukpga/1988/1/section/788/enacted>, 7. фебруар 2022; Sec. 90(2) Indian Income Tax Act 1961, доступно на: https://dor.gov.in/sites/default/files/IT%20Act%20%28English%29_0.pdf, 7. фебруар 2022.

⁷⁸² J. Sasseville (2006), 42; Andreas Perdelwitz, “Treaty Override – Revival of the Debate over the Constitutionality of Domestic Treaty Override Provisions in Germany”, *European Taxation*, Vol. 53, 9/2013, 445-446.

'порески уговори имају примат над унутрашњим правом'. Интеракција између одредаба пореских уговора и одредаба унутрашњег права значајно је комплекснија.⁷⁸³ За разлику од већине међународних уговора, порески уговори не садрже материјалноправне одредбе које би се, након њиховог интегрисања у унутрашње законодавство државе уговорнице, могле примењивати *уместо* одредаба њених националних прописа. Напротив, одредбе пореских уговора могу имати само тзв. негативни, то јест ограничавајући ефекат.⁷⁸⁴ Оне не могу успоставити, већ само (а) ограничити, (б) у потпуности искључити или (в) оставити непромењеним субјективно пореско право државе уговорнице.⁷⁸⁵ Дакле, порески уговори не садрже материјалноправни основ опорезивања, већ он мора постојати у домаћим пореским прописима. Како Гарбарино (*Carlo Garbarino*) објашњава: „Порески уговори допуњују и претпостављају [постојање, прим. аум.] унутрашњег права...“⁷⁸⁶ Из наведених разлога, одредбе пореских уговора не примењују се *уместо* одредаба унутрашњег пореског права државе говорнице, већ се унутрашње пореско право државе уговорнице примењује у границама које су успостављене пореским уговором.⁷⁸⁷ Према томе, евентуални сукоб између одредаба пореског уговора и националног пореског законодавства државе уговорнице не може се решити једноставним успостављањем хијерархије између њих. Неопходно је утврдити на који начин се оне морају координисати.⁷⁸⁸

Приликом преговора ради закључивања пореских уговора државе уговорнице се доминантно ослањају на текст Модел-конвенције ОЕЦД-а и у одређеној мери на текст Модел-конвенције УН-а.⁷⁸⁹ Иако није реч о обавезујућим инструментима међународног јавног права (за разлику од пореских уговора закључених с ослонцем на њих), значај поменутих модела се огледа у координацији и, у доброј мери,

⁷⁸³ J. Sasseville (2006), 37.

⁷⁸⁴ Arnold Knechtle, *Basic Problems in International Fiscal Law*, Kluwer, Deventer 1979, 174.

⁷⁸⁵ *Ibid.*, 174; M. Berglund, K. Cejic (2018), 42; M. Lang (2013), 36.

⁷⁸⁶ Carlo Garbarino, *Manuale di tassazione internazionale*, 2nd ed. (IPSOA Wolters Kluwer Italia, 2008), 194, наведено према: Carla De Pietro, "Tax Treaty Override and the Need for Coordination between Legal Systems: Safeguarding the Effectiveness of International Law", *World Tax Journal*, Vol. 7, 1/2015, 77.

⁷⁸⁷ C. De Pietro (2015), 95.

⁷⁸⁸ *Ibid.*, 96.

⁷⁸⁹ Најједноставније речено, Модел-конвенција ОЕЦД-а и Модел-конвенција УН-а представљају мустре које јурисдикције широм света користе приликом преговора који претходе закључивању билатералних пореских уговора. Модел-конвенција ОЕЦД-а, чија је прва верзија објављена 1977. године (претходио јој је Нацрт Конвенције о двоструком опорезивању дохотка и имовине ОЕЦД из 1963. године), намењена је преговорима између јурисдикција истог или сличног нивоа економског развоја, будући да решења која садржи у доброј мери фаворизују интересе земаља извозница капитала. С друге стране, Модел-конвенција УН-а, чија је прва верзија објављена 1980. године, формулисана је са циљем да у одређеној мери заштити интересе земаља у развоју у ситуацији кад ступају у преговоре за закључивање билатералних пореских уговора са земаљама које су на вишем степену економског развоја од њих, односно када се налазе у улози земаља увозница капитала. До данас, Модел-конвенција ОЕЦД-а је ревидирана 12 пута (1992, 1994, 1995, 1997, 1998, 2000, 2003, 2005, 2008, 2010, 2014. и 2017. године), док је ревизија Модел-конвенције УН-а спроведена знатно ређе (2001, 2011, 2017. и 2021. године) и то, по правилу, као реакција на измене које су претходно укључене у Модел-конвенцију ОЕЦД-а.

уједначавању садржине постојећих пореских уговора.⁷⁹⁰ И један и други модел праћени су званичним коментарима (у даљем тексту: Коментар уз Модел-конвенцију ОЕЦД-а, односно Коментар уз Модел-конвенцију УН-а),⁷⁹¹ чији је утицај на тумачење пореских уговора од изузетног значаја.⁷⁹²

Питање интеракције општег антибузивног правила садржаног у националном законодавству одређене пореске јурисдикције с одредбама пореских уговора који су у тој јурисдикцији у примени може бити релевантно само у прекограничним ситуацијама. Уколико се конкретно национално опште антибузивно правило примењује искључиво у домаћем контексту, никакве интеракције не може ни бити. Такав је случај, ипак, релативно редак у упоредноправној пракси. У већини пореских система домен примене националних општих антибузивних правила покрива и домаће и прекограничне ситуације.⁷⁹³ Осим тога, то питање се неће постављати ни уколико порески обвезник злоупотребљава одредбе домаћег пореског законодавства одређене јурисдикције (због чега њени порески органи примењују опште антибузивно правило), при чему не остварује никакву погодност из пореског уговора који је у примени у тој јурисдикцији.⁷⁹⁴ Наиме, у таквој ситуацији испуњавање обавеза преузетих пореским уговором од стране државе уговорнице не може бити доведено у питање.⁷⁹⁵

Захваљујући утицају ОЕЦД-овог *BEPS* акционог плана, број пореских уговора који прописују опште антибузивно правило значајно је увећан у последњих неколико година. Наиме, *BEPS* акцијом 6 – *Спречавање остваривања погодности из пореских уговора у неподесним ситуацијама*, која је објављена 2015. године, предложена је допуна Модел-конвенције ОЕЦД-а различитим антибузивним правилима намењеним сузбијању злоупотребе пореских уговора. Једна од предложених мера било је и опште антибузивно правило – раније поменути тест главног циља

⁷⁹⁰ Према проценама једног аутора, употреба модел-конвенција омогућила је да приближно 75% текста свих пореских уговора буде идентична. Вид.: Reuven S. Avi-Yonah, "Double Tax Treaties: An Introduction", *The Effect of Treaties on Foreign Direct Investment: Bilateral Investment Treaties, Double Taxation Treaties and Investment Flows* (eds. K. P. Sauvart, L. E. Sachs), Oxford University Press, Oxford 2009, 99.

⁷⁹¹ Коментари се, такође, периодично допуњавају и мењају.

⁷⁹² Већ деценијама траје полемика о правној квалификацији Коментара уз Модел-конвенцију ОЕЦД-а из угла Бечке конвенције, тачније њених чл. 31 и 32 који кодификују принципе тумачења међународних уговора. Премда не постоји консензус у погледу одговора на то питање, аутори су сагласни да је реч о значајном интерпретативном средству. За исцрпан преглед ставова у литератури, вид.: V. Chand (2018), 108-110.

⁷⁹³ Stef van Weeghel, "General Report", *Tax treaties and tax avoidance: application of anti-avoidance provisions* (ed. S. van Weeghel), IFA Cahiers de Droit Fiscal International, Vol. 95a, Sdu Uitgevers, The Hague 2010, 22. Аутор описује трендове присутне током прве деценије XXI века. Слободно се може рећи да је такав приступ утолико више распрострањен кад је реч о модернијим верзијама општих антибузивних правила прописаних након објављивања *BEPS* акционог плана и Директиве против избегавања пореза.

⁷⁹⁴ Тада, заправо, не може бити речи о примени домаћег општег антибузивних правила „у контексту пореског уговора“, како ћемо наведену ситуацију поједностављено описивати у даљем тексту.

⁷⁹⁵ До истог закључка, додуше другачијом аргументацијом, долази и Фурусет: Eivind Furuseth, *The Interpretation of Tax Treaties in Relation to Domestic GAARs*, IBFD, Amsterdam 2018, 175.

транзакције.⁷⁹⁶ Ревизијом Модел-конвенције ОЕЦД-а из 2017. године предложена формулација теста главног циља транзакције унета је у њен чл. 29 – *Право на погодности из уговора* (енг. *Entitlement to Benefits*). Само неколико месеци касније, на исти начин је ревидирана и Модел-конвенција УН-а.

Имајући у виду број и разноврсност мера чије увођење је предложено *BEPS* акционим планом, на самом почетку је било јасно да би њихово укључивање у постојеће пореске уговоре путем билатералних преговора између држава уговорница потрајало дужи низ година, уз опасност да усвојене измене буду неуједначене.⁷⁹⁷ Због тога је *BEPS* акцијом 15 представљена идеја о јединственом мултилатералном инструменту (енг. *Multilateral instrument*) којим би читава мрежа пореских уговора била модификована, на ефикасан и уједначен начин, у складу са препорукама *BEPS* акционог плана. Две године касније, 7. јуна 2017. године, чак 68 јурисдикција потписало је Мултилатералну конвенцију за примену мера које се у циљу спречавања ерозије пореске основице и премештања добити односе на пореске уговоре (у даљем тексту: Мултилатерални инструмент или Конвенција).^{798,799} Једно од антибузивних правила које је Мултилатерални инструмент кодификовао за потребе имплементације у постојећу мрежу билатералних пореских уговора јесте и тест главног циља транзакције, садржан у његовом чл. 7, ст. 1. Другим ставом истог члана предвиђено је да се наведена одредба „*примењује уместо или у одсуству*“ општег антибузивног правила у конкретном пореском уговору који се модификује Конвенцијом (тзв. обухваћени порески уговор, енг. *Covered Tax Agreement*).⁸⁰⁰ Сходно томе, уколико обухваћени порески уговор не садржи опште антибузивно правило биће допуњен тестом главног циља транзакције. Ако, пак, обухваћени порески уговор садржи опште антибузивно правило, оно ће бити супституисано тестом главног циља транзакције. Коначно, важно је истаћи да је *BEPS* акционим планом тест главног

⁷⁹⁶ OECD, *Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances*, Action 6 – 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris 2015, 54-69.

⁷⁹⁷ OECD, *Developing a Multilateral Instrument to Modify Bilateral Tax Treaties*, Action 15 – 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris 2015, 9.

⁷⁹⁸ Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting, <http://www.oecd.org/tax/treaties/multilateral-convention-to-implement-tax-treaty-related-measures-to-prevent-BEPS.pdf>, 18. јануар 2022. Закључно са 30. новембром 2022. године, Мултилатерални инструмент је потписало чак 100 јурисдикција, при чему је још 3 изразило намеру да то у блиској будућности учини. Вид.: OECD, *Signatories and Parties to the Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting*, OECD Publishing, Paris 2017, доступно на: <https://www.oecd.org/ctp/treaties/beps-mli-signatories-and-parties.pdf>, 4. децембар 2022.

⁷⁹⁹ Напомињемо да Мултилатерални инструмент не супституише постојеће билатералне пореске уговоре закључене између његових потписника. Другим речима, он се не примењује уместо постојећих билатералних пореских уговора, већ упоредо с њима, модификујући на тај начин њихову примену. У том погледу се Мултилатерални инструмент разликује од свих мултилатералних конвенција које су кроз историју закључиване са циљем избегавања двоструког опорезивања. Вид.: Nathalie Bravo, “The Multilateral Tax Instrument and Its Relationship with Tax Treaties”, *World Tax Journal*, Vol. 8, 3/2016, 289.

⁸⁰⁰ Реч је о само једном примеру одредаба којима се утврђује интеракција између материјалних норми Мултилатералног инструмента и одредаба садржаних у обухваћеним пореским уговорима (енг. *compatibility clauses*).

циља трансакције одређен као минимални стандард (енг. *minimum standard*),⁸⁰¹ што је већ допринело његовој имплементацији у стотине билатералних пореских уговора.⁸⁰²

Из наведених разлога се као логично поставља питање да ли и у којој мери укључивање у порески уговор теста главног циља трансакције (или другог општег антибузивног правила) утиче на примену општег антибузивног правила садржаног у националном пореском законодавству држава уговорница.

3.1. Заштитна клаузула у пореском уговору

Одговор на питања која смо поставили у претходном поглављу је најједноставније дати у ситуацији када државе уговорнице пореским уговором експлицитно предвиде да одредбе уговора немају утицај на примену (појединих или свих) антибузивних правила садржаних у њиховом националном пореском законодавству. Таква заштитна клаузула (енг. *safeguarding clause*) је део уобичајене уговорне праксе неколицине држава (нпр. Израела, Канаде, Немачке, САД и УК).⁸⁰³ Начелно би се могло рећи да, што је систем заштите од законите нелегитимне евазије у одређеној јурисдикцији софистициранији и богатији различитим антибузивним мерама, то је већа вероватноћа да ће укључивање заштитне клаузуле у пореске уговоре бити део њене уговорне праксе. Наведену тврдњу неопходно је, ипак, узети са резервом. Постоје и јурисдикције, међу којима има и оних са бројним и иновативним средствима за сузбијање избегавања пореза, чији порески органи заступају становиште да се примена домаћих антибузивних правила, по дефиницији, не коси са обавезама преузетим закључивањем пореских уговора. Сходно томе, из перспективе поменутих јурисдикција, експлицитно уговарање заштитне клаузуле биће сувишно. Но, и поред тога, наведене јурисдикције, по

⁸⁰¹ OECD, *Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances*, 10. BEPS акциони план је мањи број препоручених мера класификовао као минимални стандард. За државе које су учествовале у овом ОЕЦД-овом пројекту, таква класификација је подразумевала обавезу усвајања наведених мера. Преостале и, начелно, мање значајне мере означене су као најбоља пракса (енг. *best practice*), чија имплементација није обавезна. Напомињемо да документи произашли из BEPS пројекта представљају меко право (енг. *soft law*) те стога не предвиђају правне (већ, евентуално, само политичке) механизме за санкционисање држава које не испуне минимални стандард. Међутим, како су Мултилатералним инструментом кодификоване антибузивне мере за потребе имплементације у постојеће пореске уговоре, његове потписнице немају могућност да *не усвоје* (коришћењем тзв. *opt out* опције) одредбе класификоване као минимални стандард. Вид.: Sriram Govind, Pasquale Pistone, "The Relationship Between Tax Treaties and the Multilateral Instrument: Compatibility Clauses in the Multilateral Instrument", *The OECD Multilateral Instrument for Tax Treaties* (eds. M. Lang et al.), Kluwer Law International, Alphen aan den Rijn 2018, 122-123.

⁸⁰² Закључно са 1. јуном 2020. године, тест главног циља трансакције постао је саставни део 370 пореских уговора. Очекује се да ће у наредном периоду (зависно од динамике ратификације Мултилатералног инструмента пред националним представничким телима држава потписница) још 1.300 пореских уговора бити допуњено тим општим антибузивним правилом. Вид.: OECD, *Prevention of Tax Treaty Abuse – Third Peer Review Report on Treaty Shopping: Inclusive Framework on BEPS: Action 6*, OECD Publishing, Paris 2021, 16-17.

⁸⁰³ Вид.: S. van Weeghel (2010), 43.

правилу, без проблема пристају да, на захтев друге државе уговорнице, унесу заштитну клаузулу у заједнички порески уговор.⁸⁰⁴

Заштитна клаузула може бити формулисана тако да буде свеобухватна, то јест да се односи на све антиабузивне мере прописане националним законодавством држава уговорница.⁸⁰⁵ Дobar пример је одредба коју Немачка уобичајено укључује у своје пореске уговоре, а која предвиђа следеће: „*Овај уговор се не може тумачити тако да спречава државу уговорницу да примени одредбе свог националног законодавства намењене сузбијању незаконите и законите нелегитимне пореске евазије.*“⁸⁰⁶ С друге стране, заштитна клаузула може бити конципирана и тако да се односи на само један облик антиабузивног законодавства, односно на тачно одређену (посебну или општу) антиабузивну меру.⁸⁰⁷ Тако, рецимо, порески уговор између Канаде и САД садржи заштитну клаузулу која прецизира могућност примене општег антиабузивног правила садржаног у националном пореском законодавству (кад је реч о Канади), односно фискалних судских доктрина (кад је реч о САД). Њоме се предвиђа да се одредбе наведеног пореског уговора „*неће тумачити тако да ограничавају, на било који начин, државу уговорницу да ускрати погодности из уговора, уколико би било разумно закључити да би супротно поступање [пружање погодности из уговора, прим. аут.] резултирало злоупотребом одредаба конкретног пореског уговора*“.⁸⁰⁸ Бољим избором сматрамо први приступ, то јест прописивање заштитне клаузуле која би обухватала све антиабузивне мере у примени у националном законодавству држава уговорница. Пре свега, таква одредба оставља далеко мање места споровима о домету њене

⁸⁰⁴ *Ibid.*, 43.

⁸⁰⁵ Постоје, чак, и примери заштитних клаузула које обухватају не само антиабузивно законодавство држава уговорница, већ и фискалне доктрине формулисане у судској пракси.

⁸⁰⁶ Чл. 28, ст. 1 Уговора о избегавању двоструког опорезивања између Немачке и Шпаније (Abkommen zwischen der Bundesrepublik Deutschland und dem Königreich Spanien zur Vermeidung der Doppelbesteuerung und zur Verhinderung der Steuerverkürzung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen), Bundesgesetzblatt Jahrgang 2012, Teil II, Nr. 2, ausgegeben zu Bonn am 20. Januar 2012, доступно на: https://www.bundesfinanzministerium.de/Web/DE/Themen/Steuern/Internationales_Steuerrecht/Staatenbezogene_Informationen/staatenbezogene_info.html, 19. јануар 2022.

⁸⁰⁷ Кад је реч о заштитним клаузулама које обезбеђују примену домаћих посебних антиабузивних правила, и у српским пореским уговорима наилазимо на поједине примере. Тако, чл. 13, ст. 6 Уговора о избегавању двоструког опорезивања између Србије и Ирске прецизира да уговорне одредбе не спречавају државе уговорнице да примене излазни порез. Такође, чл. 28, ст. 1 Уговора о избегавању двоструког опорезивања између Србије и Канаде прецизира да одредбе уговора не спречавају Канаду да примени CFC правила. С обзиром на то да Република Србија не предвиђа својим пореским прописима ни излазни порез нити CFC правила, јасно је да су наведене одредбе унете на захтев друге уговорне стране. Наведени закључак је утолико мање споран у погледу пореског уговора са Канадом, у коме заштитна клаузула није реципрочна већ важи само у односу на Канаду. Вид.: Закон о потврђивању уговора између Републике Србије и Ирске о избегавању двоструког опорезивања у односу на порезе на доходак, *Службени гласник РС – Међународни уговори*, бр. 1/2010; Закон о потврђивању уговора између Републике Србије и Канаде о избегавању двоструког опорезивања у односу на порезе на доходак и имовину, *Службени гласник РС – Међународни уговори*, бр. 6/2012.

⁸⁰⁸ Art. XXIXA (7) Convention between Canada and the United States of America with Respect to Taxes on Income and on Capital, доступно на: <https://www.canada.ca/en/department-finance/programs/tax-policy/tax-treaties/country/united-states-america-convention-consolidated-1980-1983-1984-1995-1997-2007.html>, 20. јануар 2022.

примене. Осим тога, она се чини далеко рационалнијом, у светлу упоредноправно присутног тренда увођења све разноврснијих антибузивних мера.

Заштитне клаузуле су одраз заједничке намере држава уговорница да осигурају могућност примене домаћих антибузивних правила на ситуације које потпадају под домен примене конкретног пореског уговора.⁸⁰⁹ У том случају је примена домаћег општег антибузивног правила сасвим у складу са начелом *pacta sunt servanda* прокламованог у чл. 26 и конкретизованог у чл. 27 Бечке конвенције те не може бити говора о евентуалном непоштовању обавеза преузетих пореским уговором.

Треба, међутим, имати у виду да пракса уговарања заштитне клаузуле није уједначена.⁸¹⁰ То важи не само за државе које не иницирају њено увођење, мада прихватају такве захтеве упућене од стране уговорних партнера, већ и за државе које су уобичајиле њено укључивање у своје пореске уговоре. Чак и у потоњем случају, заштитна клаузула углавном није садржана баш у сваком пореском уговору који примењује таква јурисдикција. С тим у вези, намеће се следеће питање: Да ли околност да поједини порески уговори које примењује одређена јурисдикција експлицитно прописују заштитну клаузулу значи да се *a contrario* непостојање такве одредбе у њеним осталим пореским уговорима има тумачити тако да је у њиховом контексту примена домаћих антибузивних правила искључена?

Постоје примери, додуше ретки, јурисдикција које посебно прецизирају да то неће бити случај. Рецимо, техничким објашњењем објављеним уз порески уговор закључен између Канаде и САД подвлачи се да то што наведени уговор садржи заштитну клаузулу не имплицира да се остали порески уговори које су Канада и САД закључиле (са другим јурисдикцијама) имају тумачити тако да искључују примену домаћих антибузивних правила.⁸¹¹ Нажалост, у далеко већем броју случајева намера држава уговорница неће бити тако јасно изражена.

Будући да се описани проблем своди на питање утицаја одредаба једног пореског уговора на тумачење одредаба другог пореског уговора који примењује иста јурисдикција, начелни одговор је могуће дати применом правила тумачења прописаних Бечком конвенцијом. Опште правило о тумачењу садржано у чл. 31, ст. 1 Бечке конвенције предвиђа да се уговор има тумачити у доброј вери, узимајући у обзир: 1) уобичајени смисао израза који су у њему садржани, 2) његов контекст и 3) предмет и циљ уговора. Из наведеног правила произлази да би за потребе тумачења једног пореског уговора било могуће узети у обзир одредбе другог пореског уговора, уколико би се могло сматрати да оне чине контекст уговора који се тумачи. Чл. 31, ст. 2 Бечке конвенције прописује да се, за потребе тумачења уговора, под контекстом подразумева (осим текста, увода и прилога уговора који се тумачи): а) сваки споразум у вези са уговором који се тумачи, а који постоји између уговорница приликом његовог закључивања и б) сваки инструмент који сачине једна или више уговорница

⁸⁰⁹ Luc De Broe (2008), 463.

⁸¹⁰ V. Chand (2018), 213.

⁸¹¹ Department of the Treasury, Technical Explanation of the Protocol Done at Chelsea on September 21, 2007 Amending the Convention between the United States of America and Canada with Respect to Taxes on Income and on Capital, 61, доступно на <https://www.treasury.gov/resource-center/tax-policy/treaties/Documents/tecanada08.pdf>, 20. јануар 2022.

приликом закључења уговора који се тумачи, а који прихвате остале уговорнице као инструмент који се односи на наведени уговор. Јасно је да се под цитирану дефиницију „контекста“ пореског уговора који се тумачи не би могле подвести одредбе другог пореског уговора (који садржи заштитну клаузулу), зато што у потоњем случају није реч: а) о споразуму између истих уговорница ни б) о инструменту сачињеном приликом закључења пореског уговора који се тумачи, нити се он односи на наведени уговор.

Чл. 31, ст. 3 Бечке конвенције предвиђа да се, за потребе тумачења уговора, има водити рачуна и о: а) сваком каснијем споразуму између уговорница у погледу тумачења уговора или примене његових одредаба; б) свакој доцнијој пракси у вези са применом уговора којом је постигнут споразум између уговорница у погледу његовог тумачења; в) сваком релевантном правилу међународног права које се примењује у односима између конкретних уговорница. Мишљења смо да се одредбе другог пореског уговора не би могле супсумирати ни под једну од претходно наведених ставки, будући да у његовом закључивању нису учествовале обе уговорне стране уговора који се тумачи, већ само једна од њих.

Коначно, одредбе садржане у другом пореском уговору не могу послужити ни као допунско средство тумачења. Ово стога што се, према чл. 32 Бечке конвенције, допунско средство тумачења може применити само ради потврђивања значења утврђеног применом општег правила о тумачењу или ради утврђивања значења у ситуацији кад примена општег правила о тумачењу доводи до двосмисленог или нејасног тумачења, односно до резултата који је очигледно апсурдан или неразуман. Према томе, сматрамо да правила тумачења садржана у Бечкој конвенцији не остављају простора да се један порески уговор користи као инструмент тумачења одредаба другог пореског уговора.⁸¹²

3.2. Одредбе Модел-конвенције ОЕЦД-а и УН-а и пратећи коментари

Уколико се државе уговорнице у својим билатералним преговорима не усагласе око прописивања заштитне клаузуле, одговор на питање о легитимности примене домаћих антиабузивних правила на ситуације које су у домену примене њиховог пореског уговора није ни приближно тако очигледан. С обзиром на раније поменуту специфичност функционисања пореских уговора у поређењу с осталим међународним уговорима, те одлучујућ утицај Модел-конвенције ОЕЦД-а и донекле Модел-конвенције УН-а на садржину постојећих пореских уговора, анализираћемо њихове релевантне одредбе, као и приступ који је у погледу наведеног питања заузет у пратећим коментарима. Питање на које је потребно дати одговор јесте: У којој мери порески уговори формулисани по узору на наведене модел-конвенције пружају основ за тумачење према коме је примена домаћих антиабузивних правила у њиховом контексту прихватљива?

⁸¹² Сличну аргументацију налазимо код: L. De Broe (2008), 467-468; V. Chand (2018), 213-214.

Питању односа између домаћих антибузивних правила и пореских уговора први пут је одређена пажња посвећена у Коментару уз Модел-конвенцију ОЕЦД-а из 1977. године. Након објашњења да је сврха пореских уговора „подстицање, путем елиминације међународног двоструког опорезивања, размене добара и услуга, као и кретања капитала и лица“, Коментар, готово успутно, напомиње да порески уговори „не би, ипак, требало да потпомажу избегавање пореза и незакониту пореску евазију“.⁸¹³ Даље се истиче да је у борби против избегавања пореза на државама уговорницама да својим националним законодавством пропишу антибузивна правила, као и да њихову примену, у ситуацијама које спадају у домен примене пореских уговора, осигурају експлицитним уговарањем заштитне клаузуле.⁸¹⁴ Одатле се могло закључити да домаћа (и посебна и општа) антибузивна правила не могу бити примењена на ситуације које су у домену примене пореских уговора, чак ни онда кад је посредни абузивно понашање, изузев уколико наведени порески уговор садржи заштитну клаузулу.⁸¹⁵ Коментар уз Модел-конвенцију УН-а из 1980. године готово у потпуности репродукује описане ставове ОЕЦД-а.⁸¹⁶

Приказани став ОЕЦД-а (и УН-а) можемо разумети уколико у обзир узмемо околност да се ради о крају 70их (и самом почетку 80их) година XX века, када је однос појединачних држава, као и релевантних међународних организација према избегавању пореза био далеко попустљивији него што је то случај данас. То је и разумљиво, имајући у виду релативно скромне размере те појаве у међународном контексту током посматраног периода, због чега су и антибузивна правила у тадашњим националним пореским прописима била далеко малобројнија. Повећање учесталости и разноврсности форми законите нелегитимне евазије условило је и измену у начелном приступу ОЕЦД-а, а потом и УН-а.

Тек је Коментар ОЕЦД-а из 2003. године на детаљнији начин приступио анализи компатибилности домаћих антибузивних правила с одредбама пореских уговора. У односу на раније изнети став, нови Коментар је учинио значајан отклон. Пре свега, уместо успутног напомињања да порески уговори просто не би требало да подстичу избегавање пореза и незакониту пореску евазију, спречавање тих појава је идентификовано као посебан циљ пореских уговора.⁸¹⁷ Тиме је, ипак, учињен тек скроман допринос афирмацији сузбијања избегавања пореза као циља пореских уговора. Наиме, све до 2017. године ни наслов, нити преамбула Модел-конвенције ОЕЦД-а (а тиме ни највећи број пореских уговора сачињених с ослонцем на њене одредбе) нису упућивали на спречавање избегавања пореза као један од циљева пореских уговора. Превасходним циљем који је, као такав, своје место имао у наслову Модел-конвенције ОЕЦД-а и на основу ње сачињених пореских уговора, сматрано је

⁸¹³ Para. 7 of the Commentary on Article 1 of the 1977 OECD Model-Convention.

⁸¹⁴ *Ibid.*

⁸¹⁵ L. De Broe (2008), 377; M. Lang (2013), 67. Аргументацију за супротни закључак покушао је да пружи Фурусет. Вид.: E. Furuseth (2016), 55.

⁸¹⁶ United Nations, Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries, UN Publication, New York 1980, 45, доступно на: <https://digitallibrary.un.org/record/13957?ln=en>, 19. јун 2022.

⁸¹⁷ Para. 7 of the Commentary on Article 1 of the 2003 OECD Model-Convention.

само избегавање двоструког опорезивања.⁸¹⁸ Због тога је у литератури сузбијање избегавања пореза означавамо тек као помоћни циљ (енг. *ancillary purpose*) пореских уговора.⁸¹⁹ То што је унет у текст Коментара, уместо у преамбулу или наслов Модел-конвенције, нужно је значило и његов мањи значај као једног од циљева о којима се има водити рачуна приликом тумачења пореских уговора. Наиме, према чл. 31 Бечке конвенције, предмет и циљ уговора су, како смо раније навели, само један од чинилаца који се морају узети у обзир приликом тумачења, поред уобичајеног смисла израза који су у њему садржани и његовог контекста. Још важније, реч је о чиниоцу који је од секундарног значаја у односу на уобичајени смисао израза садржаних у уговору. Наиме, „разматрање предмета и циља уговора има своје ограничење у уобичајеном смислу текста уговора“.⁸²⁰ Стога се предмет и циљ уговора узимају у обзир само да би се, између неколико варијанти уобичајених значења термина који су у њему садржани, одабрало оно најприкладније.⁸²¹ Чињеница да је тадашња верзија Модел-конвенције ОЕЦД-а садржала тек неколико одредаба које су имале антибузивну функцију ограничила је практични значај спречавања злоупотребе пореског уговора као једног од његових циљева.⁸²²

Осим тога, у Коментару уз Модел-конвенцију ОЕЦД-а из 2003. године је обрисан апел државама уговорницама да у своје пореске уговоре унесу заштитну клаузулу са циљем да обезбеде да примена домаћих антибузивних правила у контексту пореских уговора буде неспорна. Поменута измена је образложена околношћу да би било мало вероватно да државе уопште пристану на закључивање пореских уговора уколико би тиме искључиле могућност примене својих домаћих антибузивних правила.⁸²³

Настојећи да одговори на питање да ли одредбе националног пореског законодавства и фискалне судске доктрине намењене сузбијању избегавања пореза противрече одредбама пореских уговора, ОЕЦД је у Коментару идентификовао два могућа приступа. Први приступ примењују оне државе које злоупотребу пореских уговора виде као злоупотребу свог домаћег пореског законодавства. Такав приступ, како је објашњено у Коментару, почива на премиси да се порези уводе домаћим пореским прописима, уз евентуална ограничења садржана у конкретном пореском

⁸¹⁸ Упућивање на избегавање двоструког опорезивања у наслову Модел-конвенције ОЕЦД-а избрисано је ревизијом из 1992. године, али је до данас остало уобичајен елемент наслова пореских уговора. Такође, за разлику од спречавања избегавања пореза, спречавање незаконите пореске евазије је у уговорној пракси често фигурирало у самом наслову пореских уговора. Вид.: Para. 16 of the Introduction to the OECD Model Tax Convention on Income and on Capital, Condensed Version 1992, OECD Publishing, Paris 1993, доступно на: https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-condensed-version-september-1992_mtc_cond-1992-en#page2, 25. јануар 2022.

⁸¹⁹ Adolfo J. Martín Jiménez, “The 2003 Revision of the OECD Commentaries on the Improper Use of Tax Treaties: A Case for the Declining Effect of the OECD Commentaries?”, *Bulletin – Tax Treaty Monitor*, Vol. 58, 1/2004, 18; V. Chand (2018), 183. Слично и: B. J. Arnold, S. Van Weeghel (2006), 90.

⁸²⁰ Oliver Dörr, “Article 31. General rule of interpretation”, *Vienna Convention on the Law of Treaties – A Commentary* (eds. O. Dörr, K. Schmalenbach), Springer, Berlin – Heidelberg 2012, 547.

⁸²¹ *Ibid.*

⁸²² B. J. Arnold, S. van Weeghel (2006), 90.

⁸²³ Para. 7.1 of the Commentary on Article 1 of the 2003 OECD Model-Convention. У сличном маниру аргуменује и: P. Baker (2015), 389.

уговору.⁸²⁴ Из угла наведених јурисдикција, домаћа антиабузивна правила, по правилу, нису у сукобу с одредбама пореских уговора. Она су део сета правила садржаних у домаћим пореским прописима за потребе утврђивања чињеница које доводе до настанка пореске обавезе. Као таква, домаћа антиабузивна правила „нису адресована у пореским уговорима те порески уговори на њих не утичу“.⁸²⁵ Према томе, уколико се чињенице од значаја за наметање пореске обавезе утврде и, евентуално, реквалификују применом домаћег антиабузивног правила, одредбе пореског уговора се примењују на тако утврђене и реквалификоване чињенице.⁸²⁶ Други приступ примењују државе које злоупотребу пореских уговора не виде као поткатегорију злоупотребе домаћег пореског законодавства, већ је третирају као засебно питање. Такве државе се, према ставу ОЕЦД-а, у спречавању злоупотребе пореских уговора ослањају на тумачење њихових одредаба, руководећи се општим правилом о тумачењу садржаним у чл. 31 Бечке конвенције.⁸²⁷

Напоследку, у Коментару се закључује да, без обзира на то који од поменутих приступа одређена држава следи, погодности из пореског уговора не морају бити пружене у ситуацији кад порески обвезник злоупотребљава његове одредбе.⁸²⁸ Наглашава се, међутим, да се постојање абузивног понашања пореског обвезника не би смело олако претпоставити. Како Арнолд (*Brian J. Arnold*) кроз хиперболу истиче: „Држави не би требало да буде омогућено да избегава обавезе преузете пореским уговором заузимањем става да су готово све трансакције абузивне и да све њене домаће одредбе представљају антиабузивна правила.“⁸²⁹ Зато је ОЕЦД, као смерницу органима држава уговорница у погледу тога када би било оправдано закључити да порески обвезник злоупотребљава одредбе пореског уговора, формулисао тзв. начелни принцип (енг. *guiding principle*). Начелни принцип подразумева да „*погодности из пореског уговора не би требало да буду пружене уколико је главни циљ ступања у одређену трансакцију или аранжман био да се обезбеди повољнија пореска позиција, при чему би остваривање повољнијег третмана у датим околностима било супротно предмету и циљу релевантних одредаба [пореског уговора, прим. аут.]*“⁸³⁰

Из начина на који је цитирани принцип формулисан те како је уклопљен у остатак текста Коментара, може се закључити да је он релевантан како за (а) државе које злоупотребу пореских уговора третирају као злоупотребу домаћег пореског законодавства те се против ње боре применом домаћег општег антиабузивног правила, тако и за (б) државе које злоупотребу пореских уговора третирају као засебан проблем, за који решење проналазе у тумачењу њихових одредаба. Одатле се даље закључује да начелни принцип у случају прве категорије држава има функцију да

⁸²⁴ Para. 9.2 of the Commentary on Article 1 of the 2003 OECD Model-Convention.

⁸²⁵ Para. 22.1 of the Commentary on Article 1 of the 2003 OECD Model-Convention.

⁸²⁶ *Ibid.*

⁸²⁷ Para. 9.3 of the Commentary on Article 1 of the 2003 OECD Model-Convention.

⁸²⁸ Para. 9.4 of the Commentary on Article 1 of the 2003 OECD Model-Convention.

⁸²⁹ Brian J. Arnold, "Tax Treaties and Tax Avoidance: The 2003 Revisions to the Commentary to the OECD Model Convention", *Bulletin for International Fiscal Documentation*, Vol. 58, 6/2004, 250-251.

⁸³⁰ Para. 9.5 of the Commentary on Article 1 of the 2003 OECD Model-Convention.

постави границе домету домаћих општих антиабузивних правила, а у случају друге групе држава да пружи ослонац приликом тумачења одредаба пореског уговора.⁸³¹

Начелни принцип суштински имплицира да се домаће опште антиабузивно правило може применити на ситуацију која је у домену примене пореског уговора, под условом да адресује исти (или ужи) круг облика абузивног понашања пореског обвезника као и начелни принцип. То, другим речима, значи да је примена домаћег општег антиабузивног правила државе уговорнице у сукобу са пореским уговором у мери у којој њена примена излази из граница постављених начелним принципом.

Важно је имати у виду да је немали број чланица ОЕЦД-а (Ирска, Луксембург, Португал, Холандија и Швајцарска),⁸³² у напоменама (енг. *observations*)⁸³³ уз Коментар, истакао да не дели ставове који су у њему изнети у погледу односа између домаћих антиабузивних правила државе уговорнице и одредаба њених пореских уговора. Уопштено посматрано, њихов став је да о наведеном питању није могуће извести јединствен, општи закључак који би био применљив у свакој ситуацији. Напротив, према њиховом разумевању, постојање евентуалног сукоба између домаћих антиабузивних правила и одредаба садржаних у пореским уговорима зависиће од: (1) природе и формулације конкретне домаће одредбе (тако: Ирска, Холандија, Швајцарска), (2) формулације и циља релевантне одредбе пореског уговора (тако: Холандија, Швајцарска) или (3) односа између домаћег и међународног права у уставном поретку у тој држави (тако: Ирска, Холандија, Португал, Швајцарска). Додатно, Луксембург заступа становиште да је, у одсуству заштитне клаузуле у уговору, примена домаћих антиабузивних правила могућа само након што се надлежни органи држава уговорница о томе споразумеју у посебном поступку (енг. *Mutual Agreement Procedure – MAP*) прописаном у чл. 25 Модел-конвенције ОЕЦД-а.

Текст Коментара уз Модел-конвенцију УН-а из 2011. године, у делу који се односи на злоупотребу пореских уговора, унеколико је темељнији и систематичнији у поређењу са текстом садржаним у Коментару уз Модел-конвенцију ОЕЦД-а из 2003. године. Њиме се идентификује и посебно анализира шест могућих приступа спречавању злоупотребе пореских уговора.⁸³⁴ То су: (1) посебна антиабузивна правила прописана националним законодавством, (2) општа антиабузивна правила прописана националним законодавством, (3) фискалне доктрине домаћих судова, (4) посебна антиабузивна правила садржана у пореским уговорима, (5) општа антиабузивна правила садржана у пореским уговорима и (6) тумачење одредаба пореских уговора.⁸³⁵ Но, и поред доста детаљније анализе, суштинских разлика између аргументације ОЕЦД-а и УН-а нема. То је посебно јасно у погледу питања интеракције општих антиабузивних правила прописаних националним законодавством држава уговорница с одредбама њихових пореских уговора, будући

⁸³¹ Упор.: В. Ј. Arnold (2004b), 250 фн. 35 и Е. Furuseth (2018), 136.

⁸³² Вид.: para. 27.5-27.9 of the Commentary on Article 1 of the 2003 OECD Model-Convention.

⁸³³ Напомене могу ставити не само чланице ОЕЦД-а него и државе које то нису, у ситуацији кад се не слажу са већинским ставом израженим у Коментару.

⁸³⁴ Para. 11-39 of the Commentary on Article 1 of the 2011 UN Model-Convention.

⁸³⁵ Para. 10 of the Commentary on Article 1 of the 2011 UN Model-Convention.

да се Коментар УН-а експлицитно позива на ставове изнете у Коментару ОЕЦД-а,⁸³⁶ које смо претходно анализирали. Коментар УН-а такође усваја начелни принцип формулисан од стране ОЕЦД-а, при чему објашњава да он има важну улогу у: (1) балансирању потребе држава чланица да спрече злоупотребу пореских уговора, с једне стране, и потребе да осигурају испуњавање својих уговорних обавеза, с друге стране, као и (2) обезбеђивању одговарајућег нивоа правне сигурности за пореске обвезнике.⁸³⁷ Додатно, Коментар УН-а закључује да ће саставни елементи начелног принципа често бити садржани, експлицитно или имплицитно, у домаћим општим антиабузивним правилима различитих јурисдикција.⁸³⁸ Чини се да се тиме настоји додатно поткрепити став о начелној применљивости домаћих општих антиабузивних правила на ситуације обухваћене пореским уговорима.

Последњом ревизијом Модел-конвенције (као и Коментара) ОЕЦД-а из 2017. године⁸³⁹ ОЕЦД је у извесној мери надоградио ранију анализу о компатибилности домаћих антиабузивних правила с одредбама пореских уговора. Најпре, измењен је наслов Модел-конвенције ОЕЦД-а и додат текст преамбуле.⁸⁴⁰ По први пут, у наслову је прецизирано да је порески уговор намењен, између осталог, и спречавању избегавања пореза.⁸⁴¹ Тиме је његов значај изједначен са циљем избегавања двоструког опорезивања, који је претходно фигурирао као превасходни циљ пореских уговора. Текст преамбуле је формулисан на основу препоруке *BEPS* акције 6 тако да гласи:

„(Држава А) и (Држава Б),

У жељи да даље развијају своје економске односе и унапреде сарадњу у пореској материји,

У намери да закључе конвенцију за отклањање двоструког опорезивања у односу на порезе на доходак и имовину, без стварања могућности за неопорезивање или снижено опорезивање кроз незакониту пореску евазију или избегавање пореза (укључујући злоупотребу конвенције усмерену на остваривање погодности њоме предвиђених у посредну корист резидената трећих јурисдикција),

*Споразумеле су се како следи:“*⁸⁴²

⁸³⁶ Para. 21-24 of the Commentary on Article 1 of the 2011 UN Model-Convention.

⁸³⁷ Para. 24 of the Commentary on Article 1 of the 2011 UN Model-Convention.

⁸³⁸ Para. 26 of the Commentary on Article 1 of the 2011 UN Model-Convention.

⁸³⁹ Измене Коментара уз чл. 1 Модел-конвенције ОЕЦД-а које су спроведене између 2003. године и његове последње верзије из 2017. године нису биле релевантне за питање интеракције домаћих антиабузивних правила и пореских уговора, због чега се на њихову садржину нећемо осврнути.

⁸⁴⁰ До 2017. године, Модел-конвенција ОЕЦД-а није садржала никакав текст у оквиру преамбуле. Постојао је само наслов „Преамбула конвенције“ и фуснота која је предвиђала да ће државе уговорнице формулисати текст преамбуле у складу са својим уставним процедурама. Дакле, државе уговорнице су биле сасвим слободне да формулишу текст преамбуле који одговара њиховим интересима. Вид.: OECD, *Model Tax Convention on Income and on Capital 2017 (Full Version)*, OECD Publishing, 2019, М-6.

⁸⁴¹ Наслов сада гласи: „Конвенција између (државе А) и (државе Б) за избегавање двоструког опорезивања у односу на порезе на доходак и имовину, и спречавање незаконите пореске евазије и избегавања пореза“. Вид.: OECD, *Model Tax Convention on Income and on Capital 2017 (Full Version)*, OECD Publishing, 2019, М-5.

⁸⁴² *Ibid.*

Исти текст је унет и у чл. 6 Мултилатералног инструмента, како би се тим путем модификовали постојећи порески уговори. Важно је напоменути да је *BEPS* акцијом 6 претпоследњи пасус цитиране преамбуле одређен као минимални стандард. То значи да су све потписнице Мултилатералног инструмента обавезне да обухваћене пореске уговоре модификују његовим прописивањем.⁸⁴³

Значај експлицитног навођења, у наслову и преамбули, избегавања пореза као једног од равноправних циљева пореског уговора не би ипак требало преценити. Чак и у случају пореских уговора који инкорпоришу описане модификације, циљ спречавања избегавања пореза ће имати значај само као део њиховог контекста, у складу са чл. 31, ст. 2 Бечке конвенције. С тим у вези, треба имати у виду да ослањање на контекст уговора не представља засебан и сасвим независан метод тумачења.⁸⁴⁴ Наиме, чл. 31, ст. 1 Бечке конвенције предвиђа да се у међународном уговорном праву тумачење врши „(...) према уобичајеном смислу који се мора дати изразима у уговору у њиховом контексту (...)“. Према томе, контекст уговора се разматра тек да би се одредило уобичајено значење израза садржаних у њему, какав је случај и са предметом и циљем уговора као једног од чинилаца у основи општег правила о тумачењу,⁸⁴⁵ о чему је претходно било речи.

У погледу анализе односа између домаћих антибузивних правила и одредаба пореских уговора, Коментар уз Модел-конвенцију ОЕЦД-а из 2017. године преузима систематику и поједина образложења из Коментара уз Модел-конвенцију УН-а из 2011. године.⁸⁴⁶ Одлучујући помак представља околност да Модел-конвенција ОЕЦД-а из 2017. године по први пут прописује у чл. 29, ст. 9 опште антибузивно правило – раније поменути тест главног циља трансакције, који гласи:

„Изузетно од осталих одредаба ове Конвенције, њоме предвиђена погодност неће бити пружена у односу на део дохотка или имовине, уколико је разумно закључити, узимајући у обзир све релевантне чињенице и околности, да је прибављање погодности био један од главних циљева било ког аранжмана или

⁸⁴³ Клаузулом компатибилности у чл. 6, ст. 2 Мултилатералног инструмента предвиђено је да ће текст садржан у чл. 6, ст. 1 (који представља минимални стандард) бити унет уместо постојећег текста преамбуле обухваћеног пореског уговора, или додат у обухваћени порески уговор који не садржи преамбулу. Текст преамбуле којим уговорнице изражавају жељу да даље развијају своје економске односе и унапреде сарадњу у пореској материји, а који је садржан у чл. 6, ст. 3 Мултилатералног инструмента не представља минимални стандард. Стога су потписнице Мултилатералног инструмента слободне да одлуче да ли ће наведени текст укључити у своје обухваћене пореске уговоре или не. Вид.: OECD, *Explanatory Statement to the Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting*, OECD Publishing, Paris 2017, para. 77-84, доступно на: <https://www.oecd.org/tax/treaties/explanatory-statement-multilateral-convention-to-implement-tax-treaty-related-measures-to-prevent-BEPS.pdf>, 26. јануар 2022.

⁸⁴⁴ Тзв. контекстуално тумачење међународних уговора се често поистовећује са систематским тумачењем које се примењује у тумачењу одредаба националних прописа. Ипак, за разлику од контекстуалног тумачења у међународном уговорном праву, систематско тумачење се сматра засебном методом тумачења одредаба унутрашњег законодавства. Вид.: Chang-fa Lo, *Treaty Interpretation Under the Vienna Convention on the Law of Treaties*, Springer, Singapore 2017, 194 и 196.

⁸⁴⁵ *Ibid.*, 196.

⁸⁴⁶ Истина, Коментар уз Модел-конвенцију ОЕЦД-а из 2017. године не упућује експлицитно на садржину Коментара уз Модел-конвенцију УН-а из 2011. године. Слично је става и: V. Chand (2018), 165.

транзакције који су непосредно или посредно резултирали том погодношћу, изузев уколико се установи да би пружање те погодности у наведеним околностима било у складу са предметом и циљем релевантних одредаба ове Конвенције.“

У Коментару се истиче да наведена одредба представља кодификацију раније поменутог начелног принципа.⁸⁴⁷ Објашњава се да је инкорпорисање начелног принципа у саму Модел-конвенцију спроведено да би се државама чије унутрашње (пре свега, уставно) право онемогућава примену њихових домаћих антиабузивних правила у ситуацијама које су у домену примене пореских уговора пружило средство за спречавање њихових злоупотреба. У тексту Коментара је, ипак, задржана и формулација начелног принципа, са циљем да послужи као смерница државама које у своје пореске уговоре нису укључиле тест главног циља трансакције, нити друго опште антиабузивно правило.⁸⁴⁸

Коментаром се, овога пута, не говори о начелној усклађености домаћег општег антиабузивног правила с одредбама пореских уговора већ се пружа нијансиранији одговор. Тако, према аргументацији у Коментару, до сукоба између општег антиабузивног правила садржаног у националном пореском законодавству државе уговорнице и одредаба њених пореских уговора неће доћи: (а) уколико конкретни порески уговор садржи заштитну клаузулу, (б) уколико је примена домаћег општег антиабузивног правила омогућена чл. 3, ст. 2 конкретног пореског уговора,⁸⁴⁹ и (в) уколико је домаће антиабузивно правило у сагласности са тестом главног циља трансакције или (кад је реч о уговорима који наведену одредбу не садрже) у складу са начелним принципом садржаним у самом Коментару.⁸⁵⁰ Из наведеног закључујемо да и сâм Коментар препознаје значај који прописивање теста главног циља трансакције

⁸⁴⁷ Para. 61 of the Commentary on Article 1 of the 2017 OECD Model-Convention.

⁸⁴⁸ Para. 169 of the Commentary on Article 1 of the 2017 OECD Model-Convention

⁸⁴⁹ Чл. 3, ст. 2 Модел-конвенције ОЕЦД-а гласи:

„У случају примене Конвенције у било ком тренутку од стране државе уговорнице, сваки израз који у њој није дефинисан има значење, осим ако контекст не налаже другачије или се о њему надлежни органи усагласе у складу са чл. 25, које у том тренутку има према законима наведене државе за потребе пореза на које се Конвенција примењује, при чему значење према важећим пореским прописима те државе има предност у односу на значење које том изразу дају други прописи те државе.“

На основу цитиране одредбе, значење које одређени израз има у националном законодавству државе уговорнице може бити од значаја за примену одредаба пореског уговора, под условом да: (а) је реч о изразу који није дефинисан у самом уговору, (б) контекст пореског уговора не захтева другачије, (в) се надлежни органи држава уговорница нису споразумели о његовом значењу у поступку заједничког договарања. Значење које одређени израз има према домаћем законодавству државе уговорнице може проистећи, између осталог, и из примене домаћег општег антиабузивног правила. Ипак, уколико порески уговор садржи опште антиабузивно правило базирано на начелном принципу, какав је тест главног циља трансакције, примена домаћег општег антиабузивног правила је искључена. Наиме, уговорено опште антиабузивно правило изражава заједничку намеру држава уговорница и, као такво, дефинише шта се, према њиховом заједничком разумевању, сматра злоупотребом уговора. Упор: L. De Broe (2008), 284-286. С обзиром на наведено, а посебно у светлу измене бројних пореских уговора додавањем теста главног циља трансакције, у пракси неће бити честе ситуације у којима ће примена домаћег општег антиабузивног правила бити омогућена баш посредством чл. 3, ст. 2 Модел-конвенције ОЕЦД-а.

⁸⁵⁰ Para. 77 of the Commentary on Article 1 of the 2017 OECD Model-Convention.

у поједином пореском уговору има за интеракцију између домаћег општег антибузивног правила једне од држава уговорница и одредаба таквог пореског уговора. Прописивање теста главног циља трансакције је резултат сагласности воља држава уговорница. Његовим уговарањем оне су постигле договор у погледу тога какво понашање сматрају злоупотребом пореског уговора.⁸⁵¹ Због тога, тест главног циља трансакције заправо представља *lex specialis* у односу на домаће антибузивно правило.

Премда су допуне које су унете у Коментар уз чл. 1 Модел-конвенције ОЕЦД-а из 2017. године концептуално остале доследне изменама из 2003. године, индикативно је да су све државе повукле напомене којима су тада изразиле неслагање са начином на који је ОЕЦД приступио решавању питања компатибилности домаћих антибузивних правила и пореских уговора. Склони смо да верујемо да таква промена у приступу није уследила због темељније и адекватније аргуменације изнете у Коментару, већ из превасходно политичких разлога, односно жеље поменутих држава да не ограниче своје могућности у борби против злоупотребе пореских уговора.

Занимљиво је да, и поред тога што је *BEPS* акционим планом предложено, а *de facto* и подстакнуто, увођење разноврсних и домаћих и уговорних антибузивних правила, њиме није разматрано ревидирање Модел-конвенције ОЕЦД-а увођењем заштитне клаузуле.⁸⁵² Не само да Модел-конвенција ОЕЦД-а из 2017. године не прописује заштитну клаузулу, већ ни пратећи Коментар не позива државе уговорнице да такву одредбу пропишу својим пореским уговорима. С друге стране, ОЕЦД се одлучио да Модел-конвенцију из 2017. године допуни у чл. 1, ст. 3 следећом одредбом:

„Ова Конвенција неће утицати на опорезивање од стране државе уговорнице њених резидената, изузев када је реч о погодностима пруженим чл. 7, ст. 3, чл. 9, ст. 2 и чл. 19, 20, 23 [А] [В], 24, 25 и 28.“

Као узор за цитирању одредбу, послужила је тзв. *saving clause*, која представља једно од препознатљивих обележја уговорне праксе САД.⁸⁵³ Она инкорпорише принцип који подразумева да порески уговори, осим изузетно, не би требало да ограничавају право државе уговорнице да опорезује своје резиденте.^{854,855} Њоме се,

⁸⁵¹ L. De Broe (2008), 288.

⁸⁵² Истина, Коментар уз Модел-конвенцију ОЕЦД-а констатује да поједини порески уговори садрже заштитну клаузулу, али се не изјашњава вредносно о значају такве уговорне праксе.

⁸⁵³ L. De Broe, J. Luts (2015), 138; Georg Kofler, “Some Reflections on the ‘Saving Clause’”, *Intertax*, Vol. 44, Issue 8/9, 2016, 576. Вид.: чл. 1, ст. 4 и 5 Модел-конвенције САД из 1996, 2006. и 2016. године, доступно на: <https://www.irs.gov/businesses/international-businesses/united-states-model-tax-treaty-documents>, 9. фебруар 2022.

⁸⁵⁴ Josef Schuch, Nikolaus Neubauer, “The Saving Clause: Article 1 (3) of the OECD Model”, *Base Erosion and Profit Shifting (BEPS): The Proposals to Revise the OECD Model Convention* (eds. M. Lang et al.), Linde Verlag, Wien 2016, 30.

⁸⁵⁵ Кад је реч о уговорној пракси САД, *saving clause* има и додатне функције које су последица околности да САД, за разлику од готово свих других пореских јурисдикција, као одлучујућу чињеницу за опорезивање персоналног карактера примењује не само резидентство, већ и држављанство. За више о наведеним функцијама *saving clause*, вид.: Alexander Rust, “Some Thoughts about the Inclusion of a Saving Clause in the OECD Model”, *Thinker, Teacher, Traveler – Reimagining International Tax: Essays in Honor of H. David Rosenbloom* (eds. G. Kofler, R. Mason, A. Rust), IBFD, Amsterdam 2021, 466-469.

дакле, обезбеђује да држава уговорница задржи право да опорезује своје резиденте, без обзира на то што одређена дистрибутивна одредба пореског уговора додељује искључиво субјективно право опорезивања држави извора. Другим речима, *saving clause* даје предност одредбама домаћег права државе уговорнице уместо одредбама пореског уговора, уколико је реч о опорезивању њених резидената.⁸⁵⁶ Разматрајући контекст у коме је ОЕЦД предложио прописивање цитиране одредбе – а то је учињено у склопу *BEPS* акције 6 – закључујемо да је главни разлог био управо да се „сачува“ могућност примене домаћих антиабузивних правила у контексту пореских уговора.⁸⁵⁷

Наиме, највећи део дистрибутивних одредаба пореског уговора има за циљ да ограничи субјективно пореско право државе уговорнице у односу на нерезиденте. Ипак, у одређеним ситуацијама, такве одредбе могу бити интерпретиране тако да ограничавају и право државе уговорнице да опорезује своје резиденте.⁸⁵⁸ Једна од ситуација у којима такво тумачење може уследити јесте управо у контексту примене домаћих антиабузивних правила од стране државе резидентства. Примена домаћег антиабузивног правила може бити доведена у питање од стране пореског обвезника позивањем на њену наводну супротност са одређеним дистрибутивним правилом пореског уговора, онда када она резултира двоструким правним опорезивањем.⁸⁵⁹ Цитирана *saving clause* има за циљ управо да онемогући такво тумачење.

С друге стране, порески уговори садрже и мањи број одредаба које утичу на право државе уговорнице да опорезује своје резиденте, то јест намећу јој обавезу (под условом да за то постоји материјалноправни основ у њеним унутрашњим пореским прописима) да својим резидентима пружи одређене погодности.⁸⁶⁰ Такве одредбе су изузете из домена примене *saving clause* (то су, као што се може видети из претходно цитиране одредбе, чл. 7, ст. 3, чл. 9, ст. 2 и чл. 19, 20, 23 [А] [В], 24, 25 и 28 Модел-конвенције ОЕЦД-а).⁸⁶¹ Ако се имају у виду наведени изузеци, смисао *saving clause* је да, како Сасвил закључује, осигура да порески уговор не ограничи субјективно пореско право државе уговорнице у односу на њене резиденте „на непредвиђен начин“.⁸⁶² То даље значи да постојање цитиране одредбе у пореском уговору омогућава држави уговорници да у односу на своје резиденте примени, између осталог, домаће (опште или посебно) антиабузивно правило, чак и уколико би ефекат

⁸⁵⁶ J. Schuch, N. Neubauer (2016), 31.

⁸⁵⁷ ОЕЦД говори о потреби да се „осигура да порески уговори не спрече нехотице (енг. *inadvertently*) примену домаћих антиабузивних правила“. Вид.: OECD, *Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances*, 10.

⁸⁵⁸ Пара. 17 Коментара уз чл. 1 Модел-конвенције ОЕЦД-а из 2017. године.

⁸⁵⁹ Подсетимо, примена домаћег општег антиабузивног правила има за последицу неутрализацију или реквалификацију аранжмана из кога произлази пореска уштеда за пореског обвезника. Она за последицу може имати проширење субјективног пореског права државе резидентства пореског обвезника у односу на субјективно пореско право које јој је, због избегавања двостурког опорезивања, додељено одредбама пореског уговора.

⁸⁶⁰ Пара. 17 Коментара уз чл. 1 Модел-конвенције ОЕЦД-а из 2017. године.

⁸⁶¹ Пара. 19 Коментара уз чл. 1 Модел-конвенције ОЕЦД-а из 2017. године.

⁸⁶² J. Sasseville (2006), 49.

његове примене био *prima facie* у супротности са (одређеном дистрибутивном) одредбом пореског уговора.⁸⁶³

Премда по својој природи не представља антиабузивно правило већ „спону“ између домаћих антиабузивних норми и пореских уговора, *saving clause* је, у складу са *BEPS* акционим планом, унета у чл. 11 Мултилатералног инструмента, чиме је пружена могућност државама потписницама да њоме допуне своје пореске уговоре. Највећи број потписница Мултилатералног инструмента, ипак, ту прилику није искористио.⁸⁶⁴ Такав резултат је донекле и очекиван, будући да је реч о одредби која за готово све друге јурисдикције изузев за САД представља непознаницу.⁸⁶⁵ Осим тога, делотворност цитиране одредбе у осигуравању примене домаћих антиабузивних правила у доброј мери је ограничена. Као што је напред објашњено, на њу се може позивати искључиво држава резидентства пореског обвезника. Другим речима, она није подобна да „сачува“ примену домаћих антиабузивних правила у земљи извора.

Увођење *saving clause* у сам текст Модел-конвенције ОЕЦД-а може се протумачити као имплицитно признање ОЕЦД-а да став о начелном непостојању сукоба између домаћих антиабузивних правила и одредаба пореских уговора, који од 2003. године заступа у Коментару, није исправан,⁸⁶⁶ то јест да се у пракси велики број јурисдикција са њиме не слаже. Чини се да је ОЕЦД увидео да је неопходно у Модел-конвенцију, а потом и пореске уговоре формулисане с ослонцем на њу, укључити одредбу која би онемогућила пореске обвезнике да спрече примену домаћих антиабузивних правила позивањем на њихову супротност са одредбама пореских уговора. Није јасно, ипак, због чега се ОЕЦД одлучио за одредбу ограниченог домета каква је *saving clause*, уместо за заштитну клаузулу (енг. *safeguarding clause*), коју смо анализирали у претходном одељку, а која би била подобна да примену домаћих антиабузивних правила осигура и за јурисдикције које се нађу у улози државе извора. Одговор би, евентуално, могли наћи у начелном настојању ОЕЦД-а да заштити преваходно интересе држава извозница капитала, које ће у контексту примене пореског уговора, по правилу, бити у улози земље резидентства.

3.3. Закључне напомене

Из историјског прегледа приступа ОЕЦД-а (али и УН-а) питању интеракције домаћих општих антиабузивних правила са одредбама пореских уговора може се приметити континуирана тежња да се „ојача“ систем спречавања злоупотребе

⁸⁶³ L. De Broe, J. Luts (2015), 139.

⁸⁶⁴ Према једној студији, само 27% потписница Мултилатералног инструмента пристало је да своје обухваћене пореске уговоре допуну наведеном одредбом. Као разлог поједине јурисдикције су истакле да наведену одредбу сматрају сувишном, као и да је, због неопходности да се са другом државом уговорницом прецизирају конкретне одредбе уговора које треба искључити из домена њене примене, примереније учинити то у билатералним преговорима. Вид.: David G. Duff, Daniel Gutmann, "General Report", *Reconstructing the treaty network* (eds. D. G. Duff, D. Gutmann), IFA Cahiers de Droit Fiscal International, Vol. 105a, International Fiscal Association, Rotterdam 2020, 35-36.

⁸⁶⁵ Де Бру (*Luc de Broe*) и Лутс (*Joris Luts*) напомињу да, осим САД, ниједна друга јурисдикција не иницира уношење наведене одредбе у своје пореске уговоре. Вид.: L. De Broe, J. Luts (2015), 138.

⁸⁶⁶ *Ibid.*, 139.

пореских уговора, како би се одговорило на све веће размере и разноврсније облике међународног избегавања пореза. Током периода од четири деценије, тачније од 1977. до 2017. године, ОЕЦД је „прешла пут“ од упућивања држава уговорница да се против злоупотребе пореских уговора боре увођењем домаћих антиабузивних правила и осигуравањем њихове примене у контексту пореских уговора уговарањем посебне заштитне клаузуле, до предвиђања самом Модел-конвенцијом општег антиабузивног правила директно намењеног сузбијању злоупотребе пореских уговора.

Необично је што је, иако је *BEPS* акциони план био усмерен на ојачавање система заштите од законите нелегитимне пореске евазије, пропуштена важна прилика да се подробније размотри сијасет недоумица и практичних проблема које је узроковало становиште представљено Коментаром из 2003. године. Коментар уз Модел-конвенцију из 2017. године је поменуто питање односа између домаћих антиабузивних мера и одредаба пореских уговора само незнатно детаљније и систематичније разрадио, покушавајући да „одржи“ континуитет са ранијим приступом.

Зато не чуди да су, упоредноправно посматрано, и даље присутни различити начини на које државе настоје да реше евентуални сукоб између домаћег општег антиабузивног правила и одредаба пореског уговора: (1) уговарањем посебних одредаба у пореским уговорима које експлицитно дозвољавају примену домаћих општих антиабузивних правила у контексту пореских уговора (реч је о: *safeguarding clause* и *saving clause*), (2) тумачењем одредаба пореског уговора, позивањем на циљеве ради чијег остварења је он закључен, тако да оне не спречавају примену домаћих општих антиабузивних правила и (3) прописивањем одредаба у унутрашњем праву које предност дају домаћим општим антиабузивним правилима, чиме се ефективно крше обавезе преузете пореским уговорима (енг. *treaty override*).

Уверени смо да је прописивање заштитне клаузуле у пореским уговорима, како би се осигурала могућност примене општих антиабузивних правила садржаних у националном пореском законодавству, апсолутно префериран начин решавања питања интеракције између домаћих антиабузивних правила и одредаба пореских уговора.⁸⁶⁷ Њено прописивање позитивно утиче на ниво правне сигурности пореских обвезника који су укључени у прекограничне трансакције. Тиме се доприноси једном од основних циљева ради чије реализације се порески уговори закључују – подстицању, путем избегавања двоструког опорезивања, размене добара и услуга, као и кретања капитала и лица.⁸⁶⁸ Додатно, тиме се доприноси сузбијању избегавања пореза. С друге стране, прописивањем заштитне клаузуле се поједностављује примена пореских прописа (како домаћих прописа, тако и пореских уговора) од стране пореских и судских органа, а уједно и чини уједначеном – у односу на сва антиабузивна правила у одређеном националном пореском систему, укључујући и опште антиабузивно правило. Због тога сматрамо да је штета што измене из 2017. године нису, заједно са бројним посебним антиабузивним мерама и тестом главног циља трансакције, у Модел-конвенцију ОЕЦД-а (те, потом, и Модел-конвенцију УН-а) унеле и заштитну клаузулу. Као што је био случај са бројним антиабузивним правилима намењеним спречавању злоупотребе пореских уговора, у

⁸⁶⁷ Тако и: Е. Furuseth (2018), 293; Chand (2018), 514.

⁸⁶⁸ Пара. 54 Коментара уз чл. 1 Модел-конвенције ОЕЦД-а.

Мултилатерални инструмент је могла бити унета и формулација заштитне клаузуле. На тај начин, било би омогућено њено распрострањено и уједначено укључивање у билатералне пореске уговоре, уместо тренутне спорадичне праксе њеног уговарања, која је, као што смо претходно објаснили, крајње разнолика. Осим тога, сматрамо да је заштитна клаузула *BEPS* акционим планом могла бити класификована као минимални стандард, чиме би њена заступљеност у постојећим, као и пореским уговорима чије преговарање тек предстоји, од изузетка постала правило. Такво уверење базирамо на начелној тежњи држава да очувају своју фискалну сувереност због чега су заинтересоване да, у мери у којој је то могуће, осигурају примену свог унутрашњег пореског права. Такође, будући да поменута одредба, за разлику од *saving clause*, подједнако штити и интересе држава резидентства и интересе држава извора, верујемо да не би постојала одбојност земаља увозница капитала према њеном прихватању.

Кад је реч о начелу фактицитета садржаном у чл. 9 ЗПППА, у чијем домену примене су како домаће, тако и прекограничне ситуације, мишљења смо да нема никаквих препрека да се оно примењује и на чињеничне ситуације које су у домену примене пореских уговора који су на снази у Србији. Како смо објаснили у другој глави, функција начела фактицитета је исправно утврђивање чињеница за потребе примене пореских одредаба садржаних у националном пореском законодавству и пореским уговорима. У том смислу, примена пореског уговора долази у обзир тек након што се чињенице конкретног случаја утврде применом, између осталог, одредаба садржаних у начелу фактицитета. Другим речима, примена начела фактицитета се не би могла сматрати супротном обавезама преузетим закључивањем пореских уговора.⁸⁶⁹

4. Општа антиабузивна правила у пореском праву Европске уније

Да бисмо се упустили у анализу интеракције домаћих општих антиабузивних правила са примарним и секундарним пореским правом ЕУ, претходно је потребно у кратким цртама размотрити на који начин су уређене компетенције Уније у тој области. Одговор на то питање у значајној мери је утицао на правац и темпо развоја система заштите од законите нелегитимне пореске евазије у оквирима јединственог тржишта.

⁸⁶⁹ Коментар Модел-конвенције ОЕЦД-а даје сличну аргументацију за ситуације у којима се чињенице утврђују применом концепта *sham* трансакције. Вид.: Para. 75 of the Commentary on Article 1 of the 2017 OECD Model Convention. И у литератури постоји консензус у погледу наведене ситуације. Вид.: Brian J. Arnold, Stef van Weeghel, "The Relationship between Tax Treaties and Domestic Anti-abuse Measures", *Tax Treaties and Domestic Law* (ed. G. Maisto), IBFD, Amsterdam 2006, 100; Benjamin Malek, *Unilateral Treaty Override*, Congress Report IFA 2019: Summary of Proceedings of the 2019 London Congress, IFA, Rotterdam 2019, 56.

Право држава да воде пореску политику традиционално се сматра инхерентним обележјем њихове суверене власти.⁸⁷⁰ Отуда су компетенције које су уговорима о оснивању⁸⁷¹ државе-чланице пренеле на Унију у пореској материји врло ограничене. Уколико се изузму искључиве компетенције Уније у области царина,⁸⁷² које су биле неопходан предуслов за успостављање и одржавање царинске уније као кључне компоненте јединственог тржишта, компетенције у пореској материји су подељене између Уније и њених чланица.⁸⁷³ У вршењу подељених надлежности, легислативна активност институција Уније је ограничена начелима супсидијарности и сразмерности.⁸⁷⁴ Начело супсидијарности дозвољава деловање Уније само уколико, и у мери у којој циљеви жељене легислативне активности не могу на адекватан начин бити реализовани од стране држава-чланица, већ би је, услед њених размера и ефеката, било боље остваривати на нивоу ЕУ. Начело сразмерности захтева да садржина и форма деловања ЕУ не премашују оквире онога што је нужно за реализацију циљева постављених примарним правом Уније.⁸⁷⁵

Поред тога, правни основ за доношење легислативних аката Уније у пореској материји захтева једногласност свих држава-чланица,⁸⁷⁶ што, посебно у материји непосредних пореза (порез на доходак, порез на добит, порези на имовину), представља тешко достижан циљ. Док посредни порези представљају неспорну препреку несметаном функционисању јединственог тржишта, тако једнозначну оцену је, кад је реч о непосредним порезима, могуће дати само у погледу појединих њихових аспеката.⁸⁷⁷ Такође, непосредни порези имају значајнију улогу у реализацији националних економских и социјалнополитичких циљева,⁸⁷⁸ због чега су државе-чланице заинтересоване да задрже што већи степен флексибилности у њиховој формулацији и примени.⁸⁷⁹ У том смислу, не чуди што је било и остало далеко једноставније обезбедити консензус држава-чланица по питањима од значаја за хармонизацију посредних, него непосредних пореза. Описани институционални

⁸⁷⁰ Будући да пореска политика ствара и одсликава односе између тржишта, грађана и државе, опште је прихваћено схватање да би одлуке у материји опорезивања требало да се доносе искључиво у оквирима националних граница, независно од спољних утицаја. Вид.: Allison Christians, "Sovereignty, Taxation and Social Contract", *Minnesota Journal of International Law*, Vol. 18, 1/2009, 99.

⁸⁷¹ Уговор о Европској унији (*Treaty on European Union*, у даљем тексту: Уговор о ЕУ) и Уговор о функционисању Европске уније (*Treaty on the Functioning of the European Union*, у даљем тексту: Уговор о функционисању ЕУ); Консолидован текст уговорâ о оснивању објављен је у: *Official Journal of the European Union* С 326 од 26. октобра 2012. године, доступно на: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/ALL/?uri=OJ%3AC%3A2012%3A326%3ATOC>, 28. јул 2022.

⁸⁷² Чл. 3 Уговора о функционисању ЕУ.

⁸⁷³ Чл. 4, ст. 2, тач. а) Уговора о функционисању ЕУ.

⁸⁷⁴ Чл. 5, ст. 1 Уговора о ЕУ.

⁸⁷⁵ Чл. 5, ст. 3-4 Уговора о ЕУ.

⁸⁷⁶ Вид. чл. 113 (правни основ за легислативну активност у материји посредних пореза) и чл. 115 (правни основ за легислативну активност у материји непосредних пореза) Уговора о функционисању ЕУ.

⁸⁷⁷ Вид. фн. 880.

⁸⁷⁸ Lukasz Adamczyk, Alicja Majdanska, "The Sources of EU Law Relevant for Direct Taxation", *Introduction to European Tax Law on Direct Taxation* (eds. M. Lang et al.), Linde, Vienna 2016, 14.

⁸⁷⁹ Lidija Živković, „Povratak ideje o zajedničkoj konsolidovanoj osnovici poreza na dobit“, *Liber Amicorum Dejan Popović* (ur. G. Ilić-Popov), Pravni fakultet Univerziteta u Beogradu, Beograd 2021, 406.

оквир резултирао је малтене потпуном хармонизацијом посредних пореза, док су непосредни порези до данас остали у највећој мери нехармонизовани.⁸⁸⁰

4.1. Општа антиабузивна правила и негативна интеграција

Како би надоместио описану дискрепанцу у постигнутом нивоу хармонизације, Суд правде ЕУ је одиграо изузетно важну улогу у међусобном „приближавању“ националних прописа држава-чланица у материји непосредних пореза, путем тзв. негативне интеграције (енг. *negative integration*).⁸⁸¹ Поред вршења надлежности у тумачењу секундарних извора пореског права, Суд је, примењујући начело недискриминације и четири основне слободе прокламоване примарним правом ЕУ,⁸⁸² поступно допринео уклањању, односно измени норми националних пореских законодавстава држава-чланица за које би у конкретном случају оценио да нису у складу са поменутиим начелом и основним слободама. Осим начела недискриминације и основних слобода, важан основ негативне интеграције у материји непосредног опорезивања представљају правила ЕУ о државној помоћи.⁸⁸³ Премда оцену о усклађености пореских мера држава-чланица са правилима о државној помоћи даје Европска комисија, Суд правде ЕУ и у тој материји има значајну улогу, будући да одлучује по жалбама на одлуке Европске комисије, као и о захтевима националних судова држава-чланица за одлучивање о претходном питању у истој материји.

⁸⁸⁰ Секундарним правом ЕУ, и то искључиво директивама, хармонизован је третман само неколико специфичних ситуација у материји опорезивања добити: 1) прекогранична расподела дивиденди од стране филијале матичном друштву (Council Directive (EU) 2011/96 on the common system of taxation applicable in the case of parent companies and subsidiaries of different Member States, тзв. *Parent-Subsidiary Directive*), 2) порески третман прекограничних реорганизација привредних друштава (Council Directive (EC) 2009/133 on a common system of taxation applicable to mergers, divisions, transfers of assets and exchanges of shares concerning companies of different Member States, тзв. *Merger Directive*), 3) прекограничне исплате камата и ауторских накнада између повезаних друштава (Council Directive 2003/49/EC on a common system of taxation applicable to interest and royalty payments made between associated companies of different Member States, тзв. *Interest and Royalties Directive*), 4) размена информација између пореских органа држава-чланица (Council Directive 2011/16/EU on administrative cooperation in the field of taxation and repealing Directive 77/799/EEC, тзв. *Directive on Administrative Cooperation – DAC 1*, која је накнадно допуњена у пет наврата: Directive 2014/107/EU – DAC 2, Directive 2015/2376/EU – DAC 3, Directive 2016/881/EU – DAC 4, Directive 2016/2258/EU – DAC 5 и Directive 2018/822/EU – DAC 6), 5) узајамна помоћ у прикупљању пореза (Council Directive (EU) 2010/24 concerning mutual assistance for the recovery of claims relating to taxes, duties and other measures, тзв. *Recovery Assistance Directive*), 6) мере против избегавања пореза и агресивног пореског планирања (Council Directive (EU) 2016/1164 laying down rules against tax avoidance practices that directly affect the functioning of the internal market, тзв. *Anti-Tax Avoidance Directive – ATAD1*; Council Directive (EU) 2017/952 amending Directive (EU) 2016/1164 as regards hybrid mismatches with third countries, тзв. *ATAD2*), и 7) механизми за решавање спорова у пореској материји (Council Directive (EU) 2017/1852 on tax dispute resolution mechanisms in the European Union, тзв. *Dispute Resolution Mechanisms Directive*).

⁸⁸¹ Термин се користи као антипод термина позитивна интеграција (енг. *positive integration*), под којим се подразумева легислативна активност институција Уније (Европске комисије, Европског парламента и Савета ЕУ).

⁸⁸² Чл. 18 и 45-66 Уговора о функционисању ЕУ.

⁸⁸³ Чл. 107-109 Уговора о функционисању ЕУ.

Наравно, активности институција Уније усмерене на негативну интеграцију пореских прописа држава-чланица традиционално су контроверзне. Оне за резултат имају одлуке, то јест несвеобухватне, несистематичне, а неретко и противречне, појединачне правне акте. Теноре (*Mario Tenore*) зато овај облик интеграције пореског права Уније означава као „насумичну координацију националних пореских система“ (енг. *random tax coordination of the national systems*).⁸⁸⁴ Коначно, оне изнова резултирају поларизованим реакцијама пореских обвезника и поборника европских вредности који поздрављају уклањање рестриктивних пореских мера, с једне стране, и држава-чланица незадовољних тиме што се занемарују њихови национални фискални интереси, с друге стране.⁸⁸⁵

Излагање које следи настоји да анализира утицај који је негативна интеграција извршила на однос држава-чланица Уније према законитој нелегитимној пореској евазији. Са тим циљем, најпре ћемо приказати развој доктрине забране злоупотребе пореског права у контексту начела недискриминације и основних слобода. Затим ћемо испитати утицај правила о државној помоћи на национална општа антиабузивна правила држава-чланица.

4.1.1. Из перспективе начела недискриминације и основних слобода: доктрина забране злоупотребе (пореског) права

Први помен абузивног понашања у пракси Суда правде ЕУ везује се за пресуду у случају *Van Binsbergen* из 1974. године.⁸⁸⁶ Током наредне две деценије, Суд ће се у својим одлукама само спорадично позивати на институт забране злоупотребе права, што указује на његов иницијално врло ограничен домет у правном систему Уније. То не чуди уколико се има у виду да је реч о почетном периоду развоја јединственог тржишта.⁸⁸⁷ Као доктрина која штити интересе држава-чланица, уместо интересе економских субјеката активних у границама јединственог тржишта, она није могла фигурирати као чинилац у реализацији нивоа економске интеграције коме се тада стремило.⁸⁸⁸ Одлучујући допринос развоју комунитарне доктрине забране злоупотребе права Суд је учинио 2000. године у случају *Emsland-Stärke*,⁸⁸⁹ у коме су издвојени услови који у конкретном случају морају бити испуњени како би могло бити речи о злоупотреби права – тзв. тест злоупотребе (енг. *abuse test*). Премда се случај

⁸⁸⁴ Mario Tenore, “Trends and Facts in European Tax Integration: Harmonization and Coordination”, *European Tax Integration: Law, Policy and Politics* (ed. P. Pistone), IBFD, Amsterdam 2018, 1.1.3.

⁸⁸⁵ Daniel Gutmann, “Some Theoretical Thoughts on Judicial Power and Tax Law, with a Particular focus on the ECJ”, *A Vision of Taxes Within and Outside the European Borders* (eds. L. Hinnekens, P. Hinnekens), Kluwer Law International, Alphen aan den Rijn 2008, 486.

⁸⁸⁶ Пара. 13 пресуде Суда правде ЕУ у случају *Van Binsbergen*, C-33/74, од 3. децембра 1974. године.

⁸⁸⁷ Takis Tridimas, “Abuse of Rights in EU Law: Some Reflections with Particular Reference to Financial Law”, *Prohibition of Abuse of Law: A New General Principle of EU Law?* (eds. R. de la Feria, S. Vogenauer), Hart Publishing, Oxford-Portland 2011, 170.

⁸⁸⁸ *Ibid.*

⁸⁸⁹ Пара. 39 пресуде Суда правде ЕУ у случају *Emsland-Stärke*, C-110/99, од 14. децембра 2000. године.

Emsland-Stärke тицао примене заједничке пољопривредне политике Уније,⁸⁹⁰ њиме је утабан пут за развој доктрине забране злоупотребе права и у другим сферама комунитарног права.

У пореском сегменту правног оквира Уније доктрина забране злоупотребе права је нашла своје место тек у другој половини прве деценије XXI века. У контексту промене начелног приступа Суда правде ЕУ рестриктивним пореским мерама држава-чланица, која се уобичајено везује за случај *Marks & Spencer* из 2006. године,⁸⁹¹ и забрана злоупотребе права постаје, са становишта Суда, прихватљив механизам да државе-чланице заштите своје фискалне интересе на штрб тежње пореских обвезника да у што већој мери прошире примену основних слобода.⁸⁹² Као један од могућих разлога за појаву потребе за применом тог концепта у праву ЕУ у литератури се наводи проширење Уније из 2004. године.⁸⁹³ Наиме, проширење је у оквиру јединственог тржишта сместило чак десет нових јурисдикција значајно различитих правних система у поређењу са правним системима „старих“ чланица Уније. Такве разлике су битно прошириле простор за абוזивно поступање економских субјеката у оквирима јединственог тржишта.⁸⁹⁴ Треба, ипак, имати у виду да је и пре појаве пореских случајева у којима је постављено питање примене доктрине забране злоупотребе права пред Судом правде ЕУ било прихваћено схватање да би, будући да се случај *Emsland-Stärke* тицао примене пољопривредних дажбина које представљају сопствени извор прихода Уније, било разумно да Суд на сличан начин поступи и у

⁸⁹⁰ Друштво *Emsland-Stärke* извезло је са територије Уније (Немачка) на територију треће државе (Швајцарска) одређену количину пољопривредних производа, на основу чега је стекло право на повраћај извозних царина. Недуго након њиховог стављања у промет на територији треће државе, пољопривредни производи су у неизмењеном стању поново увезени на територију јединственог тржишта (Италија), где су стављени у промет. Став немачких пореских власти био је да добра нису заправо ни била намењена извозу, већ промету унутар јединственог тржишта. Питање на које је од Суда затражен одговор било је да ли се у описаним околностима Регулатива о примени заједничког система повраћаја извозних дажбина за пољопривредне производе (Commission Regulation (EEC) No 2730/79 of 29 November 1979 laying down common detailed rules for the application of the system of export refunds on agricultural products, *Official Journal of the European Communities* 1979, L 317/1, доступно на: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX%3A31979R2730>, 21. јун 2022.) има тумачити тако да преклудира право друштва *Emsland-Stärke* на повраћај извозних царина.

⁸⁹¹ Пресуда Суда правде ЕУ у случају *Marks & Spencer*, C-446/03 од 13. децембра 2005. године. У поређењу са дотадашњом праксом, Суд је, почев од тог случаја, са далеко више благонаклоности прихватио оправдања држава-чланица за националне пореске мере које су представљале ограничења основних слобода. Примера ради, то је први случај у коме је Суд допустио да се приликом разматрања оправданости одређене рестриктивне националне пореске мере истовремено узме у обзир неколико различитих оправдања која, изоловано посматрана, не би била подобна да оправдају примену конкретне пореске мере.

⁸⁹² M. Seiler (2016), 78.

⁸⁹³ Проширењем од 1. маја 2004. године чланице Уније постале су и Естонија, Кипар, Летонија, Литванија, Мађарска, Малта, Пољска, Словачка, Словенија и Чешка.

⁸⁹⁴ Karsten Engsig Sørensen, "Abuse of rights in Community law: A principle of substance or merely rhetoric?", *Common Market Law Review*, Vol. 43, 2/2006, 424.

домену ПДВ-а, који је такође представљао, као што је то случај и данас, један од сопствених извора прихода Уније.⁸⁹⁵

Недоумицу о применљивости доктрине злоупотребе права у материји ПДВ-а Суд правде ЕУ је решио у случају *Halifax*. Порески обвезник је била компанија чија се пословна активност састојала у пружању финансијских услуга. Испоруке њених услуга су, према томе, претежно биле ослобођене од ПДВ-а без права на одбитак претходног пореза. Са циљем унапређења свог пословања, порески обвезник је основао неколико корисничких центара широм УК. Како би реализовао наведени циљ, порески обвезник је требало да предузме одређене трансакције на основу којих би, према тада важећим прописима (тзв. Шеста директива),⁸⁹⁶ могао да поврати само незнатан део претходног пореза. Због тога је, вођен предлогом пореског саветника, ступио у серију трансакција са својим зависним компанијама на територијама различитих чланица Уније, захваљујући чему је успео да оствари право на повраћај готово целог износа претходног пореза који му је обрачунат у фази изградње корисничких центара.

Једно од питања које је поступајући национални суд упутио Суду правде ЕУ било је: да ли доктрина забране злоупотребе права развијена дотадашњом праксом Суда налаже да се пореском обвезнику ускрати право на одбитак (или повраћај) претходног пореза, које је стекао на основу спорних трансакција.⁸⁹⁷ Решавајући по захтеву националног суда, Суд правде ЕУ је истакао да комунитарно законодавство не може бити примењено на абузивне поступке, то јест трансакције које су предузете искључиво са циљем неприхватљивог прибављања користи гарантованих комунитарним правом, да би, затим, експлицитно потврдио да се доктрина злоупотребе права може применити и у домену ПДВ-а.⁸⁹⁸ За потребе идентификовања абузивног поступања, Суд је дефинисао тзв. тест злоупотребе, који се скоро у потпуности подударао са оним формулисаним у случају *Emsland-Stärke*. Према датој дефиницији, сматраће се да је у конкретном случају реч о абузивном поступању уколико су кумулативно испуњени следећи предуслови: 1) иако, формално посматрано, спорна трансакција испуњава услове за примену одредаба Шесте директиве и прописа којим је имплементирана у национални правни систем државе-чланице, њен резултат је стицање пореске погодности чије је пружање супротно сврси наведених одредаба, 2) објективне околности случаја јасно упућују на то да је суштински (енг. *essential*) циљ спорних трансакција стицање пореске погодности.⁸⁹⁹ Као пример објективних околности које могу указивати на испуњеност тог услова, Суд је навео артифицијелност предузетих трансакција, као и правне, економске или личне везе између учесника у њима.⁹⁰⁰ Оцену испуњености наведених

⁸⁹⁵ Rita de la Feria, "Prohibition of abuse of (Community) law: the creation of a new general principle of EC law through tax", *Common Market Law Review*, Vol. 45, 2/2008, 410-411.

⁸⁹⁶ Council Directive 2006/112/EC of 28 November 2006 on the common system of value added tax, *Official Journal of the European Union* 2006, L 347/1, доступно на: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=celex%3A32006L0112>, 21. јун 2022.

⁸⁹⁷ Пара. 43 пресуде Суда правде ЕУ у случају *Halifax*.

⁸⁹⁸ Пара. 69-70 пресуде Суда правде ЕУ у случају *Halifax*.

⁸⁹⁹ Пара. 74-75 пресуде Суда правде ЕУ у случају *Halifax*.

⁹⁰⁰ Пара. 81 пресуде Суда правде ЕУ у случају *Halifax*.

предуслова Суд је, исправно, оставио у надлежности националних судова држава-чланица. Уколико национални суд у конкретном случају потврди да су предуслови испуњени, спорна трансакција „мора бити редефинисана, тако да се успостави стање ствари које би постојало у одсуству трансакције која конституише абузивно поступање“.⁹⁰¹ Занимљиво одступање које је Суд начинио у односу на одлуку у случају *Emsland-Stärke* тиче се услова наведеног под бројем 2), који се у литератури уобичајено означава као субјективни тест. Док је у случају *Emsland-Stärke* субјективни тест подразумевао циљ, односно намеру пореског обвезника, у случају *Halifax* Суд је фокус субјективног теста ставио на циљ саме трансакције коју обвезник предузима.⁹⁰²

Иако је у анализираном случају потврђена могућност примене доктрине о забрани злоупотребе права у материји ПДВ-а, аргументација Суда није могла бити *a priori* универзално примењена на све пореске облике. Укратко, ПДВ не само да се у односу на друге пореске облике издваја тиме што представља сопствени приход финансирања Уније, већ га, поновимо, одликује и висок степен хармонизације. Због претходно објашњене разлике у степену њихове хармонизације на нивоу Уније, и у контексту злоупотребе пореског права као релевантна се истиче разлика између посредних и непосредних пореза. Наиме, прописи у области посредних пореза су резултат легислативне активности институција Уније, док су прописи у материји непосредних пореза, уз малобројне раније поменуте изузетке, резултат легислативне активности држава-чланица. Отуда је злоупотреба права у домену посредних пореза по правилу изједначена са злоупотребом *комунитарног* права, док злоупотреба права у материји непосредних пореза у највећем броју случајева подразумева искључиво злоупотребу националних прописа одређене државе-чланице.^{903,904} Но, злоупотребу националних прописа држава-чланица порески обвезник може вршити, између осталог, и позивањем на одредбе комунитарног права, пре свега на начело недискриминације и четири основне слободе. У том случају, и злоупотреба националних прописа држава-чланица постаје релевантна са становишта интереса Уније.

Дилему о домашају доктрине о забрани злоупотребе права Суд је разрешио у случају *Cadbury Schweppes*,⁹⁰⁵ потврдивши да и директни порези – у конкретном случају аспекти пореза на добит који нису хармонизовани – спадају у домен њене примене. Тај случај се тичао компатибилности *CFC* правила⁹⁰⁶ прописаних националним законодавством државе-чланице са примарним правом ЕУ, прецизније речено, слободом оснивања прописаном чл. 49 Уговора о функционисању ЕУ. Порески обвезник – привредно друштво резидент УК имало је две зависне филијале које су биле резиденти Ирске и, као такве, биле подвргнуте стопи пореза на добит од

⁹⁰¹ Пара. 94 пресуде Суда правде ЕУ у случају *Halifax*.

⁹⁰² Упор. пара. 81 пресуде Суда правде ЕУ у случају *Halifax* и пара. 58 пресуде у случају *Emsland-Stärke*.

⁹⁰³ R. De la Feria (2008), 425.

⁹⁰⁴ Изузетак су ситуације које спадају у домен примене претходно поменутих малобројних директива у области директних пореза.

⁹⁰⁵ Пресуда Суда правде ЕУ у случају *Cadbury Schweppes and Cadbury Schweppes Overseas*, C-196/04, од 12. септембра 2006. године.

⁹⁰⁶ *CFC* правила представљају пример посебног антиабузивног законодавства, коме је био посвећен одељак 2.4.2.1. главе друге нашег истраживања.

само 10%.⁹⁰⁷ Британске пореске власти су због тога настојале да примене CFC правила прописана домаћим пореским законодавством, на основу којих би приходи реализовани од стране тих филијала били приписани матичном друштву – британском резиденту и опорезовани у складу са домаћим, то јест британским прописима.

Утврдивши да примена националних CFC правила заиста ограничава слободу оснивања, Суд је нагласио да такво ограничавање може бити оправдано, али искључиво уколико је усмерено на спречавање „сасвим артифицијелних аранжмана“ (енг. *wholly artificial arrangements*) пореског обвезника, као и ако је примена CFC правила сразмерна постизању тог циља.⁹⁰⁸ Концепт „сасвим артифицијелног аранжмана“ Суд је већ претходно помињао у појединим случајевима,⁹⁰⁹ али је тек у случају *Cadbury Schweppes* заправо објаснио његово значење.

Позивајући се на пресуде у случајевима *Halifax* и *Emsland-Stärke*, Суд је прецизирао да је за потребе оцене да ли је аранжман у конкретном случају „сасвим артифицијелан“ неопходно утврдити постојање „осим субјективног елемента, који се састоји у намери да се оствари пореска погодност, и објективних околности које показују да, иако су услови прописани комунитарним правом формално посматрано испуњени, циљ слободе оснивања (...) није остварен“.⁹¹⁰ Сходно томе, да би се CFC правила могла сматрати усклађеним са комунитарним правом, она се не смеју примењивати у ситуацији када, премда постоје порески мотиви на страни пореског обвезника, оснивање нерезидентне контролисане компаније одсликава економску стварност.⁹¹¹

Одговор на питање да ли поступак пореског обвезника одсликава економску стварност зависи, према виђењу Суда, од објективних економских показатеља који потврђују његово физичко присуство, односно физичко присуство његове зависне компаније на територији друге јурисдикције, а то су: пословне просторије, опрема и запослени. Одсуство поменутих економских показатеља указује на непостојање

⁹⁰⁷ Заправо, компаније су биле основане у оквиру посебне економске зоне лоциране у центру Даблина, тзв. Међународног центра финансијских услуга (енг. *International Financial Services Centre*), чијим успостављањем је Ирска постала један од најпопуларнијих пореских рајева на свету.

⁹⁰⁸ Пара. 45 и 57 пресуде Суда правде ЕУ у случају *Cadbury Schweppes*. Чињеница да је у том случају Суд инсистирао на постојању *сасвим* (енг. *wholly*) артифицијелног аранжмана, уместо, као у случају *Halifax*, аранжмана чији *суштински* (дакле, не и једини) циљ је стицање пореске погодности, упућивало је испрва на постојање два различита стандарда за процену испуњености услова постојања абוזивног понашања у материји посредних пореза, с једне стране, и непосредних пореза, с друге стране. Ипак, Суд је такво тумачење одбацио у случају *Part Service*, C-425/06, од 21. фебруара 2008. године (пара. 44-45 и 62), у коме је нагласио да „сасвим артифицијелна природа трансакције“ указује на то да је прибављање пореске погодности било њен примарни (али не и једини, прим. *аут.*) циљ. Сходно томе, околност да је порески обвезник имао друге, непореске разлоге за предузимање трансакције не искључује аутоматски квалификацију аранжмана као сасвим артифицијелног.

⁹⁰⁹ Пресуде Суда правде ЕУ у случајевима: *ICI*, C-264/96 од 16. јула 1998. године, *Lankhorst-Hohorst*, C-324/00 од 12. децембра 2002. године и *Marks & Spencer*, C-446/03 од 13. децембра 2005. године. Слично томе, у пресуди у случају *X, Y*, C-436/00, од 21. новембра 2002. године, Суд је користио термин „чисто артифицијелне шеме“ (енг. *purely artificial schemes*).

⁹¹⁰ Пара. 64 пресуде Суда правде ЕУ у случају *Cadbury Schweppes*.

⁹¹¹ Пара. 65 пресуде Суда правде ЕУ у случају *Cadbury Schweppes*.

фактичке интеграције између економских активности у земљи резидентства матичне компаније, с једне стране, и земљи резидентства зависне компаније, с друге стране.⁹¹² Према тумачењу Суда, циљ слободе оснивања јесте управо да омогући привредним субјектима једне државе-чланице да на трајној основи учествују у економском животу друге државе-чланице и да на тај начин остварују добит. Заузврат, привредни субјекти тиме доприносе „економској и друштвеној интеграцији“ Уније.⁹¹³ Околности описаног случаја, а пре свега непредузимање било какве стварне економске активности од стране зависних компанија пореског обвезника, имплицирале су да циљ слободе оснивања није испуњен, због чега је примена доктрине о забрани злоупотребе права окарактерисана као оправдана.

Одлучујућ значај случаја *Cadbury Schweppes* лежи у томе што је Суд њиме хармонизовао концепт изигравања закона за потребе свих прекограничних трансакција у оквирима јединственог тржишта, невезано да ли се изигравање односи на одредбе хармонизованог или нехармонизованог пореског права ЕУ. Ванистендал (*Frans Vanistendael*) оцењује да је стављањем тежишта на учинковитост концепта изигравања закона у оквирима јединственог тржишта уместо националних тржишта појединачних чланица, Суд денационализовао, то јест европеизовао овај институт.⁹¹⁴ Премда у литератури још увек не постоји сагласност у погледу тога да ли је праксом Суда до данас обликован јединствен принцип забране злоупотребе права применљив у свим сферама комунитарног права,⁹¹⁵ постоји начелна сагласност о томе да је овај подухват у материји пореског комунитарног права реализован. То је посебно значајно у контексту нове Директиве ЕУ против избегавања пореза, која је у своје одредбе уткала концепт забране злоупотребе права претходно развијен праксом Суда.⁹¹⁶

Новијом праксом Суда додатно је проширен концепт забране злоупотребе права, кориговањем услова за његову примену. Овде мислимо на тзв. данске случајеве (енг. *the Danish cases*),⁹¹⁷ под којима се подразумева шест случајева, који су се тicali истоврсних абузивних конструкција пореских обвезника. Спорно питање у сваком од поменутих случајева односило се на опорезивање на извору камата, односно дивиденди, које су исплаћивале филијале – дански резиденти својим матичним друштвима – резидентима других чланица ЕУ. Матична друштва која су била у улози прималаца поменутих прихода била су, заузврат, филијале ентитета резидентних у

⁹¹² Frans Vanistendael, "Halifax and Cadbury Schweppes: one single European theory of abuse in tax law?", *EC Tax Review*, 4/2006, 195.

⁹¹³ Пара. 53 пресуде Суда правде ЕУ у случају *Cadbury Schweppes*.

⁹¹⁴ F. Vanistendael (2006), 194.

⁹¹⁵ Фогенауер (*Stefan Vogenauer*) сматра да, ако би и могло бити речи о јединственом концепту, он је тек у настајању. Вид.: S. Vogenauer (2011), 571; Ванистендал заступа идеју о постојању више различитих концепата забране злоупотребе права у оквиру комунитарног правног система. Вид.: F. Vanistendael (2011), 424-25.

⁹¹⁶ Анализи општег антиабузивног правила прописаног поменутом директивом посвећено је поглавље 4.2. главе четврте дисертације.

⁹¹⁷ Пресуда Суда правде ЕУ у случају *N Luxembourg 1 and Others v. Skatteministeriet* (придружени случајеви C-115/16, C-118/16, C-119/16, C-299/16), од 26. фебруара 2019. године; Пресуда Суда правде ЕУ у случају *Skatteministeriet v. T Danmark and Y Denmark Aps* (придружени случајеви C-116/16 и C-117/16), од 26. фебруара 2019. године.

трећим државама (у државама које нису чланице ЕУ). Стога је било евидентно да су друштва – примаоци прихода била „уметнута“ између данских филијала – исплатилаца прихода и наведених ентитета резидентних у трећим државама, како би се, у једној групи случајева, избегла примена данских пореских прописа (пореза по одбитку на прекограничне исплате камата), односно да би се у другој групи случајева осигурала примена новоуведених (конкретно – америчких) пореских прописа: порески повољне репатријације добити из иностранства.

У данским случајевима Суд је по први пут експлицитно нагласио да је принцип забране злоупотребе права применљив без обзира на то да ли се у конкретном случају ради о злоупотреби права које свој основ има у основним слободама садржаним у примарном праву, уредбама или директивама Уније.⁹¹⁸ Иако је поновио претходно становиште да је питање оцене постојања абузивних пракси у надлежности националних судова, овога пута Суд је пружио далеко детаљније смернице за њихово будуће поступање у том контексту.⁹¹⁹ Тако, према новом приступу Суда, процена непостојања реалне економске активности спроводи се не само водећи рачуна о запосленима које компанија ангажује, пословним просторијама и опреми којом она располаже (што су показатељи установљени у случају *Cadbury Schweppes*), већ анализом свих релевантних чињеница конкретног случаја, а посебно: начина на који се управља компанијом, њеног биланса стања и структуре њених трошкова.⁹²⁰ Још једна важна новина било је формулисање захтева да се одсуство стварне економске активности има утврђивати у светлу посебних обележја конкретне делатности којом се спорни ентитети баве. Суд је на тај начин значајно сузио маневарски простор пореског обвезника, захтевајући од националних судова спровођење далеко темељније анализе економске суштине трансакција пореских обвезника.

Еволуција праксе Суда правде ЕУ у домену формулисања оквира за примену концепта забране злоупотребе права прати развој који се током последњих неколико деценија одвијао на међународном плану у контексту спречавања избегавања пореза и агресивног пореског планирања. У том смислу се услови за њен развој нису суштински разликовали од услова у којима су судови националних држава креирали фискалне доктрине – увек као одговор на развој економских услова на тржишту и њима подстакнуто нелегитимно понашање пореских обвезника.

Доктрина забране злоупотребе пореског права коју је развио Суд правде ЕУ имала је одлучујућ утицај не само на посебна и општа антиабузивна правила која су државе-чланице Уније прописивале својим националним законодавствима, већ и на механизме који су недавно нашли своје место у секундарном комунитарном праву. У одређеном смислу, модификацијама које је подстакла у односу на национална антиабузивна правила држава-чланица, ова доктрина „припремила је терен“ за постизање консензуса држава-чланица неопходног за усвајање Директиве против

⁹¹⁸ Пара. 75 пресуде Суда правде ЕУ у случају *Skatteministeriet v. T Danmark and Y Denmark Aps* и пара. 101 пресуде Суда правде ЕУ у случају *N Luxembourg 1 and Others v. Skatteministeriet*.

⁹¹⁹ Пара. 99 пресуде Суда правде ЕУ у случају *Skatteministeriet v. T Danmark and Y Denmark Aps* и пара. 126 пресуде Суда правде ЕУ у случају *N Luxembourg 1 and Others v. Skatteministeriet*.

⁹²⁰ Пара. 104 пресуде Суда правде ЕУ у случају *Skatteministeriet v. T Danmark and Y Denmark Aps* и пара. 131 пресуде Суда правде ЕУ у случају *N Luxembourg 1 and Others v. Skatteministeriet*.

избегавања пореза. Њен утицај на секундарно комунитарно право биће јасно уочљив у концептима који су у основи паневропског општег антиабузивног правила, чијој анализи је посвећен део излагања које следи.

4.1.2. Из перспективе правила о државној помоћи

Други стуб негативне интеграције у области непосредних пореза унутар јединственог тржишта представљају правила ЕУ о државној помоћи, садржана у чл. 107, 108 и 109 Уговора о функционисању ЕУ.⁹²¹ На значај правила ЕУ о државној помоћи за област директног опорезивања упућује чињеница да разноврсне пореске погодности представљају други најзаступљенији облик државне помоћи, одмах након субвенција.⁹²² Посматрано из угла пореске материје, слободна конкуренција се (како у оквиру јединственог тржишта, тако и уопште) не обезбеђује уздржавањем државе од активности, већ напротив, активним поступањем државе, које се огледа у неселективном прикупљању пореза од свих оних економских актера чија је економска ситуација упоредива.⁹²³

Правила ЕУ о државној помоћи су иницијално имала важну улогу у „дисциплиновању настојања националних законодаваца [држава-чланица, прим. аут.] да регулишу економско понашање посредством пореских олакшица“.⁹²⁴ Но, након велике економске кризе из 2008. године и начелне промене политичког дискурса према избегавању пореза и агресивном пореском планирању, правила ЕУ о државној помоћи преузела су и улогу *de facto* антиабузивног механизма.

У тексту који следи пружићемо сажету анализу појма (не)дозвољене државне помоћи према правилима садржаним у оснивачким уговорима ЕУ. Посебну пажњу посветићемо тзв. фискалном облику државне помоћи, чије је дефинисање од посебног значаја за разумевање односа између правила ЕУ о државној помоћи и општих антиабузивних правила прописаних унутрашњим пореским законодавством држава-чланица. Термином „фискална“ државна помоћ настојали смо да обухватимо видове државне помоћи пружене не само путем умањења терета који произлази из различитих облика пореза у ужем смислу, већ и путем умањења терета који за економске актере произлази из других фискалних прихода (такси, доприноса за

⁹²¹ Према правила о државној помоћи ЕУ не праве разлику између директних и индиректних пореза, чињеница да су индиректни порези, како је раније објашњено, у великој мери хармонизовани, ограничава размере утицаја који правила ЕУ о државној помоћи могу имати у наведеној материји.

⁹²² Током 2019. године њихов удео у укупној државној помоћи пруженој у оквирима јединственог тржишта износио је 30,7%, док је удео субвенција био 62,8%. Званични статистички подаци за 2020. годину, као и године које следе још увек нису објављени, али је разумно очекивати да су се размере фискалних облика државне помоћи увећали, имајући у виду да је она фигурирала као један од кључних инструмената у ублажавању последица економске кризе узроковане пандемијом корона вируса. Вид.: European Commission, *State Aid Scoreboard 2020, Policy and Strategy, State aid case support and policy*, 14 June 2021, 25, доступно на: https://ec.europa.eu/competition-policy/system/files/2021-06/state_aid_scoreboard_note_2020.pdf, 3. март 2022.

⁹²³ Wolfgang Schön, "State Aid in the Area of Taxation", *EC State Aids* (eds. L. Hancher, T. Ottervanger, P. J. Slot), Sweet & Maxwell, London 2006, 248.

⁹²⁴ *Ibid.*, 242.

обавезно социјално осигурање и накнада за коришћење јавних добара). Иако ћемо у тексту говорити само о порезима, настојали смо да употребом термина „фискална“ (наспрот пореска) државна помоћ подсетимо читаоца на ову примедбу.

Први став чл. 107 Уговора о функционисању ЕУ прописује да је државна помоћ некомпатибилна са унутрашњим тржиштем уколико је у питању „помоћ коју, у ма којем облику, додељује држава-чланица или која се додељује путем државних средстава, а која нарушава или прети да наруши конкуренцију фаворизовањем одређених предузећа или производњу одређене робе, у мери у којој утиче на трговину између држава-чланица“. Други и трећи став истог члана прецизирају ситуације у којима је државна помоћ компатибилна са јединственим тржиштем. Чл. 107, ст. 2 идентификује облике државне помоћи који су *ex lege* у складу са јединственим тржиштем. С друге стране, чл. 107, ст. 3 издваја неколико ситуација у којима државна помоћ може бити оправдана, при чему процену њене оправданости у сваком конкретном случају даје Европска комисија.

Чл. 108 Уговора о функционисању ЕУ регулише процедуралне аспекте примене правила о државној помоћи, односно установљава систем контроле државне помоћи у ЕУ.⁹²⁵ Најопштије речено, орган ЕУ у чијој надлежности је надзор над испуњавањем обавеза које су државе-чланице преузеле оснивачким уговорима, па тако и обавеза које произлазе из правила о државној помоћи, јесте Европска комисија.⁹²⁶ Коначну оцену у погледу усклађености мера одређене државе-чланице са правилима о државној помоћи даје Суд правде ЕУ.⁹²⁷

Према су одредбе Уговора о функционисању ЕУ којима се регулише питање недозвољене државне помоћи из угла права ЕУ релативно штуре, појам недозвољене државне помоћи континуирано је надограђиван и, у одређеној мери, прошириван праксом Суда правде ЕУ, као и актима Европске комисије и Европског савета. Како би, према постојећем правном оквиру, одређена мера могла бити квалификована као недозвољена државна помоћ, неопходно је да кумулативно буду испуњена следећа четири услова.⁹²⁸

⁹²⁵ Процедурални оквир контроле државне помоћи у одређеној мери се разликује зависно од тога да ли је реч о постојећој државној помоћи (енг. *existing aid*), новој државној помоћи (енг. *new aid*) о којој држава-чланица мора обавестити Европску комисију или државној помоћи о којој је држава-чланица пропустила да обавести Европску комисију пре но што ју је пружила корисницима, то јест тзв. недозвољеној државној помоћи (енг. *unlawful aid*). Вид.: Article 1(1) Council Regulation (EU) 2015/1589 of 13 July 2015 laying down detailed rules for the application of Article 108 of the Treaty on the Functioning of the European Union, *Official Journal of the European Union* L 248/9, 24.9.2015. За потребе нашег истраживања, остављамо по страни разматрање обавезе нотификације државне помоћи од стране држава-чланица, с обзиром на то да, кад је реч о државној помоћи која проистиче из неадекватне примене или пропуштања да се примени опште антибузивно правило, не би било реално очекивати да државе о таквој пракси обавесте Европску комисију. У откривању државне помоћи која произлази из описане праксе, Европска комисија може да се ослони превасходно на информације добијене од конкурената пореског обвезника који се о помоћ окористио или, евентуално, од узбуњивача.

⁹²⁶ Чл. 17, ст. 1 Уговора о Европској унији.

⁹²⁷ *Ibid.*

⁹²⁸ Прецизно идентификовање тих услова учинила је Европска комисија 1998. године објављивањем Обавештења о примени правила о државној помоћи на мере у области директног опорезивања пословања (пара. 8-12). Вид.: European Commission, Commission Notice on the application of the State aid rules to measures relating to direct business taxation (98/C 384/03), *Official Journal of the European Communities*

Прво, неопходно је да мера резултира економском погодношћу за корисника. Кад је реч о фискалној државној помоћи, таква погодност се састоји у изостанку фискалног намета који би иначе – без спорне мере државе-чланице – умањио приходе корисника. Из формулације чл. 107, ст. 1 јасно произлази принцип неутралности форме државне помоћи (енг. *form neutrality*), према коме за процену њене (не)дозвољености из угла права ЕУ није релевантан облик у коме је пружена, већ ефекат који производи.⁹²⁹ Специфичност фискалних облика државне помоћи лежи у чињеници да се они не реализују исплатама из буџета, као што је случај са субвенцијама, већ одрицањем од увећања буџетских прихода које би уследило без њиховог пружања пореским обвезницима. Ефекат фискалних облика државне помоћи састоји се у умањењу обвезничког пореског оптерећења, захваљујући чему он ужива повољнији положај на тржишту у поређењу са конкурентима, који сnose „уобичајен“ порески терет.⁹³⁰ Уопштено говорећи, фискална државна помоћ може умањити пореско оптерећење: (1) умањењем пореске основице (нпр. путем изузимања, специјалних одбитака за истраживање и развој, посебних правила о обрачунавању пореске амортизације), (2) умањењем износа пореског дуга (нпр. путем инвестиционих и других кредита) или (3) одлагањем, отписом или реструктурирањем пореског дуга.⁹³¹

Принцип неутралности форме државне помоћи наводи на још један, са становишта предмета нашег истраживања, важан закључак. Наиме, свака државна помоћ, па тако и фискална, може произаћи из законских, односно подзаконских аката, али и из праксе административних органа. У првом случају, реч је о тзв. планској помоћи (енг. *aid scheme*) од које корист имају, односно могу имати сви економски субјекти који испуне објективне услове садржане у спорном законском, односно подзаконском акту. У другом случају, државна помоћ је резултат начина на који административни орган примењује релевантан пропис (који сам по себи не резултира државном помоћи за економске субјекте). Као таква, она по правилу представља појединачну државну помоћ, која утиче на финансијски положај тачно одређеног економског субјекта.

Кад је реч о фискалној државној помоћи, примена пореских прописа која може бити проблематична са становишта правила ЕУ о државној помоћи могућа је како у поступку утврђивања пореза, тако и у поступку њихове наплате. Најчешћи и, током

С 384/4, 10.12.1998, доступно на: [https://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:31998Y1210\(01\):en:HTML](https://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:31998Y1210(01):en:HTML), 3. март 2022. Наведени документ био је први правно обавезујући акт за државе-чланице (изузев одредаба Уговора о функционисању ЕУ) који се односио на примену правила о државној помоћи. Са циљем да обезбеди једноставнију, транспарентнију и уједначенију примену правила о државној помоћи, Европска комисија је 2016. године сачинила нову, далеко детаљнију и темељнију верзију Обевештења, која је и данас на снази. Вид.: European Commission, Commission Notice on the notion of State aid as referred to in Article 107(1) of the Treaty on the Functioning of the European Union (2016/C 262/01), *Official Journal of the European Union* С 262, 19.7.2016, доступно на: [https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:52016XC0719\(05\)&from=EN](https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:52016XC0719(05)&from=EN), 3. март 2022.

⁹²⁹ Franz Philipp Sutter, “The Influence of the European State Aid Rules on National Tax Policy”, *National Tax Policy in Europe: To Be or Not to Be?* (eds. K. Andersson, et. al.), Springer Verlag, Berlin – Heidelberg 2007, 122.

⁹³⁰ F. P. Sutter (2007), 122.

⁹³¹ Папа. 9 Commission Notice on the application of the State aid rules to measures relating to direct business taxation.

последње деценије, најозлоглашенији инструмент пружања фискалне државне помоћи кроз праксу пореских органа представљају тзв. претходна обавезујућа пореска мишљења (енг. *advance tax rulings*), укључујући и претходне ценовне аранжмане (енг. *advance pricing arrangements*). За разлику од планске фискалне државне помоћи, појединачну фискалну државну помоћ далеко је теже открити.

Други услов јесте да је помоћ пружена директно – од стране државе-чланице (укључујући и њене ниже политичко-територијалне јединице) или индиректно – од стране ентитета који су под њеном контролом. У сваком случају, неопходно је да се пружање помоћи може приписати држави-чланици и да за резултат има умањење њених јавних прихода.⁹³² То што, евентуално, пружена државна помоћ позитивно утиче на размере страних инвестиција те, посредно, на ширем плану, утиче на увећање јавних прихода, није од значаја за њену квалификацију као помоћи пружене путем државних средстава.⁹³³

Треће, помоћ мора за исход имати нарушавање конкуренције у оквирима јединственог тржишта или, макар, бити подобна да потенцијално резултира нарушавањем конкуренције између држава-чланица, као и имати неповољни ефекат на трговину између њих. У пракси је тај услов понајмање споран те ће готово увек бити испуњен.

Коначно, захтева се да ефекат додељивања помоћи буде фаворизовање појединих предузећа или производње одређених добара. У пракси Европске комисије и Суда правде ЕУ наведени услов познат је као критеријум селективности (енг. *selectivity criterion*).⁹³⁴ Испитивање његове испуњености спроводи се у три корака.⁹³⁵ Најпре се идентификује референтни (порескоправни) систем.⁹³⁶ Затим се утврђује да ли спорна мера одступа од идентификованог референтног система, тиме што прави разлике између економских актера који се, са становишта циљева тог референтног система, налазе у упоредивој фактичкој и правној ситуацији. Најзад, потребно је утврдити да ли је спорна мера, премда одступа од идентификованог референтног система, оправдана његовом природом и општим принципима на којима је утемељен.

⁹³² Пара. 38 Commission Notice on the notion of State aid as referred to in Article 107(1) of the Treaty on the Functioning of the European Union.

⁹³³ W. Schön (2006), 250.

⁹³⁴ Селективна може бити, примера ради, фискална мера чија је примена ограничена на економске субјекте инкорпориране на одређеном делу територије државе-чланице, економске субјекте активне у одређеном сектору привреде, или економске субјекте претходно дефинисане претежне делатности. Вид.: Marjaana Helminen, *EU Tax Law – Direct Taxation*, IBFD, Amsterdam 2018, 42.

⁹³⁵ Пара. 128 Commission Notice on the notion of State aid as referred to in Article 107(1) of the Treaty on the Functioning of the European Union.

⁹³⁶ Под референтним системом се подразумева систем правила која се начелно примењују на све економске субјекте који испуњавају њиме прописане објективне услове. Кад се говори о референтном пореском систему, његови конститутивни елементи су, пре свега, правила којима се утврђују пореска основица, порески обвезник, опорезиви догађај и пореска стопа. Вид.: Пара. 133-134 Commission Notice on the notion of State aid as referred to in Article 107(1) of the Treaty on the Functioning of the European Union.

Важно је имати у виду да се, кад је реч о раније дефинисаној појединачној државној помоћи, селективност претпоставља.⁹³⁷

Са становишта питања интеракције између правила ЕУ о државној помоћи и општих антиабузивних правила садржаних у пореским прописима држава-чланица, посебно је интересантан случај *Engie*. Пресудом у наведеном случају, Општи суд је потврдио претходни закључак Европске комисије да неоправдано непримењивање општег антиабузивног правила садржаног у националном пореском законодавству државе-чланице представља недозвољену фискалну државну помоћ. Случај се тичао једне прилично компликоване структуре финансирања у оквиру *Engie* групе друштва резидентних у Луксембургу, активних у енергетском сектору. Успостављена структура финансирања је за резултат имала тзв. хибридну неусаглашеност у оквиру јединствене пореске јурисдикције (Луксембурга),⁹³⁸ тако што је одабрани финансијски инструмент био, за пореске сврхе, третиран као зајам у рукама зависног друштва, а као капитал из угла матичног друштва. Описана неусаглашеност је за последицу имала готово потпуно избегавање опорезивања добити *Engie* групе у Луксембургу. Издавши два сета обавезујућих претходних пореских мишљења, луксембуршки порески органи су *ex ante* одобрили описани аранжман, који су друштва из *Engie* групе потом имплементирали.

У најкраћим цртама, спорна структура финансирања подразумевала је следеће: матично друштво је обезбедило финансирање свог зависног друштва преко посредника – друштва члана исте групе. Финансирање је обезбеђено у форми бескаमतног конвертибилног зајма. Било је уговорено да ће зависно друштво, као зајмопримац, уместо периодичне исплате камате при конверзији зајма вратити износ главнице у форми акција, уз додатак „бонуса“ у висини добити коју је реализовало током периода на који је зајам дат, умањен за ограничену маржу. За потребе утврђивања пореза на добит, а уз сагласност луксембуршких пореских органа, зависно друштво је наведену трансакцију квалификовало као зајам, што му је омогућило да основицу пореза на добит умањи (за чак 99%) значајним одбицима – као да је по основу примљеног зајма исплаћивало камате. Ипак, у стварности нису учињене никакве исплате камате од стране зависног друштва. Уместо тога, добит је остала „у рукама“ зависног друштва, све до доношења одлуке о конверзији зајма. По конверзији зајма, зависно друштво је, у форми акција, исплатило посредничком друштву вредност главнице и у међувремену остварене добити. Посредничко друштво је исте акције потом пренело на матично друштво. Пренете акције су затим поништене, на основу чега је матичном друштву исплаћена новчана вредност поништених акција. Због примене афилијационе привилегије (енг. *afiliation privilege; participation exemption*) прописане луксембуршким пореским законодавством, приход

⁹³⁷ Giulio Allevato, “Judicial Review of the State Aid Decisions on Advance Tax Rulings: A Last Resort to Safeguard the Rule of Law”, *European Taxation*, Vol. 62, 2/2022, 92.

⁹³⁸ Посебно смо нагласили околност да је неусаглашеност у конкретном случају идентификована у оквирима јединствене пореске јурисдикције из разлога што се оне, иначе, појављују преважно у прекограничним ситуацијама, услед интеракције два различита сета националних пореских прописа. Управо зато што у конкретном случају није било речи о прекограничној ситуацији, није било места примени посебног антиабузивног правила (енг. *anti-hybrid rule*), којим би било спречено остваривање пореске уштеде. Реч је о одредби чл. 4, ст. 1, тач. а) Директиве о пореском третману дивиденди које зависно друштво исплаћује матичном друштву, која спречава примену афилијационе привилегије у ситуацијама када исплаћена добит није била опорезована на нивоу зависног друштва.

од поништених акција био је изузет од опорезивања на нивоу матичног друштва. Сходно томе, зависно друштво је платило порез на само 1% реализоване добити, док је 99% остало неопорезовано, како на нивоу зависног друштва (захваљујући одбицима *de facto* неисплаћене камате), тако и на нивоу матичног друштва (захваљујући афилијационој привилегији).⁹³⁹

Одлуком из 2018. године, Европска комисија је закључила да је издавањем обавезујућих претходних пореских мишљења, којима је описани порески третман одобрен, Луксембург пружио *Engie* групи недозвољену државну помоћ.⁹⁴⁰ Испитујући испуњеност претходно наведена четири услова из чл. 107, ст. 1 Уговора о функционисању ЕУ, Европска комисија изнела је следеће аргументе. Пре свега, издавањем спорних обавезујућих мишљења луксембуршки порески органи одобрили су такав порески третман за успостављену структуру финансирања који је за последицу имао умањење пореских прихода Луксембурга. Сходно томе, пружање користи коју је *Engie* група тим путем остварила могло се приписати држави-чланици (Луксембургу) и реализовано је из њених средстава.⁹⁴¹ Затим, пружајући преференцијални порески третман *Engie* групи, луксембуршке пореске власти су „потенцијално преусмериле инвестиције из држава-чланица које нису у могућности или не желе да понуде сличан преференцијални порески третман“.⁹⁴² Такође, спорна обавезујућа претходна мишљења ојачала су конкурентски положај *Engie* групе у поређењу са другим економским субјектима који послују у енергетском сектору у оквирима јединственог тржишта. Коначно, најзначајнији помак у досадашњем приступу анализи усклађености државне помоћи са правом ЕУ, Европска комисија учинила је у оквиру испитивања услова селективности.

Квалификацију спорне мере као селективне, Европска комисија је засновала на две групе аргумената. Прво, истакла је да су луксембуршки порески органи применили афилијациону привилегију на приход који је остварило матично друштво, премда тај приход претходно није био опорезован, односно био је признат као одбитак за потребе утврђивања опорезиве добити његовог зависног друштва. *Ratio legis* афилијационе привилегије јесте спречавање двоструког економског опорезивања расподељене добити. Пружање афилијационе привилегије у случају прихода матичног друштва који није претходно био опорезован на нивоу његове филијале у потпуности пренебрегава наведену логику. Поступајући на описани начин, порески органи су *Engie* групи пружили селективну пореску погодност. Друго, и из перспективе нашег истраживања важније, Европска комисија је посветила значајан део одлуке испитивању испуњености услова за примену општег антибузивног правила прописаног чл. 6 луксембуршког *Steueranpassungsgesetz*-а.⁹⁴³ Према ставу

⁹³⁹ European Commission, State aid: Commission finds Luxembourg gave illegal tax benefits to Engie; has to recover around €120 million, Press Release, Brussels, 20 June 2018, доступно на: https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/en/ip_18_4228, 9. март 2022; Пара. 24-27 Одлуке Европске комисије.

⁹⁴⁰ Commission Decision (EU) 2019/421 of 20 June 2018 on State Aid SA.44888 (2016/C) (ex 2016/NN) implemented by Luxembourg in favour of ENGIE, OJ L 78, 20 Mar. 2019 (у даљем тексту: Одлука Европске комисије).

⁹⁴¹ Пара. 156-157 Одлуке Европске комисије.

⁹⁴² Пара. 158 Одлуке Европске комисије.

⁹⁴³ Пара. 294-312 Одлуке Европске комисије.

Комисије, улога антибузивних правила је да онемогуће пореске обвезнике да осујете основни циљ референтног система, што је у наведеном случају био систем опорезивања добити.⁹⁴⁴ Стога се наведена правила „имају разумети као саставни део референтног система, будући да обезбеђују унутрашњу кохерентност система и остваривање његових фундаменталних циљева“.⁹⁴⁵ Испитавши спорни аранжман уз угла луксембуршког општег антибузивног правила, Европска комисија је закључила да су сви њиме прописани предуслови били испуњени. Према томе, порески органи су на спорни аранжман морали применити опште антибузивно правило. Пропуштањем да то учине, они су *Engie* групи пружили погодност „у форми изузимања од опорезивања готово целокупне добити“ остварене од стране луксембуршких друштава у саставу групе током периода од десет година.⁹⁴⁶ Коначно, имајући у виду да је пружање пореске погодности у наведеном случају евидентно било резултат погрешне примене права (енг. *misapplication of the law*) која, по природи ствари, није доступна другим економским субјектима, описана погодност је *eo ipso* селективна.⁹⁴⁷ Сходно налазима изнетим у Одлуци, а са циљем успостављања стања које је на тржишту постојало пре пружања недозвољене државне помоћи, Европска комисија је наложила Луксембургу да поврати целокупан износ помоћи пружене *Engie* групи посредством описаних пореских погодности.⁹⁴⁸

Engie група и држава Луксембург су покренуле поступак пред Општим судом ради преиспитивања одлуке Европске комисије. Општи суд је пресудом донетом 12. маја 2021. године потврдио налазе Европске комисије.⁹⁴⁹ Најпре је одбацио тврдњу жалилаца да је побиијаном одлуком Европска комисија прекорачила овлашћења која су јој поверена оснивачким уговорима. Према аргументацији Суда, иако је материја директних пореза у надлежности држава-чланица, оне ту надлежност морају да врше у складу са правом ЕУ, што укључује и правила о државној помоћи. Стога се, према ставу Суда, у конкретном случају не може говорити о „прикривеној пореској хармонизацији“ (енг. *disguised tax harmonisation*) на коју упућују подносиоци жалбе.⁹⁵⁰ Наведени закључак чини нам се неспорним уколико се у обзир узме чињеница да постојање недозвољене фискалне државне помоћи нужно претпоставља одсуство хармонизације у одређеној регулаторној области.⁹⁵¹ Наиме, само тада државе-чланице имају довољно маневарског простора да својим националним законодавством уводе (фискалне) мере, које могу бити квалификоване као незаконита државна помоћ.

⁹⁴⁴ Пара. 291 Одлуке Европске комисије.

⁹⁴⁵ *Ibid.*

⁹⁴⁶ Пара. 311 Одлуке Европске комисије.

⁹⁴⁷ Пара. 312 Одлуке Европске комисије.

⁹⁴⁸ Европска комисија је проценила да износ помоћи пружене посредством описаних пореских погодности износи 120 милиона евра. Вид.: Oana Popa, “EU Update: Commission”, *European Taxation*, Vol. 58, 6/2018, EU-26.

⁹⁴⁹ Пресуда Општег суда у случају *Luxembourg and Engie Global LNG Holding SARL, Engie Invest International SA and Engie v. European Commission*, T-516/18 and T-525/18, од 12. маја 2021. године (у даљем тексту: Пресуда Општег суда).

⁹⁵⁰ Пара. 133-163 Пресуде Општег суда.

⁹⁵¹ Напомињемо да се истрага Европске комисије тичала периода пре хармонизације општих антибузивних правила држава-чланица на основу Директиве против избегавања пореза.

Посебну пажњу Суд је посветио управо преиспитивању навода жалилаца који су се односили на „иновативни приступ“ Европске комисије разматрању услова селективности, заснованог на провери применљивости луксембуршког општег антиабузивног правила.⁹⁵² Након темељне анализе испуњености услова за примену луксембуршког општег антиабузивног правила,⁹⁵³ Суд је утврдио, између осталог, да је *Engie* група могла реализовати исти комерцијални ефекат директним финансирањем (било задуживањем или увећањем сопственог капитала) те да је уметање посредничког друштва у спорну структуру финансирања очигледно било порески мотивисано.⁹⁵⁴ Након закључка да су сви услови прописани луксембуршким општим антиабузивним правилом заиста испуњени, Суд је испитао аргументе Европске комисије о селективности поступања луксембуршких пореских органа. Према виђењу Суда, посматрано из угла циља чијој реализацији је анализирано опште антиабузивно правило намењено, *Engie* група се налазила „у ситуацији која је фактички и правно упоредива са ситуацијом осталих пореских обвезника у Луксембургу, који не могу разумно очекивати да се окористе о изостанак примене општег антиабузивног правила у случају када су сви предуслови за његову примену испуњени“.⁹⁵⁵ Да сумирамо. Општи суд је у потпуности подржао аргументацију Европске комисије. Но, ипак треба имати у виду да анализирана одлука није коначна. *Engie* група је 22. јула 2021. године поднела Суду правде жалбу против поменуте одлуке.

Случај *Engie* представља јасан пример ситуације у којој, премда законска одредба *prima facie* није селективна јер под њен удар могу доспети сви порески обвезници, начин на који је она примењена (то јест, није примењена) фаворизује одређеног пореског обвезника. Иако је у наведеном случају селективан био порески третман који је *Engie* групи пружен обавезујућим претходним мишљењем, није тешко замислити да и *ex post* примена⁹⁵⁶ општег антиабузивног правила буде, под одређеним условима, квалификована од стране Европске комисије као фискална државна помоћ некомпатибилна са унутрашњим тржиштем.

Идеја о томе да начин на који се одређени порески пропис примењује може имати за последицу пружање недозвољене државне помоћи није нова. Европска комисија је још у Обавештењу о примени правила о државној помоћи на мере у области директног опорезивања пословања из 1998. године недвосмислено указала да селективност одређене фискалне мере може произаћи из прописа који пружа основ

⁹⁵² Пара. 383 Пресуде Општег суда.

⁹⁵³ Реч је о следећа четири услова: (1) употреба грађанскоправних форми и института, (2) умањење пореске обавезе, (3) употреба неадекватних правних средстава, (4) одсуство непореских разлога за спорно понашање пореског обвезника.

⁹⁵⁴ Према наводима Суда, уметање посредника омогућило је матичном друштву да приход остварен поништајем акција зависног друштва „преруши“ у приходе по основу учешћа у њему, иако је наведени приход, по својој суштини, представљао принос од датог зајма. Вид.: Пара. 424 Пресуде Општег суда.

⁹⁵⁵ Пара. 469 Пресуде Општег суда.

⁹⁵⁶ Под *ex post* применом општег антиабузивног правила подразумевамо примену која следи након што је одређени аранжман или пословни подухват спроведен у дело, за разлику од примене која се врши у контексту издавања обавезујућих претходних мишљења, а која претходи имплементацији одређеног аранжмана или пословног подухвата.

за дискреционо одлучивање пореских органа.⁹⁵⁷ У ревидираној верзији Обавештења из 2016. године Европска комисија је појаснила да мера која начелно има општи карактер може бити селективна уколико порески органи, вршењем својих дискреционих овлашћења, ограниче домен њене примене. Као еклатантан пример се наводи ситуација у којој испуњавање свих објективних услова за примену одређене (фискалне) мере у пракси не води нужно њеној примени.⁹⁵⁸

С друге стране, отворено је питање да ли би под чл. 107, ст. 1 Уговора о функционисању ЕУ било могуће подвести и случај у коме би порески орган *ex post* погрешно применио опште антиабузивно правило.⁹⁵⁹ Ако изузмемо случајеве који су се тicali државне помоћи произашле из обавезујућих претходних пореских мишљења, погрешна примена пореских прописа (енг. *misapplication of tax law*) до сада није била предмет разматрања пред Судом правде ЕУ. Занимљив приступ наведеном питању заузео је Апелациони суд УК (*UK Court of Appeal*) у случају *Imperial Chemical Industries*.⁹⁶⁰ Апелациони суд УК је одлуку у поменутом случају засновао на разликовању између погрешне примене прописа која је резултат омашке пореског органа (енг. *inadvertent misapplication*) и погрешне примене прописа коју порески орган чини свесно и доследно (енг. *persistent misapplication*). Закључак британског суда је био да погрешна примена пореских прописа представља недозвољену државну помоћ само онда када таква примена није последица омашке, већ намере пореског органа.⁹⁶¹

Описани приступ је био предмет оштрих критика у литератури. Наиме, концепт државне помоћи који познаје право ЕУ не оставља места испитивању разлога због којих је дошло до погрешне примене (пореских) прописа.⁹⁶² Реч је објективном концепту који не захтева нити дозвољава разматрање намере административних органа који примењују пропис. Као што је напред објашњено, за квалификацију одређене мере као државне помоћи одлучујућ је њен ефекат на конкуренцију у оквирима јединственог тржишта. Какви год да су разлози погрешне примене одређеног прописа, њен ефекат на тржишну утакмицу може бити једнако дисторзиван.⁹⁶³

⁹⁵⁷ Пара. 22 Commission Notice on the application of the State aid rules to measures relating to direct business taxation.

⁹⁵⁸ European Commission, Commission Notice on the notion of State aid as referred to in Article 107(1) of the Treaty on the Functioning of the European Union (2016/C 262/01), paras. 123-124. Наведени став уважио је, у више наврата, и Суд правде ЕУ: пара. 23-24 Пресуде Суда правде ЕУ у случају *France v. Commission*, C-241/94, од 26. септембра 1996. године; пара. 27 Пресуде Суда правде ЕУ у случају *DM Transport*, C-256/97, од 29. јуна 1999. године; пара. 25-26 Пресуде Суда правде ЕУ у случају *P Oy*, C-6/12, од 18. јула 2013. године.

⁹⁵⁹ Овде мислимо на ситуацију у којој би порески орган испитао испуњеност услова прописаних општим антиабузивним правилом у конкретном случају, при чему би извео погрешан закључак да један или више услова нису испуњени.

⁹⁶⁰ *R v. Attorney General, ex parte ICI* [1987], 1 CMLR 72, наведено према: Conor Quigley, *European State Aid Law and Policy*, Hart Publishing, Oxford 2009, 71 фн. 36.

⁹⁶¹ C. Quigley (2009), 71.

⁹⁶² Anna Gunn, Joris Luts, "Tax Rulings, APAs and State Aid: Legal Issues", *EC Tax Review*, 2/2015, 121 фн. 16.

⁹⁶³ K. P. E Lasok, "State Aids and Remedies under the EEC Treaty", *European Competition Law Review*, Vol. 7, 1/1986, 59.

Премда изнета аргументација има чврст основ у чл. 107, ст. 1 Уговора о функционисању ЕУ, њена доследна примена могла би да створи озбиљне практичне проблеме. Број предмета са којим би се у таквом случају Европска комисија морала изборити вишеструко би премашио њене капацитете. Управо зато, Шен (*Wolfgang Schön*) сматра приступ Апелационог суда УК сасвим „разумним“ (енг. *sensible*).⁹⁶⁴ Осим тога, тумачење принципа неутралности форме на начин који погрешну примену прописа (без обзира на разлоге таквог поступања) доводи под окриље правила ЕУ о државној помоћи има важне политичке реперкусије. Тиме се Европској комисији даје улога *de facto* супранационалног пореског органа.⁹⁶⁵ Поједини аутори зато предлажу да би у наведеном домену Европска комисија своје „компетенције требало да користи уздржано“.⁹⁶⁶ Под тиме се подразумева њена реакција само у најупадљивијим случајевима селективне примене општих антиабузивних правила, односно у ситуацијама када је њихова примена „очигледно погрешна, арбитрерна или неразумна“.⁹⁶⁷ Ипак, да би била сигурна да је пред њом таква ситуација, Европска комисија би требало да у сваком конкретном случају испита не само законске и подзаконске акте државе-чланице релевантне за примену општег антиабузивног правила и одговарајућу праксу њених судова, већ и праксу домаћих пореских органа, укључујући званична упутства и претходно објављене ставове.⁹⁶⁸

Сасвим је разумљива потреба да се домашај контроле коју спроводи Европска комисија у описаним случајевима ограничи. Нема сумње да надзор над свакодневном применом домаћих пореских прописа од стране пореских органа држава-чланица није,⁹⁶⁹ нити би требало да буде у њеној надлежности. Проблематично је, ипак, одредити границе у оквиру којих ће се вршење овлашћења Европске комисије сматрати довољно „уздржаним“. Истовремено, чини нам се да опасност примене правила о државној помоћи може имати и важан позитиван ефекат на начин на који се опште антиабузивно правило примењује у појединој држави-чланици. Наиме, национални порески органи ће имати подстицај да опште антиабузивно правило примењују на доследан и кохерентан начин, будући да свако одступање од његове уобичајене примене може дати повода „настанку“ селективне државне помоћи.

Приступом Европске комисије, а затим и Општег суда у случају *Engie*, правилима о државној помоћи је *de facto* дата улога паневропског општег антиабузивног механизма. Институције Уније су се постарале да, чак и кад је реч о ситуацијама у којима нема места примени антиабузивних одредаба произашлих из позитивне интеграције, нелегитимно понашање пореског обвезника не буде пренебрегнуто. Описани корак европских институција могао би имати далекосежније ефекте него било која друга досадашња иницијатива у борби против

⁹⁶⁴ Wolfgang Schön, “Taxation and State Aid Law in the European Union”, *Common Market Law Review*, Vol. 36, 4/1999, 921.

⁹⁶⁵ Слично и: Joachim Englisch, “State Aid Prohibition: The New GAAR in Town”, *EC Tax Review*, 4/2021, 146.

⁹⁶⁶ Luc De Broe, Mélanie Massant, “The General Court’s Judgment in Engie: The Non-application of a National GAAR Confers State Aid”, *EC Tax Review*, 1/2022, 15.

⁹⁶⁷ J. Englisch (2021), 146; L. De Broe, M. Massant (2022), 14.

⁹⁶⁸ L. De Broe, M. Massant (2022), 14.

⁹⁶⁹ *Ibid.*

избегавања пореза. Без обзира на апеле појединих аутора да би Европска комисија компетенције у наведеној области требало да користи у ограниченом обиму, остаје да се види где ће наведена линија разграничења бити повучена.

4.2. Општа антибузивна правила и позитивна интеграција

У поређењу са радом Суда правде ЕУ на успостављању паневропског принципа забране злоупотребе пореског права, идеја кодификације општег антибузивног правила секундарним правом ЕУ новијег је датума. Она се везује за почетак друге деценије XXI века. Разлог за то што је формулисање општег антибузивног правила релативно касно дошло на дневни ред креатора пореске политике у ЕУ представља околност да је секундарно комунитарно право у материји директних пореза било и остало ограничено на мали број директива које уређују поједина, релативно уска питања у материји пореза на добит. С обзиром на такав ограничен домен примене, оне се у сузбијању законите нелегитимне евазије ослањају преваходно на посебна антибузивна правила.⁹⁷⁰ С друге стране, у материји ПДВ-а, разлог за непостојање општег антибузивног правила, и поред готово потпуне хармонизације националних законодавстава, треба тражити у природи тог пореског облика због које је незаконита евазија питање од далеко већег значаја.

Први покушај да се опште антибузивно правило кодификује на нивоу Уније учињен је 2011. године, у оквиру Предлога Директиве о заједничкој консолидованој основици пореза на добит. Циљ поменуте директиве био је да се уклоне препреке за обављање привредне активности у оквирима јединственог тржишта, проистекле из постојања 27 међусобно врло различитих система опорезивања добити. Предлог је требало да омогући компанијама које послују у више држава-чланица да, за потребе пореза на добит, ЕУ третирају као јединствену јурисдикцију, будући да би биле подвргнуте јединственом сету прописа и да би обавезе по основу пореза на добит испуњавале у сарадњи са пореским органом само једне од држава-чланица.⁹⁷¹ С обзиром на то да је резултат Предлога требало да буде успостављање новог, европског система опорезивања добити, по први пут је постојао свеобухватан, односно заокружен систем порескоправних одредаба у који би било могуће „уградити“ антибузивну норму општег карактера, насупротив постојећим посебним антибузивним нормама садржаним у актима секундарног права. Она је била садржана у чл. 80 Предлога, који је прописивао следеће:

„1. Арטיפицијелне трансакције предузете са искључивим циљем да се избегне плаћање пореза неће бити узете у обзир за потребе утврђивања пореске основице.

2. Први став се неће примењивати на аутентичне комерцијалне активности у којима је порески обвезник у позицији да изабере између две или више могућих трансакција које имају идентичан комерцијални резултат, али воде различитим опорезивим износима.“

⁹⁷⁰ I. Mitroyanni (2016), 22.

⁹⁷¹ L. Živković (2021), 408.

Предлог Директиве о заједничкој консолидованој основици пореза на добит до данас није усвојен, због немогућности да се постигне једногласност између свих држава-чланице Уније.⁹⁷² Следећи акт секундарног права у коме је опште антибузивно правило нашло своје место била је Препорука Европске комисије о агресивном пореском планирању из 2012. године. Његова формулација је у одређеној мери одступала од оне прописане Предлогом:

„4.2. Артифицијелни аранжман или артифицијелна серија аранжмана, предузети са кључним циљем да се избегне порез и који резултирају пореском погодношћу, неће бити узети у обзир. Национални органи ће, за пореске сврхе, третирати такве аранжмане с ослонцем на њихову економску суштину.“

Како је реч о легислативном акту без обавезујућег дејства,⁹⁷³ државе-чланице нису биле дужне да својим националним пореским законодавством пропишу предложено опште антибузивно правило нити да се при његовом евентуалном увођењу руководе препорученом формулацијом. Поменута Препорука је, ипак, имала одређени значај. Пре свега, неколико држава-чланица је у периоду који је уследио (између 2014. и 2016. године) прописало опште антибузивно правило чија је формулација умногоме била инспирисана њоме. То су Италија, Грчка и Пољска.⁹⁷⁴ Осим тога, формулација општег антибузивног правила из Препоруке Европске комисије је послужила и као основ за дизајн новог, унапређеног општег антибузивног правила у Директиви против избегавања пореза.

Директива против избегавања пореза која је, да поновимо, усвојена 12. јула 2016. године представља резултат настојања ЕУ да обезбеди координисану имплементацију у својим државама-чланицама препорука проистеклих из ОЕЦД-овог *BEPS* акционог плана. Реч је, наравно, само о оним препорукама *BEPS* акционог плана које су се тичале унапређења постојећих и увођења нових антибузивних правила у *унутрашње* пореско законодавство држава-чланица.⁹⁷⁵ Њоме су, наиме, уведена четири посебна антибузивна правила (правило о ограничењу одбитка камате, излазни порез, *CFC* правило и правило о хибридним неусаглашеностима), као и опште антибузивно правило. Државе-чланице ЕУ су биле дужне да наведене мере транспонују у своје националне пореске прописе закључно са 31. децембром 2018. године.⁹⁷⁶

⁹⁷² Детаљније о разлозима за противљење држава-чланица усвајању Директиве о заједничкој консолидованој основици пореза на добит, вид.: *ibid.*, 421-422.

⁹⁷³ У складу са чл. 288 Уговора о функционисању ЕУ, препоруке институција ЕУ не обавезују државе-чланице (као ни друге адресате на које се, евентуално, односе).

⁹⁷⁴ А. Р. Dourado (2017), 14.

⁹⁷⁵ Подсећамо да су се преостале препоруке односиле на унапређења одредаба пореских уговора.

⁹⁷⁶ Изузетак је излазни порез за чију имплементацију је државама-чланицама остављен годину дана дужи рок. Европска комисија још увек (закључно са 1. децембром 2022. године) није објавила коначни извештај о имплементацији одредаба Директиве против избегавања пореза у национална пореска законодавства држава-чланица. За сада је доступан само прелиминарни и непотпуни извештај. Вид. European Commission, Report from the Commission to the European Parliament and the Council on the implementation of Council Directive (EU) 2016/1164 of 12 July 2016 laying down rules against tax avoidance practices that directly affect the functioning of the internal market as amended by Council Directive (EU) 2017/952 of 29 May 2017 amending Directive (EU) 2016/1164 as regards hybrid mismatches with third

Занимљиво је да, премда је Директива против избегавања пореза оправдана потребом да се *BEPS* препоруке имплементирају на начин који ће предупредити стварање препрека реализацији основних слобода у границама јединственог тржишта, у њој су своје место нашле и две мере које уопште нису биле на дневном реду ОЕЦД-а. Једна од њих⁹⁷⁷ је управо опште антиабузивно правило садржано у њеном чл. 6:

„1. За потребе утврђивања обавезе пореза на добит, држава-чланица неће узети у обзир аранжман или серију аранжмана, који нису аутентични с обзиром на све релевантне чињенице и околности, будући да им је главни циљ или један од главних циљева стицање пореске погодности супротне предмету и циљу применљивог пореског прописа. Аранжман се може састојати из више корака или делова.

2. За потребе првог става, аранжман или серија аранжмана сматрају се неаутентичним у мери у којој нису имплементирани из валидних комерцијалних разлога који одражавају економску стварност.

3. Уколико аранжман или серија аранжмана буду занемарени у складу са првим ставом, пореска обавеза израчунава се у складу са националним правом.“

Директива против избегавања пореза представља први инструмент секундарног права Уније (уколико изуземо Предлог Директиве о заједничкој консолидованој основици пореза на добит који никада није усвојен) у који је, са становишта систематизације одредаба њеног пореског права, било могуће уградити право опште антиабузивно правило. Очито је да је Европска комисија искористила промену у расположењу доносилаца политичких одлука према абузивним поступцима пореских обвезника да „прогура“ решења за која у другачијим околностима не би било могуће обезбедити једногласност држава-чланица.

Домен примене Директиве против избегавања пореза, па тако и њоме прописаног општег антиабузивног правила, ограничен је на материју опорезивања добити.⁹⁷⁸ Разлог за поменуто ограничење треба тражити у чл. 115 Уговора о функционисању ЕУ, који предвиђа могућност усвајања директива у материји непосредних пореза искључиво за потребе апроксимације одредаба националних прописа држава-чланица „који непосредно утичу на успостављање или функционисање унутрашњег тржишта“. Другим речима, Европска комисија није успела да државама-чланицама наметне решење представљено Препоруком из 2012. године – а које је подразумевало да домен примене општег антиабузивног правила обухвата не само порез на добит, већ и порез на доходак и порез на капиталне добитке – из простог разлога што за то није постојао правни основ у оснивачким уговорима. Из тога закључујемо да се чл. 3 Директиве, који предвиђа да њоме прописана антиабузивна правила представљају само минимални стандард, може тумачити као отворени позив државама-чланицама да транспоновано опште антиабузивно правило не ограниче нужно само на материју опорезивања добити.

countries, Brussels 19.8.2020, COM(2020) 383 final, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:52020DC0383&rid=3>, 1. децембар 2022.

⁹⁷⁷ Друга је излазни порез предвиђен чл. 5 Директиве против избегавања пореза.

⁹⁷⁸ Чл. 1 Директиве против избегавања пореза.

Директивом против избегавања пореза учињен је значајан корак у правцу афирмације општег антиабузивног правила. Државе-чланице Уније имају, по први пут, обавезу, а не само могућност, да својим националним пореским законодавством предвиде тај механизам заштите од нелегитимне пореске евазије. Његова кодификација актом секундарног комунитарног права успоставља јурисдикцију Суда правде ЕУ у погледу контроле легислативне и административне праксе држава-чланица у наведеној сфери. Резултат коме се тежи је „балансирана фискална дисциплина“ у оквирима јединственог тржишта.⁹⁷⁹ То је посебно важно имајући у виду дискрепанце у попустљивости држава-чланица према абузивним поступцима пореских обвезника, чиме, пре свега мање државе-чланице, подстичу нелојалну пореску конкуренцију како би привукле стране инвестиције. Посебно треба нагласити околност да се, за разлику од доктрине Суда правде ЕУ о забрани злоупотребе пореског права која се примењује искључиво у прекограничним и интракомунитарним чињеничним ситуацијама, опште антиабузивно правило садржано у чл. 6 Директиве против избегавања пореза примењује и на: (1) случајеве без прекограничног елемента и (2) случајеве који укључују јурисдикције које нису чланице Уније.⁹⁸⁰ Осим тога, није занемарљив утицај који кодификација општег антиабузивног правила секундарним правом Уније има на ниво правне сигурности. Тиме, ипак, није искључена могућност да, у случају пропуштања или нетачне примене одредбе транспоноване у национално пореско законодавство, држава-чланица буде предмет истраге Европске комисије у поступку контроле правила о државној помоћи.⁹⁸¹

Напоменули бисмо, такође, да су, још у време кад је формулисан Предлог Директиве о заједничкој консолидованој основици пореза на добит, поједини акти секундарног права ЕУ садржали, поред посебних антиабузивних правила, одредбе које су гарантовале право држава-чланица да у домену примене наведених аката примењују општа антиабузивна правила садржана у њиховом националном законодавству, као и она предвиђена њиховим пореским уговорима. Тако, Директива о пореском третману дивиденди које зависно друштво исплаћује матичном друштву у свом чл. 1, ст. 2 прописује следеће: „Ова Директива не искључује примену националних или уговором прописаних одредаба неопходних за спречавање превара или злоупотреба.“ Затим, Директива о пореском третману статусних промена прописује у чл. 15, ст. 1, тач. а) да држава-чланица „може ускратити или опозвати погодност [гарантовану одредбама Директиве, прим. аут.] уколико се чини да један од поступака из чл. 1“, који прописује форме реорганизације привредних друштава у домену примене те директиве, „за главни циљ или један од главних циљева има утају или избегавање плаћања пореза“. Коначно, Директива о пореском третману камата и ауторских накнада предвиђа у чл. 5, ст. 2 да држава-чланица „може, у случају трансакција чији главни или један од главних циљева је утаја пореза, избегавање плаћања пореза или злоупотреба, опозвати погодности ове Директиве или одбити да их примени“. Цитиране одредбе су одраз раније доминантног става држава-чланица да сузбијање нелегитимне пореске евазије треба

⁹⁷⁹ Diane de Charette, “The Anti-Tax Avoidance Directive General Anti-Abuse Rule: A Legal Basis for a Duty on Member States to Fight Tax Abuse in EU Corporate Direct Tax Law”, *EC Tax Review*, 4/2019, 180.

⁹⁸⁰ Пара. 11 преамбуле Директиве против избегавања пореза.

⁹⁸¹ Тако и: L. De Broe, M. Massant (2022), 15.

да остане компетенција њихових националних законодаваца, уместо институција Уније.

Ревизијом из 2015. године,⁹⁸² у Директиву о пореском третману дивиденди које зависно друштво исплаћује матичном друштву унета је одредба која се у литератури често, а према нашем мишљењу – неоправдано, означава као опште антиабузивно правило.⁹⁸³ Реч је о одредби садржаној у другом и трећем ставу чл. 1 ове Директиве:

„2. Државе-чланице неће одобрити погодности из ове Директиве у односу на аранжман или серију аранжмана који, с обзиром на све релевантне чињенице и околности, нису аутентични јер су имплементирани ради прибављања, као главног или једног од главних циљева, пореске погодности која је у супротности са предметом и циљем ове Директиве. Аранжман се може састојати из више корака или делова.“

3. За потребе другог става, аранжман или серија аранжмана сматрају се неаутентичним у мери у којој нису имплементирани из валидних комерцијалних разлога који одражавају економску реалност.“

Оправдање за квалификацију цитиране одредбе као општег антиабузивног правила аутори, вероватно, проналазе у чињеници да је она подобна да адресује сваки облик нелегитимне законите евазије којим порески обвезник настоји да оствари погодност гарантовану Директивом о пореском третману дивиденди које зависно друштво исплаћује матичном друштву. Другим речима, уколико се упореди са посебним антиабузивним правилима које ова Директива предвиђа,⁹⁸⁴ домен примене цитиране одредбе значајно је шири. Сматрамо, ипак, да није оправдано означавати наведену одредбу као опште антиабузивно правило у правом смислу те речи, будући да је она намењена сузбијању облика нелегитимне законите евазије спроведених искључиво у контексту специфичног облика трансакције на који се овај акт секундарног права *ratione materiae* односи, а то је исплата добити између зависних и матичних друштава резидентних у различитим државама-чланицама Уније.

Питање квалификације цитиране одредбе није само од теоријског значаја, већ има и одређене практичне импликације. Пре свега, оно је релевантно за утврђивање њеног односа с општим антиабузивним правилом прописаним чл. 6 Директиве против избегавања пореза. Истина, питање њихове интеракције се поставља искључиво у прекограничним ситуацијама. Наиме, будући да се одредбе Директиве

⁹⁸² Council Directive (EU) 2015/121 of 27 Jan. 2015 amending Directive 2011/96/EU on the common system of taxation applicable in the case of parent companies and subsidiaries of different Member States, *Official Journal of the European Union* L 21/1, доступно на: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:32015L0121&from=LT>, 21. јун 2022.

⁹⁸³ Вид. примера ради: Dennis Weber, “The New Common Minimum Anti-Abuse Rule in the EU Parent-Subsidiary Directive: Background, Impact, Applicability, Purpose and Effect”, *Intertax*, Vol. 44, 2/2016, 98; Luc De Broe, Dorien Beckers, “The General Anti-Abuse Rule of the Anti-Tax Avoidance Directive: An Analysis Against the Wider Perspective of the European Court of Justice’s Case Law on Abuse of EU Law”, *EC Tax Review*, 3/2017, 140.

⁹⁸⁴ Реч је о чл. 2, ст. 1, тач. а), подтачка iii) Директиве, који као предуслов коришћења њоме прописаних погодности захтева да је компанија заиста подвргнута порезу у једној од држава-чланица (енг. *subject-to-tax clause*), чл. 3, ст. 2 Директиве, који предвиђа опциони минимални холдинг период у трајању од две године, као и чл. 4, ст. 2 Директиве, који сарджи одредбу намењену спречавању хибридних неусаглашености насталих коришћењем партиципативних зајмова (енг. *profit participating loans*).

о пореском третману дивиденди које зависно друштво исплаћује матичном друштву, укључујући и горе цитирану одредбу, примењују искључиво у прекограничним ситуацијама, док се чл. 6 Директиве против избегавања пореза примењује како у прекограничним тако и домаћим ситуацијама, до њиховог евентуалног сукоба може доћи само у случајевима са прекограничним елементом. Осим тога, до сукоба не долази ни у прекограничним ситуацијама које укључују јурисдикције које нису чланице Уније. Наиме, од поменутих одредаба, само се опште антиабузивно правило предвиђено Директивом против избегавања пореза примењује на чињеничне ситуације које се „преливају“ изван граница ЕУ.

Премда су све верзије формулације комунитарног општег антиабузивног правила које смо цитирали у овом поглављу у основи врло сличне, зато што су базиране на стандардима које је у процесу негативне интеграције уобличио Суд правде ЕУ,⁹⁸⁵ приметно је поступно проширивање његовог домена примене. Овде мислимо на sukcesивно ублажавање предуслова примене општег антиабузивног правила који се тиче *циља предузимања спорног аранжмана*. Пажљива анализа цитираних одредаба показује да је у току периода од само пет година домен примене европског општег антиабузивног правила значајно проширен: почев од стандарда „искључивог циља“ садржаног у Предлогу Директиве о заједничкој консолидованој основици пореза на добит из 2011. године, преко стандарда „суштинског циља“ уведеног Препоруком Европске комисије из 2012. године, до коначно усвојеног стандарда „главног или једног од главних циљева“ у Директиви против избегавања пореза из 2016. године. Посебно је интересантна чињеница да је измена формулације у поступку усвајања Директиве против избегавања пореза учињена у последњи час. Наиме, Предлог Директиве против избегавања пореза објављен 28. јануара 2016. године предвиђао је стандард „суштинског циља“, по узору на формулацију коју је садржала Препорука Европске комисије из 2012. године. Коначна верзија у којој је Директива против избегавања пореза усвојена само неколико месеци касније, односно 12. јула 2016. године, као предуслов примене општег антиабузивног правила захтева тек да је прибављање пореске уштеде „главни или један од главних циљева“ аранжмана пореског обвезника. Због чега је наведена измена спроведена и то, чини се, сасвим напречац, није сасвим јасно. У литератури је спекулисано да би повод могло бити усклађивање са формулацијом теста главног циља трансакције предложеног ОЕЦД-овом *BEPS* акцијом 6.⁹⁸⁶

Мишљења смо да је такав корак био сувишан и, у крајњој линији, штетан. Стандард „главни или један од главних циљева“ аранжмана до сада није фигурирао

⁹⁸⁵ Реч је о следећим правним стандардима: аутентичност аранжмана (енг. *genuineness of an arrangement*), супротност са предметом и циљем применљиве одредбе националног или секундарног пореског права (енг. *defeat of the object or purpose of the applicable tax law*), валидност комерцијалних разлога који одражавају економску реалност (енг. *validity of commercial reasons reflecting economic reality*).

⁹⁸⁶ Andreas Perdelwitz, “Developing a Common Framework Against Tax Avoidance in the European Union”, *The Implementation of Anti-BEPS Rules in the EU: A Comprehensive Study* (eds. P. Pistone, D. Weber), IBFD, Amsterdam 2018, 15.3.6. Занимљиво је да је и тзв. начелни принцип, који представља претечу теста главног циља трансакције, користио стандард „главни циљ“, а не „главни или један од главних циљева“. Вид. para. 9.5 Commentary on Article 1 of the 2003 OECD Model Convention (сада para. 61 Commentary on Article 1 of the 2017 OECD Model Convention). Вид.: OECD, *Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2003*, OECD Publishing, Paris 2003, https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-condensed-version-2003_mtc_cond-2003-en#page3, 9. јануар 2022.

у пракси Суда правде ЕУ. У пресудама којима је Суд установљавао предуслове за примену антиабузивних правила држава-чланица коришћени су, у доброј мери синонимно, следећи стандарди: „искључиви“, „суштински“, „превасходни“ и „предоминантни“ циљ аранжмана.⁹⁸⁷ Другим речима, чл. 6 Директиве против избегавања пореза намеће строже ограничење основних слобода пореског обвезника, што је у супротности са примарним правом ЕУ. Чак и након ступања на снагу Директиве против избегавања пореза, Суд је наставио да употребљава стандард суштинског (енг. *essential*) циља у својим пресудама.⁹⁸⁸ У литератури је изнето становиште према коме би предочена дискрепанца могла бити ублажена тако што би Суд правде ЕУ усвојио рестриктивно тумачење стандарда „главни или један од главних циљева“. На тај начин би се његово значење приближило значењу оних стандарда које пракса Суда правде ЕУ, заправо, познаје. Наиме, у случају *Foggia*, Суд се определио за уско тумачење релативно сличног стандарда, то јест стандарда „кључног циља или једног од кључних циљева“ (енг. *principal objective or one of the principal objectives*) аранжмана тако да под њим подразумева аранжмане чији је искључиви или предоминантни циљ реализација пореске уштеде.⁹⁸⁹ Остаје да се види у којој мери је описани приступ изгледан, с обзиром на то да је у тзв. данским случајевима решеним 2019. године, Суд правде ЕУ употребио стандард „кључног циља или једног од кључних циљева“, без прецизнијег одређивања граница његовог значења.⁹⁹⁰

Такође, не треба заборавити да је, за разлику од теста главног циља трансакције који је послужио као узор усвојене формулације, а чија примена је ограничена на ситуације „покривене“ конкретним пореским уговором, овде реч о антиабузивном правилу садржаном у секундарном комунитарном праву. Није јасно због чега се приступило уподобљавању одредбе секундарног права ЕУ са одредбом Модел-конвенције ОЕЦД-а, ако се има у виду да, кад је реч о пореским уговорима закљученим између држава-чланица Уније, важи принцип супрематије комунитарног права. Поред тога, чак и кад је реч о пореским уговорима закљученим између државе-чланице и треће земље, у случају сукоба његових одредаба са комунитарним правом ЕУ, оне имају предност искључиво уколико је закључење пореског уговора претходило оснивању Уније, односно приступању релевантне

⁹⁸⁷ L. De Broe, D. Beckers (2017), 134.

⁹⁸⁸ Вид. пара. 60 Пресуде Суда правде ЕУ у случају *Cussens and Others*, C-251/16, од 22. новембра 2017. године.

⁹⁸⁹ Filip Debelva, Joris Luts, “The General Anti-Abuse Rule of the Parent-Subsidiary Directive”, *European Taxation*, Vol. 55, 6/2015, 225.

⁹⁹⁰ Пара. 100 пресуде Суда правде ЕУ у случају *Skatteministeriet v. T Danmark and Y Denmark Aps* и пара. 127 пресуде Суда правде ЕУ у случају *N Luxembourg 1 and Others v. Skatteministeriet*. Подсећамо да се у цитираним случајевима спорни аранжман састојао у „уметању“ проточне компаније између исплатиоца прихода (дивиденде, односно камате) и њиховог стварног власника, како би се остварила пореска уштеда у односу на порез који би иначе (без наведеног аранжмана) било неопходно платити по одбитку. Будући да је реч о аранжману који тешко да може имати неки други, непорески циљ, чини нам се да и у овим случајевима Суд суштински остаје при ранијем рестриктивном тумачењу стандарда „кључног циља или једног од кључних циљева“. За супротно становиште вид.: Guglielmo Maisto, “Counteracting Tax Treaty Abuses from a European Perspective: Frictions and Interactions between the OECD PPT and the ATAD GAAR”, *Thinker, Teacher, Traveler – Reimagining International Tax: Essays in Honor of H. David Rosenbloom* (eds. G. Kofler, R. Mason, A. Rust), IBFD, Amsterdam 2021, 349.

државе уговорнице Унији.⁹⁹¹ Како је Мултилатерални инструмент (чији чл. 7, подсетимо, модификује постојеће пореске уговоре увођењем теста главног циља трансакције) закључен након ступања на снагу Директиве против избегавања пореза, нема дилеме о супрематичности њених одредаба у односу на одредбе пореских уговора модификованих Мултилатералним инструментом. Посреди је само један од прегршт примера „ушлива“ ОЕЦД-ових концепата и стандарда у пореско право ЕУ. Чини нам се да је такав, сасвим некритички, однос институција Уније према „новитетима“ проистеклим из пера ОЕЦД-а логична последица одсуства компетенција Уније да формулише сопствену, европску пореску политику.

Ипак, формулација општег антиабузивног правила прописаног Директивом против избегавања пореза се од формулације ОЕЦД-овог теста главног циља трансакције разликује у једном важном аспекту. Наиме, примена теста главног циља трансакције неће бити могућа уколико се оцени да је поступање пореског обвезника било у складу са предметом и циљем пореског уговора о чије одредбе је покушао да се окористи. С друге стране, примена општег антиабузивног правила прописаног чл. 6 Директиве неће бити могућа не само уколико је прибављање пореске погодности било у складу са предметом и циљем релевантног (националног) пореског прописа, већ и ако се утврди да је аранжман пореског обвезника аутентичан (енг. *genuine*). Имајући у виду дефиницију садржану у чл. 6, ст. 2 Директиве, аранжман је аутентичан уколико је предузет „из валидних комерцијалних разлога“ који „одражавају економску стварност“. Описани услов директно произлази из праксе Суда правде ЕУ, пре свега његове одлуке у случају *Cadbury Schweppes*.⁹⁹² Потреба за тим додатним условом произлази из контекста у коме се наведено антиабузивно правило примењује – у оквирима јединственог тржишта.⁹⁹³ Наиме, крајњи циљ одредаба комунитарног права је свеобухватнија економска интеграција унутар јединственог тржишта. Како је објашњено приликом анализе одлуке Суда у случају *Cadbury Schweppes*, реализацији поменутог циља могу допринети искључиво поступци пореских обвезника који имају валидне економске разлоге, који одсликавају економску стварност.

5. Закључна разматрања

Претходно излагање је измало за циљ да идентификује и анализира ограничења која за формулацију и/или примену општих антиабузивних правила произлазе из: (1) постојања посебних антиабузивних правила у одређеном националном пореском законодавству, (2) одредаба примарног и секундарног права ЕУ, као и (3) уговора о избегавању двоструког опорезивања који су у примени у посматраној јурисдикцији.

Кад је реч о ограничењима која за примену општих антиабузивних правила произлазе из постојања разноврсних посебних антиабузивних правила у одређеном

⁹⁹¹ Чл. 351 Уговора о функционисању ЕУ.

⁹⁹² Вид. поглавље 4.1.1.

⁹⁹³ Frans Vanistendael, “An EU Corporate Income Tax Filling the Hole in the EU Budget: An End to Tax Competition and “Tax Abuse”?”, *Bulletin for International Taxation*, Vol. 75, No. 11/12, 2021, 756.

пореском систему, мањи број упоредних јурисдикција изричито регулише који од поменутих механизма има предност у примени. Далеко већи број пореских законодаваца не предвиђа ком од поменутих антибузивних механизма треба дати предност у конкретном случају, нити прецизира да ли примена механизма коме је дата предност искључује могућност накнадне примене секундарног механизма. У ситуацији када се на поједини случај могу успешно применити и посебно и опште антибузивно правило, примат се даје посебном антибузивном правилу, у складу са максимумом *lex specialis derogat legi generali*. Такав приступ је рационалан имајући у виду не само превасходни циљ општег антибузивног правила, а то је сузбијање оних бузивних поступака пореских обвезника којима посебна антибузивна правила не могу стати на пут, већ и практичне разлоге. Наиме, примена посебних антибузивних правила се заснива на објективним критеријумима, због чега не претпоставља дискрециону оцену пореских органа. Такође, њихова примена је начелно једноставнија будући да не подразумева имплементацију специјално установљених гаранција заштите права пореског обвезника. Дакле, ако се на чињенично стање може применити одређено посебно антибузивно правило, правне последице ће бити утврђене искључиво у складу са њим. Другим речима, у поменутој ситуацији није могућа кумулативна примена посебног и општег антибузивног правила. Уколико се, пак, на конкретни случај не може применити одређено посебно антибузивно правило зато што порески обвезник не испуњава њиме прописане услове, накнадна примена општег антибузивног правила би требало да буде могућа једино уколико се поједини елементи посматраног чињеничног стања уопште не узимају у обзир конкретним посебним антибузивним правилу. Друкчије речено, у мери у којој је понашање пореског обвезника у границама јасно формулисаних критеријума посебних антибузивних правила (тзв. сигурних зона), примена општег антибузивног правила би требало да буде искључена.

Посматрано из угла ограничења која намеће уговорно пореско право, анализа је показала да је приступ који је од 2003. године пропагирала ОЕЦД (а уз незнатне корекције и УН) представљао крајње површно и поједностављено виђење питања интеракције националних општих антибузивних правила са пореским уговорима. Накнадна неусклађена пракса држава уговорница је демантовала покушај да се на поменуто питање пружи јединствен одговор. Због тога би, према нашем мишљењу, далеко прикладније решење било подстицање држава уговорница да у пореским уговорима предвиде заштитну клаузулу. Предвиђање Мултилатералним инструментом теста главног циља трансакције и његово одређивање као минималног стандарда доноси разјашњење питања интеракције националних општих антибузивних правила са пореским уговорима. Модификовањем постојећих пореских уговора усвајањем теста главног циља трансакције државе уговорнице пристају на то да примена њихових националних општих антибузивних правила буде ограничена тестом главног циља трансакције, у мери у којој је оно у супротности са њим. Сматрамо, ипак, да је *BEPS* пројекат представљао добру прилику да се заштитна клаузула афирмише као најбоља пракса или, чак, као минимални стандард. Уговарањем заштитне клаузуле којом се „резервише“ примена домаћих (општих и посебних) антибузивних правила у ситуацијама обухваћеним пореским уговором не само да се поједностављује примена пореских прописа од стране пореских и судских органа, већ се она чини уједначеном.

Уколико се општа антибузивна правила посматрају у контексту примарног и секундарног права ЕУ, јасно се уочава њихова све значајнија улога. Такав закључак произлази, пре свега, из праксе Суда правде ЕУ, којом је установљена доктрина забране злоупотребе пореског права, према којој непостојање (општег) антибузивног правила у националном законодавству државе-уговорнице не легитимише њено толерисање абузивног понашања пореских обвезника. Развој доктрине забране злоупотребе пореског права треба посматрати кроз призму „коперниканског обрта“ у приступу Суда правде ЕУ започетог одлуком у случају *Marks & Spencer* и додатно подстакнутог последицама економске кризе из 2008. године. Наведена промена огледала се у беневољентнијем приступу Суда према ограничењима основних слобода пореских обвезника, које су проистицале из одредаба националних пореских прописа држава-чланица, међу којима су била и антибузивна правила. С друге стране, идеја о потреби кодификације општег антибузивног правила секундарним комунитарним правом појавила се доста касније. Одлучујући подстицај у правцу њене реализације је пружио ОЕЦД-ов *BEPS* пројекат. Питање ограничења које формулацији националног општег антибузивног правила намеће комунитарно право у доброј мери је решено усвајањем Директиве против избегавања пореза 2016. године, чијим чл. 6 су у легислативном тексту уобличени правни стандарди које је претходно установио Суд правде ЕУ. Опште антибузивно правило прописано унутрашњим прописима више није само опција већ представља обавезу за државе-чланица Уније, макар кад је реч о материји пореза на добит. Посебно је занимљива и контроверзна улога коју је, под окриљем забране пружања фискалне државне помоћи, преузела Европска комисија (а подржао Општи суд) спровођењем *de facto* контроле над применом националних општих антибузивних правила. Одлука у случају *Engie* показује да су институције Уније спремне да, чак и у случајевима у којима нема места примени антибузивних одредаба произашлих из позитивне интеграције, онемогуће државе-чланице да пренебрегну нелегитимно понашање пореског обвезника. Остаје да се види колико ће далеко ићи Европска комисија са контролом примене националних општих антибузивних правила формулисаних у складу са чл. 6 Директиве против избегавања пореза.

ГЛАВА ПЕТА

ОПШТА АНТИАБУЗИВНА ПРАВИЛА У КОНТЕКСТУ НАЈВАЖНИЈИХ ПРАВНИХ НАЧЕЛА

„It scarcely lies in the mouth of the taxpayer who plays with fire to complain of burnt fingers“⁹⁹⁴

1. Уводне напомене

Начин на који функционишу општа антиабузивна правила може доћи у сукоб са неким од основних принципа на којима су изграђени модерни порески системи. Због тога, увођењу општег антиабузивног правила нужно мора претходити испитивање његове усклађености са важећим уставним начелима у конкретној јурисдикцији. Уз ограду да ће одговор на поменуто питање увек зависити од културних, историјских и политичких фактора у конкретној јурисдикцији, настојаћемо да изложимо начелне проблеме које увођење општих антиабузивних правила ствара у контексту појединих уставноправних начела. Идентификовање потенцијалних тачака „спорења“ института општег антиабузивног правила са важећим уставноправним начелима неопходно је и да би се истовремено са формулисањем општег антиабузивног правила успоставили одговарајући механизми заштите права пореских обвезника.

Одабир правних начела које смо за потребе истраживања извршили свакако није исцрпан. Анализа је ограничена на начела која најчешће фигурирају у научним и стручним дискусијама које прате увођење и примену општих антиабузивних правила. То су: (1) начело владавине права, (2) начело поделе власти, (3) начело законитости, (4) начело сразмерности циља и средства и (5) начело правичности. Треба напоменути да се, кад је реч о критици општих антиабузивних правила, начело владавине права, начело поделе власти и начело законитости уобичајено анализирају заједно, без повлачења демаркационих линија између њих. Ми ћемо, из дидактичких разлога, такве линије покушати да повучемо, уз ограду да ће то на појединим местима бити мање успешно.

⁹⁹⁴ „Пореском обвезнику који се игра ватром не приличи да се жали на изгореле прсте“. Lord Howard de Walden v. I.R.C. [1942] 1 K.B. 389 at p. 397; [1942] 1 All E.R. 287, наведено према: G. S. A. Wheatcroft (1955), 218.

2. Начело владавине права

Концепт владавине права представља један од значењем најбрементитијих концепата модерне правне теорије. Његовим творцем сматра се енглески професор уставног права Алберт Вен Дајси (*Albert Venn Dicey*), који га је дефинисао и темељно разрадио у свом делу *Увод у уставно право* из 1889. године.⁹⁹⁵ Дати јединствену дефиницију тог концепта није једноставно, будући да је, заправо, реч о скупу вредности те су га кроз историју поступно надограђивали правни теоретичари, међу којима се, поред Дајсија, уобичајено издвајају и Фулер (*Lon Fuller*), Харт (*Herbert L.A. Hart*), Хајек (*Friedrich Hayek*) и Раз (*Joseph Raz*).

Богатство вредности у сржи концепта владавине права условило је поделу у теорији на: (1) формални аспект владавине права (енг. *thin concept of the Rule of Law*), који идентификује формалне карактеристике које мора имати одређени правни пропис, и (2) материјални аспект владавине права (енг. *thick concept of the Rule of Law*), који се фокусира на садржину правног прописа, то јест вредности и циљеве који се њиме желе остварити, као што су људска права, демократија и правда.⁹⁹⁶ У најкраћем, основни циљеви концепта владавине права су квалитет закона и контрола дискреционих овлашћења извршне власти у примени права, ради спречавања арбитрерности.⁹⁹⁷ Један од најважнијих захтева начела владавине права јесте захтев да закон буде такав да се грађани могу њиме руководити.⁹⁹⁸ Да би такав захтев био испуњен, закон не сме бити примењиван ретроактивно, мора бити објављен, јасан, постојан и предвидљив те примењивати се на адресате у складу са својим одредбама.⁹⁹⁹

У пореској сфери, концепт владавине права (и то првенствено његов формални аспект) одиграо је у појединим јурисдикцијама кључну улогу у аргументовању противљења увођењу нових механизма за спречавање законите нелегитимне евазије.¹⁰⁰⁰ Проблеми које, из угла начела владавине права, уносе општа антиабузивна правила у пореске системе, произлазе из чињенице да она нужно подразумевају извршан степен неодређености у формулацији. Према Харту, за сваки пропис постоје одређене ситуације за које је неспорно да су у домену његове примене (енг. *core situations*), али и ситуације за које није тако очигледно да ли јесу или нису у домену

⁹⁹⁵ Alber Ven Dicey, *An Introduction to the Study of the Law of the Constitution*, Liberty Classics, Indianapolis 1982, 107 и даље.

⁹⁹⁶ Zvonimir Lauc, „Načelo vladavine prava u teoriji i praksi“, *Pravni vjesnik*, Vol. 32, br. 3-4, 2016, 51; Brian Tamanaha, „A Concise Guide to the Rule of Law“, *St. Johns University School of Law Paper No. 07-0082*, 2007, 3.

⁹⁹⁷ Z. Lauc (2016), 57.

⁹⁹⁸ Joseph Raz, *The authority of law: Essays on law and morality*, Clarendon Press, 1979, 213.

⁹⁹⁹ B. Tamanaha (2007), 3.

¹⁰⁰⁰ Упечатљив пример је УК, где је у питање довођена усклађеност новог приступа судова израженог у примени *Ramsay* доктрине са начелом владавине права. Вид.: D. McBarnet, C. Whelan (1991), 857. Потом, владавина права је фигурирала и као главни противаргумент увођењу општег антиабузивног правила, према мишљењу појединих аутора са циљем да се очува улога лондонског Ситија (*City of London*) као најзначајнијег глобалног финансијског центра. Вид.: John Prebble, „Varieties of general anti-avoidance legislation“, *Behavioural Public Finance: Individuals, Society and the State* (eds. M. M. Erdoğan, et. al.), Routledge, London – New York 2021, 116.

његове примене (енг. *penumbra situations*).¹⁰⁰¹ Општа антиабузивна правила карактерише, у поређењу са другим прописима, много већи круг *penumbra* ситуација.¹⁰⁰² Разлог томе је околност да општа антиабузивна правила, што је показала анализа у трећој глави дисертације, садрже више правних стандарда, чије значење је недовољно одређено. Од њиховог тумачења, које у сваком конкретном случају врши порески орган или суд, зависи где ће бити повучена граница између прихватљивог и неприхватљивог понашања пореског обвезника. Због тога се за општа антиабузивна правила истиче да су у супротности са начелом правне сигурности, а посебно са његовом субјективном компонентом, односно начелом заштите легитимних очекивања пореског обвезника. Указује се на немогућност пореског обвезника да предвиди да ли ће опште антиабузивно правило бити примењено на његову пореску ситуацију, због чега не може да антиципира, у мери у којој је то разумно узимајући у обзир околности случаја, колика ће бити његова будућа пореска обавеза. Бројни критичари упозоравају да недовољно прецизна формулација општих антиабузивних правила ризикује да одврати пореске обвезнике не само од предузимања нелегитимних трансакција, већ и од упуштања у оне трансакције које су, са становишта законодавца, сасвим прихватљиве или, чак, и пожељне. Последица таквог дејства општих антиабузивних правила је успоравање економске активности у конкретној јурисдикцији.

Узимајући у обзир ниво комплексности модерних пореских прописа, остаје упитно да ли је уопште разумно претпоставити да виши степен прецизности пореских прописа води већој правној сигурности, то јест могућности пореског обвезника да приближније предвиди своју будућу пореску обавезу.¹⁰⁰³ Важно је имати у виду да умањење правне сигурности није тек нежељени, споредни ефекат увођења општих антиабузивних правила, већ њихов кључни адут.¹⁰⁰⁴ Она су циљано конципирана тако да умање размере правне сигурности са којом се сусрећу порески обвезници који се упуштају у абузивно понашање. Њихова успешност у сузбијању нелегитимне законите евазије заснива се управо на поменутој неодређености. Околност да предмет свог регулисања не дефинишу детаљним одредбама већ их „уоквирују“ правним стандардима чини их подобним да у будућности одговоре на све абузивне аранжмане пореских обвезника, колико год они били иновативни. Уосталом, у томе се и састоји њихова предност у односу на посебна антиабузивна правила која, због своје прецизности, пружају својеврсно упутство пореским обвезницима како да „заобиђу“ њихову примену.¹⁰⁰⁵ Тако је Врховни суд Новог Зеланда (*Supreme Court of New Zealand*) у случају *Glenharrow Holdings Ltd v. Commissioner of Inland Revenue* закључио да: „Просто није могуће реализовати циљеве општег антиабузивног правила употребом, примера ради, прецизних дефиниција, што би

¹⁰⁰¹ Herbert L. A. Hart, "Positivism and the Separation of Law and Morals", *Harvard Law Review*, Vol. 71, 4/1958, 607.

¹⁰⁰² R. Prebble, J. Prebble (2012), 29.

¹⁰⁰³ Ana Paula Dourado, "The Delicate Balance: Revenue Authority Discretions and the Rule of Law – Some Thoughts in a Legal Theory and Comparative Perspective", *The Delicate Balance: Tax, Discretion and the Rule of Law* (eds. C. Evans et al.), IBFD, Amsterdam 2011, 27.

¹⁰⁰⁴ H. Filipczyk (2017), 75.

¹⁰⁰⁵ Doreen McBarnet, "Law, Policy, and Legal Avoidance: Can Law Effectively Implement Egalitarian Policies?", *Journal of Law and Society*, Vol. 15, 1/1988, 118.

било изводљиво у ситуацији кад је антиабузивна норма усмерена на специфичан тип трансакције.¹⁰⁰⁶

Осим тога, и опште антиабузивно правило може, као и свака друга одредба пореског (или ма ког другог) закона, бити мање или више неодређено. У прилог томе говоре упоредноправни примери општих антиабузивних правила који су, због недовољне одређености проглашени неуставним или су кроз судску праксу учињени неделотворним да би, недуго потом, били супституисани ревидираним, тачније – одређенијим и софистициранијим општим антиабузивним правилом.

Примера ради, Уставни суд Пољске (*Trybunał Konstytucyjny*) прогласио је неуставним пољско опште антиабузивно правило 2004. године, једва годину дана од његовог ступања на снагу. Као разлог је наведена употреба недовољно јасних појмова у формулацији општег антиабузивног правила. Тиме се, према аргументацији Суда, онемогућава његова уједначена и, из угла пореског обвезника, предвидљива примена.¹⁰⁰⁷ Ипак, у свом образложењу, Уставни суд Пољске је истакао да, начелно посматрано, опште антиабузивно правило (као ни други облици реакције законодавца на поступке пореских обвезника који штете фискусу) није *per se* у супротности са уставом.¹⁰⁰⁸ Ревидирана верзија општег антиабузивног правила ступила је на снагу већ 2016. године, и на снази је и данас.

С друге стране, Врховни суд Аустралије (*High Court of Australia*) учинио је 70их година XX века тадашње опште антиабузивно правило потпуно немоћним, усвојивши уско и строго језичко тумачење одредаба пореских закона те заузевши став да опште антиабузивно правило неће бити примењено на пореске обвезнике који су изабрали да своје пословање организују у форми која води нижој или никаквој пореској обавези.¹⁰⁰⁹ Из наведеног разлога спорно опште антиабузивно правило је ревидирано 1981. године и, уз одређене измене, и данас је на снази.

У оба поменута случаја жељени резултат је постигнут, пре свега, пажљивим формулисањем супстантивних и процесних елемената општих антиабузивних правила, али и успостављањем одређених механизма намењених заштити права пореских обвезника у контексту њихове примене. У том смислу треба разумети резултате Розенблатовог (*Paulo Rosenblatt*) истраживања, који јасно показују да што су општа антиабузивна правила дуже присутна у одређеној јурисдикцији то ће она, захваљујући накнадним изменама и допунама, бити јаснија.¹⁰¹⁰

¹⁰⁰⁶ Пара. 48 пресуде Врховног суда Новог Зеланда у случају *Glenharrow Holdings Ltd v. Commissioner of Inland Revenue*, од 19. децембра 2008, доступно на: <https://www.courtsofnz.govt.nz/assets/cases/2008/sc-59-2007-glenharrow-v-cir.pdf>, 24. април 2022.

¹⁰⁰⁷ Пресуда Уставног суда Пољске у предмету К/03 од 11. маја 2004. године. За више детаља видети: В. Кузниаки (2021), 246.

¹⁰⁰⁸ Hanna Litwinczuk, Karolina Tetlak, "Controversies around the Introduction of a General Anti-Avoidance Rule in Poland", *Practical Problems in European and International Tax Law: Essays in honour of Manfred Mössner* (H. Jochum et al.), IBFD, Amsterdam 2016, 281.

¹⁰⁰⁹ Richard Kreyer, Peter Mellor, "Australia", *GAARs – A Key Element of Tax Systems in the Post-BEPS World* (eds. M. Lang et al.), IBFD, Amsterdam 2016, 46-47.

¹⁰¹⁰ P. Rosenblatt (2014), 58.

Такође, преиспитивање уставности општег антиабузивног правила с ослонцем на начело владавине права било је предмет одлучивања у случају *Mathew v. Canada*¹⁰¹¹ пред Врховним судом Канаде (*Supreme Court of Canada*).¹⁰¹² Суд није прихватио наводе из уставне жалбе да недовољна одређеност општег антиабузивног правила резултира кршењем права, односно слобода пореског обвезника гарантованих Канадском повељом права и слобода (*Canadian Charter of Rights and Freedoms*), као и начела владавине права.¹⁰¹³

Уосталом, питање постојања својства одређености или неодређености не би требало проматрати у односу на поједини термин или правни стандард у саставу одређене одредбе нити у односу на поједину одредбу пореског закона, већ искључиво у односу на значење које је том правном стандарду или одредби приписано тумачењем.¹⁰¹⁴ Извесност у начину примене конкретне правне одредбе не произлази само из њених објективних обележја (нпр. ниво прецизности коришћених термина и детаљност одредбе) него и из сагласности међу онима који је примењују у погледу њеног тумачења.¹⁰¹⁵ Осим тога, сваки правни концепт садржан у пореском пропису има своје границе. Како Еберсон (*Harry Ebersohn*) закључује, кад је реч о граничним случајевима, неминовно ће бити тешко утврдити да ли се конкретан концепт може применити. Посебност законите нелегитимне евазије је у томе што порески обвезници намерно организују своје аранжмане или трансакције тако да оне буду „на граници“, чиме отежавају пореским органима и судовима њихово идентификовање као абузивног понашања. Стога он закључује да то није питање неодређености правних прописа, већ природе законите нелегитимне пореске евазије.¹⁰¹⁶

Ризик прекомерног дејства (енг. *overkill*) општих антиабузивних правила због нејасних контура правних стандарда у њиховој формулацији, које би за последицу могло имати успоравање економске активности, теоријски посматрано, делује плаузибилно. Интересантно је, међутим, да покушај идентификовања конкретних примера из праксе одустанка пореских обвезника од реализације сасвим легитимних трансакција због бојазни од примене општих антиабузивних правила, по правилу, остаје безуспешан.¹⁰¹⁷ С тим у вези бисмо навели и Халперинову (*Daniel Halperin*) тврдњу да су верзирани практичари несумњиво свесни кад је трансакција структурисана тако да резултира пореском уштедом која није у складу са њеном

¹⁰¹¹ Пресуда Врховног суда Канаде у случају *Mathew v. Canada* од 3. маја 2002, доступно на: http://martinandassociates.ca/wp-content/uploads/2011/07/11-Mathew_v._Canada_2002_T.C.J._No._222.pdf, 4. април 2022.

¹⁰¹² Врховни суд Канаде надлежан је, између осталог, и за разматрање уставности законских аката.

¹⁰¹³ Пара. 460-491 Пресуде Врховног суда Канаде у случају *Mathew v. Canada*.

¹⁰¹⁴ Ana Paula Dourado, "General Report – In search of validity in tax law: the boundaries between creation and application in a rule-of-law state", *Separation of powers in tax law* (ed. A. P. Dourado), EATLP, 2010, 40.

¹⁰¹⁵ Julia Black, "Managing Discretion" (paper to Australian Law Reform Commission Conference, Penalties: Policy, Principles and Practice in Government Regulation, Sydney, June 2001), 19, цитирано у: John Braithwaite, "Rules and Principles: A Theory of Legal Certainty", *Australian Journal of Legal Philosophy*, Vol. 27, January 2002, 71.

¹⁰¹⁶ Harry Ebersohn, "Tax Avoidance and the Rule of Law", *New Zealand Law Review*, 2/2012, 269.

¹⁰¹⁷ R. Prebble, J. Prebble (2012), 32.

економском суштином.¹⁰¹⁸ У сличном маниру, Вајсбах (*David Weisbach*) закључује да правници који се баве пореском материјом имају довољно уједначено разумевање пореских прописа да могу да предвиде које трансакције ће бити погођене општим антиабузивним правилом, а које не.¹⁰¹⁹ Овде би се могло поставити питање оправданости ослањања на разумевање пореских прописа од стране пореских саветника и правника уопште. Ипак, подсећамо да је још 1979. године Европски суд за људска права у случају *Sunday Times* заузео став према коме, да би одређена одредба могла да се сматра „законом“, адресат „мора бити у стању – уз прибављање одговарајућег савета уколико је то потребно – да предвиди, у мери у којој је то разумно узимајући у обзир околности случаја, последице свог понашања“.¹⁰²⁰

Анализа општих антиабузивних правила кроз историју показује да су њихове формулације, као и процедурални оквир који подупиरे њихову примену претрпели темељна усавршавања, захваљујући чему је степен правне несигурности коју она данас носе осетно ублажен. Према томе, сматрамо да питање усклађености општих антиабузивних правила са начелом владавине права, пре свега, зависи од нивоа заштите права пореских обвезника у контексту њихове примене.

Коначно, али не и најмање важно, понашања која се могу квалификовати као законита нелегитимна евазија злоупотребљавају управо оне вредности које су у сржи начела владавине права. Могло би се зато поставити питање да ли порески обвезници који се упуштају у абузивна понашања уопште заслужују гаранцију одговарајућег нивоа правне сигурности. У литератури је заступан и став да би законодавац требало да обезбеди правну сигурност пореским обвезницима који поступају у складу са словом и духом пореских прописа (енг. *for the compliant majority*), а не да води рачуна о онима који злоупотребљавају закон.¹⁰²¹ У том смислу би увођење општег антиабузивног правила могло чак бити оправдано као мера која спречава да начело владавине права (тачније, његова материјална компонента) буде осујећено.¹⁰²² Ово утолико пре што би начело владавине права требало да буде у служби заштите, пре свега, обесправљених и маргинализованих чланова друштва, док у пореској сфери, по правилу, фигурира као аргумент на страни најбогатијих и најпривилегованијих – да оправда лобирање којим они утичу на креирање пореске политике, као и коришћење, са моралне тачке гледишта, упитних услуга пореских саветника да сопственим потребама прилагоде прописе који су на снази (на чију садржину, евентуално, нису успели претходно да утичу).¹⁰²³ Према томе, за пореске обвезнике који се упуштају у

¹⁰¹⁸ Daniel Halperin, “Are Anti-Abuse Rules Appropriate?”, *Tax Lawyer*, Vol. 48, 3/1995, 809. Сличан став налазимо и код Ави Јоне (*Reuven Avi-Jonah*), који указује да већина руководиоца одељења која се баве усклађеношћу пословања са пореским прописима у оквиру корпоративних пореских обвезника врло добро зна кад је трансакција порески мотивисана, а када има непорески, то јест комерцијални разлог. Вид.: Reuven S. Avi-Yonah, “Just Say No: Corporate Taxation and Corporate Social Responsibility”, University of Michigan Law School, *Law & Economics Working Papers*, Paper No. 102, 2014, 21-22.

¹⁰¹⁹ D. A. Weisbach (1999), 881.

¹⁰²⁰ Пара. 49 пресуде Европског суда за људска права у случају *The Sunday Times v. The United Kingdom* 1 [1979], од 26. априла 1979. године.

¹⁰²¹ H. Filipczyk (2017), 78.

¹⁰²² R. Prebble, J. Prebble (2012), 45.

¹⁰²³ D. McBarnet (1988), 120.

абузивне трансакције немогућност предвиђања будуће пореске обавезе могли бисмо разумети као природну последицу, односно „цену“ настојања да себи обезбеде непромерене пореске уштеде.¹⁰²⁴

Приметићемо и да је на нивоу ЕУ идеја о општем антиабузивном правилу присутна већ читаву деценију, а да је усвајањем Директиве против избегавања пореза оно дефинитивно нашло своје место у секундарном комунитарном праву. Начело правне сигурности, које се убраја у један од темељних принципа комунитарног права, очигледно томе није представљало препреку. Наиме, још у случају *Halifax*, општи правобранилац Мадуро (*Poiares Maduro*) је у свом мишљењу заузео став да се правна сигурност не може посматрати изоловано, већ је нужно њен значај одмерити у односу са другим вредностима у темељу пореског система. Према његовим речима, порески систем „(...) не би требало да постане некакав 'дивљи запад' у коме се малтене сваки вид опортунистичког понашања толерише док год је оно усклађено са језичким тумачењем одговарајуће пореске одредбе, а законодавац није експлицитно предузео мере да такво понашање спречи“.¹⁰²⁵

3. Начело поделе власти

Замерка на рачун недовољне одређености општих антиабузивних правила нас доводи до следећег важног питања, а то је њихов однос са начелом поделе власти. Начело поделе власти је аргумент критичара општих антиабузивних правила који заступају становиште да је против законите нелегитимне евазије могуће успешно борити се искључиво формулисањем кохерентнијих, јаснијих и принципијелнијих пореских прописа, а не увођењем општих антиабузивних правила. За њих примена општих антиабузивних правила представља пуко ублажавање „симптома“, уместо отклањања узрока законите нелегитимне евазије. Према наведеном схватању, на законодавцу је да формулише боље прописе, уместо да увођењем општих антиабузивних правила своја овлашћења делегира пореским и судским органима.¹⁰²⁶

Са усложњавањем економских односа које је резултат глобализације светске привреде и свеопштег технолошког напретка, порески прописи и институционални оквир у коме се они примењују постали су неупоредиво компликованији. Константан и убрзан развој свих сфера економског живота створио је потребу за значајнијом улогом административних органа у конкретизацији прописа уведених од стране законодавне власти. Одговор административних (међу њима и пореских) органа на променљивост друштвеног и економског амбијента по правилу је бржи, флексибилнији и делотворнији од акције законодавца.¹⁰²⁷ У том смислу, постоји

¹⁰²⁴ Н. Filipczyk (2017), 78.

¹⁰²⁵ Пара. 77 Мишљења општег правобраниоца Суда правде ЕУ од 7. априла 2005. године датог у случају *Halifax C-255/02*.

¹⁰²⁶ Вид. нпр.: Р. Way (2013), 84.

¹⁰²⁷ Malcom Gammie, "Tax Avoidance and the Rule of Law: A Perspective from the United Kingdom", *Tax avoidance and the rule of law* (ed. G. S. Cooper), IBFD, Amsterdam 1997, 210.

сагласност о томе да је одређен степен дискреције неизбежан, не само као последица лингвистичке неодређености правних норми него и због тога што није могуће за сваку правну ситуацију формулисати правну норму која би је непосредно регулисала.¹⁰²⁸ „Уколико је, наиме, нека животна ситуација толико деликатна и суптилна, сувише испуњена специфичним и унапред непредвидивим параметрима – законотворац може/ће препустити тај правно танани простор непосредном примениоцу прописа, директно 'спуштајући' извесну количину нормирања са општег на индивидуални план.“¹⁰²⁹ Тако су и у пореској материји бројни примери одредаба које пореским органима допуштају одређени степен дискреционог одлучивања (нпр. одредбе о праву на одбитак трошкова проистеклих из пословне активности, правила о трансферним ценама, одредбе које упућују на рачуноводствене стандарде и др.).

Под дискреционим одлучивањем пореских органа подразумева се избор између две или више различитих опција предвиђених законом, при чему наведени избор имплицира субјективну процену околности случаја.¹⁰³⁰ Одредбе пореских прописа које уводе одређени степен дискреционог одлучивања у порески систем могуће је поделити у три категорије, зависно од садржине овлашћења које установљавају за пореске органе: (1) одредбе које овлашћују порески орган на доношење одлука које утичу на висину пореске основице или висину дугованог пореза (енг. *liability discretions*), (2) одредбе које овлашћују порески орган на доношење одлука које олакшавају функционисање пореског система и чине га флексибилнијим (енг. *administrative discretions*)¹⁰³¹ и (3) одредбе које овлашћују порески орган на поступање у циљу сузбијања законите нелегитимне евазије (енг. *anti-avoidance discretions*).¹⁰³² Иако све врсте антиабузивних правила могу установити одређени степен дискреционих овлашћења пореских органа, општа антиабузивна правила се традиционално издвајају као најдрастичнији вид делегације овлашћења законодавне извршној власти. У том смислу је бојазан да би порески и судски органи могли узурпирати надлежност за стварање пореских закона најизраженија је у контексту њихове примене. Разлог томе је посебно раније поменути реконструктивни ефекат општих антиабузивних правила, који од пореских органа и судова захтева супституисање абузивног аранжмана неабузивним и на основу кога се, потом, утврђује пореска обавеза.

¹⁰²⁸ Edward Morse, "Reflections on the Rule of Law and 'Clear Reflections of Income': What Constrains Discretion?", *Cornell Journal of Law and Public Policy*, Vol. 8, 3/1999, 448-449.

¹⁰²⁹ Зоран Томић, „Дискрециона оцена у управном праву“, *Правни живот*, 10/2006, 292.

¹⁰³⁰ A. P. Dourado (2011), 30.

¹⁰³¹ Пример су одредбе које овлашћују порески орган да одреди рок у коме порески обвезник треба да изврши одређену радњу, или форму у којој треба да достави одређену информацију или документ и сл. У српском пореском законодавству у ту категорију би, рецимо, спадала одредба чл. 39, ст. 1 ЗПППА која овлашћује Пореску управу да одлучи о дужини временског периода на који се пореском обвезнику, на његов захтев, продужава рок за подношење пореске пријаве (у границама лимита постављеног законом).

¹⁰³² Australian Treasury, *Review of the Discretions in the Income Tax Laws*, Discussion Paper, 2007, наведено према: Michael Walpole, Chris Evans, "The Delicate Balance: Revenue Authority Discretions and the Rule of Law in Australia", *The Delicate Balance: Tax, Discretion and the Rule of Law* (eds. C. Evans et al.), IBFD, Amsterdam 2011, 130-133.

Савремено виђење начела поделе власти више не подразумева стриктну расподелу основних функција власти између различитих грана власти – законодавне, извршне и судске, већ динамичну варијанту поделе засноване на систему „провере и равнотеже“ (енг. *checks and balances*) између различитих грана власти.¹⁰³³ Сходно томе, премда је могуће јасно идентификовати различите апстрактне функције власти, није могуће сваку од њих алоцирати искључиво једној од три гране власти.¹⁰³⁴ Стога је очекивано да и извршна и судска власт у одређеној, додуше ограниченој, мери испуњавају улогу творца права. У литератури постоји сагласност у погледу тога да је начело поделе власти уважено у пореској материји уколико су законом, то јест од стране представничког тела прописани елементи законског описа пореског чињеничног стања различитих пореских облика. Не захтева се, дакле, да сваки детаљ пореског третмана буде прописан законом већ је остављање могућности дискреционе оцене пореским органима сасвим уобичајено.¹⁰³⁵ Тек уколико би пропис био до те мере неодређен да органе надлежне да га примењују доведе у позицију да доносе одлуке о основним питањима пореске политике, радило би се о стварању, уместо примени права.¹⁰³⁶

Приликом разматрања начела поделе власти често се повлачи паралела између кривичног и пореског права.¹⁰³⁷ Истиче се да, као и изрицање кривичних санкција, и наметање пореза води ограничењу права и слобода грађана, због чега у поменутиим гранама права треба да важе строжи захтеви у погледу нивоа одређености правних норми. Приклонили бисмо се радије Вајсбаховом (*David Weisbach*) ставу да не постоје ваљани разлози због којих би порески прописи морали бити одређенији од прописа у другим гранама права. Као аргументе у прилог наведеној тврдњи Вајсбах истиче да међу најнеодређеније правне норме спадају управо уставне одредбе којима се установљавају основна људска права и слободе, чији је значај за грађане свакако већи од њихове представе о висини будуће пореске обавезе.¹⁰³⁸ Такође, у кривичном праву је суду законом дато дискреционо овлашћење да, у границама прописаног лимита, одмери висину кривичне санкције,¹⁰³⁹ што, кад је реч о санкцијама које се састоје у лишењу слободе, неспорно представља озбиљније задирање у права појединца, него што би то могао бити случај приликом примене општег антибузивног правила. Чак и ако се као противаргумент истакне околност да у кривичној материји примену права врше искључиво судови, важно је напоменути да је могуће прописати да

¹⁰³³ Стриктна или чиста доктрина поделе власти (енг. *pure doctrine of the separation of powers*) има три елемента: (1) институционално разликовање три гране власти: законодавне, извршне и судске, (2) разликовање три посебне функције власти (законодавна, извршна и судска) у које се сви акти државе могу класификовати по својој природи, и (3) персонални аспект поделе власти, који подразумева да у саставу сваке гране власти морају бити различита лица, односно да међу њима не сме бити преклапања. Вид.: Maurice John Crawley Vile, *Constitutionalism and the Separation of Powers*, Liberty Fund, Indianapolis 1998, 15-18.

¹⁰³⁴ M. J. C. Vile (1998), 402.

¹⁰³⁵ A. P. Dourado (2010), 38-39.

¹⁰³⁶ *Ibid.*, 37.

¹⁰³⁷ Frans Vanistendael, "Taxation, Tax Avoidance and the Rule of Law", *Asia-Pacific Tax Bulletin*, Vol. 16, 3/2010, 213.

¹⁰³⁸ D. A. Weisbach (1999), 876.

¹⁰³⁹ *Ibid.*

надлежност за примену општег антиабузивног правила имају искључиво судови. Такво решење постоји, на пример, у Шведској.¹⁰⁴⁰

Један од ретких примера испитивања усклађености конкретних механизма за сузбијање законите нелегитимне евазије са начелом поделе власти налазимо у америчком случају *Coltec*.¹⁰⁴¹ Разматрање усклађености са начелом поделе власти у наведеном случају је било усмерено на раније анализирану доктрину економске суштине, једну од фискалних доктрина које су током претходних седам деценија развијали амерички судови. У поменутом случају, првостепени суд је оценио да нема места примени доктрине економске суштине указујући на њену супротност са уставом. Наиме, према аргументацији првостепеног суда, начело поделе власти налаже да би Конгрес, а не суд, требало да установи услове које порески обвезник мора испунити да би имао право на пореску уштеду. Последишно, првостепени суд је закључио да „у случају кад је порески обвезник испунио све предуслове које је [за остварење пореске уштеде, прим. аут.] законом прописао Конгрес (...) примена доктрине економске суштине повредила би начело поделе власти“.¹⁰⁴² Међутим, другостепени суд је преиначио одлуку првостепеног суда, указујући на непостојање основа да се доктрина економске суштине оцени као неуставна. Према аргументацији другостепеног суда, доктрина економске суштине је само „оруђе“ суда за остваривање сврхе прописа који је претходно усвојио Конгрес. Према томе, просто одступање суда од језичког тумачења прописа у намери да установи његов циљ није довољно да се утврди повреда начела поделе власти.¹⁰⁴³ Ако се има у виду да је наведено образложење дато у контексту фискалне судске доктрине, утолико пре би се идентичан резон могао бранити у контексту евентуалног општег антиабузивног правила које није производ судске праксе него активности законодавца.

Слично томе, Уставни суд Белгије (*La Cour constitutionnelle*) је разматрао да ли је опште антиабузивно правило које је уведено у белгијско пореско законодавство 1993. године (садржано у тадашњем чл. 344, ст. 1 Закона о порезу на доходак) у супротности са чл. 170 Белгијског устава, који прописује да се порези могу уводити искључиво законом. Према наводима подносиоца уставне жалбе, спорна одредба је у тој мери неодређена да извршној власти оставља преширока овлашћења за утврђивање елемената законског описа пореског чињеничног стања. У сржи је, дакле, било питање усклађености општег антиабузивног правила са начелом поделе власти у контексту наводног делегирања овлашћења законодавне извршној власти.¹⁰⁴⁴ Уставни суд Белгије заузео је том приликом став да су чл. 344, ст. 1 Закона о порезу на доходак прописани врло строги услови и ограничења примени општег антиабузивног правила те да, имајући у виду проблематику дефинисања феномена законите нелегитимне пореске евазије, не би ни било могуће да законодавац још детаљније

¹⁰⁴⁰ Stefan Olsson, "Sweden", *GAARs – A Key Element of Tax Systems in the Post-BEPS World* (eds. M. Lang et al.), IBFD, Amsterdam 2016, 694.

¹⁰⁴¹ *Coltec Industries, Inc. v. U.S.*, 454 F.3d 1340 (Fed. Cir. 2006). Decided July 12, 2006.

¹⁰⁴² *Coltec Inds., Inc. v. United States*, 62 Fed. Cl. 716 (2004), 756. Decided October 29, 2004.

¹⁰⁴³ *Coltec Industries, Inc. v. U.S.*, 454 F.3d 1340 (Fed. Cir. 2006), 1354. Decided July 12, 2006.

¹⁰⁴⁴ Bruno Peeters, Elly van de Velde, "Belgium", *Separation of powers in tax law* (ed. A. P. Dourado), EATLP, 2010, 70.

пропише начин његове примене.¹⁰⁴⁵ Уставни суд Белгије оцењивао је и уставност нове верзије општег антибузивног правила из 2012. године и дошао до суштински идентичног закључка.¹⁰⁴⁶

Ослањање на опште антибузивно правило не може и не сме да доведе до одузимања законодавној власти примарне улоге у стварању кохерентног и хомогеног пореског система. Ипак, чак и кад се ради о општим антибузивним правилима, могуће је ограничити размере дискреционих овлашћења пореских органа пажљивим прописивањем услова од чије испуњености зависи примена општег антибузивног правила, као и критеријума у складу са којима се има спровести реквалификација. Досадашња упоредна законодавна пракса већ је изнедрила неколико инструмената подобних да континуирано спроводе контролу начина вршења дискреционих овлашћења, која општа антибузивна правила пружају органима који их примењују. Анализи тих механизма посвећена је глава шеста дисертације.

4. Начело законитости

У пореским системима изграђеним на владавини права, принцип суверености грађана имплицира да законски опис пореског чињеничног стања мора бити усвојен од стране представничког тела.¹⁰⁴⁷ Тиме се обезбеђује заштита пореских обвезника од самовоље пореских органа. Недовољно прецизно одређене границе примене општег антибузивног правила чест су повод за тврдње о његовој супротности са начелом законитости. Наведено становиште почива на аргументу да порески обвезник не може предвидети размере своје будуће пореске обавезе зато што њено утврђивање зависи од значења које ће флуидним стандардима садржаним у формулацији општег антибузивног правила дати поступајући порески орган, односно суд.

Супротно томе, у немачкој порескоправној теорији постоји становиште да опште антибузивно правило управо служи остваривању начела законитости.¹⁰⁴⁸ Према том виђењу (нем. *Außentheorie*), опште антибузивно правило садржано у чл. 42 немачког Фискалног закона представља помоћно средство телеолошком тумачењу. Домет примене општег антибузивног правила сужава се у мери у којој се тумачење пореских прописа ослања на телеолошко тумачење.¹⁰⁴⁹ Своју помоћну функцију опште антибузивно правило испуњава пружајући позитивноправни основ за остваривање сврхе одредаба пореског прописа. Оно се, наиме, примењује у случајевима када порески обвезник „заобилази“ законски опис пореског чињеничног стања на начин да телеолошки и остали методи тумачења нису довољни да обезбеде

¹⁰⁴⁵ Пресуда Уставног суда Белгије бр. 188/2004, од 24. новембра 2004. године. Превод на немачки доступан на: <https://www.const-court.be/de>, 27. септембар 2021.

¹⁰⁴⁶ Пресуда Уставног суда Белгије бр. 141/2013, од 30. октобра 2013. године. Превод на немачки доступан на: <https://www.const-court.be/de>, 27. септембар 2021.

¹⁰⁴⁷ А. Р. Dourado (2011), 16.

¹⁰⁴⁸ J. Englisch (2015), 215.

¹⁰⁴⁹ *Ibid.*, 216.

опорезивање које одговара циљу конкретне одредбе пореског прописа.¹⁰⁵⁰ Према речима Алберта Хенсела (*Albert Hensel*), једног од најранијих немачких теоретичара избегавања пореза: „Права законита нелегитимна пореска евазија започиње тамо где уметност тумачења почне да подбацује.“¹⁰⁵¹ Уместо супсумирања под законски опис пореског чињеничног стања стварно реализованих чињеница, формулише се хипотетичка чињенична ситуација усклађена са циљем прописа те се на основу ње утврђују порескоправне последице.¹⁰⁵²

У пореским системима који предвиђају опште антибузивно правило аргумент о његовој супротстављености начелу законитости се, по правилу, оповргава чињеницом да законодавац пружа неопходне смернице прописујући услове за његову примену. Преиспитивање уставности општег антибузивног правила с ослонцем на начело законитости било је предмет случаја *Kaulius v. Canada*, који је решен 2003. године пред Врховним судом Канаде.¹⁰⁵³ Аргументација жалиоца базирала се на тврдњи да је канадско опште антибузивно правило до те мере неодређено да пореској администрацији пружа неограничено право наметања пореза, због чега је у супротности са чл. 53 Уставног акта из 1867. године (*Constitution Act*).¹⁰⁵⁴ Реч је о одредби која прописује да закони којима се уводе порези и други намети морају проистећи из рада Доњег дома парламента (*House of Commons*). Суд је наводе пореског обвезника оценио неоснованим. Према образложењу Суда, иако опште антибузивно правило даје право пореском органу да одлуку којом утврђује порез заснива на циљевима пореске политике које конкретан порески пропис настоји да оствари, уместо на експлицитним одредбама тог акта (изузимајући одредбе самог општег антибузивног правила), циљеви пореске политике обликовани су од стране законодавца и интерпретирани од стране судова. Последишно, пореској администрацији „није делегирано овлашћење да креира пореску политику нити да уводи нове пореске облике на сопствену иницијативу“.¹⁰⁵⁵

5. Начело сразмерности циља и средства

Начело сразмерности циља и средства (енг. *the principle of proportionality*, нем. *die Verhältnismäßigkeitsgebot*, фр. *principe de proportionnalité*) представља једно од најважнијих начела модерног јавног права. Оно поставља границе употреби јавних овлашћења којима се лимитирају права и слободе приватних лица.¹⁰⁵⁶ То чини захтевањем да акти

¹⁰⁵⁰ *Ibid.*, 215.

¹⁰⁵¹ Albert Hensel, *Zur Dogmatik des Begriffs "Steuerumgehung": Sonderdruck aus der Bonner Festgabe für Ernst Zitelmann*, Duncker & Humblot reprints, Berlin 2013, 244.

¹⁰⁵² J. Englisch (2015), 215.

¹⁰⁵³ Пресуда Врховног суда Канаде у случају *Kaulius v. Canada*, од 7. октобра 2003. године. Текст пресуде доступан на: <https://taxinterpretations.com/content/352692>, 8. април 2022.

¹⁰⁵⁴ Пара. 20 Пресуде Врховног суда Канаде у случају *Kaulius v. Canada*.

¹⁰⁵⁵ Пара. 22 Пресуде Врховног суда Канаде у случају *Kaulius v. Canada*.

¹⁰⁵⁶ Adam Zalasiński, "The Proportionality Principle and (European) Tax Law", *Principles of Law: Function, Status and Impact in EU Tax Law* (ed. C. Brokelind), IBFD, Amsterdam 2014, 13.4.1.

државних органа буду сразмерни циљевима који се њима желе постићи, док истовремено у најмањој могућој мери ограничавају права и слободе приватних лица. Начело сразмерности циља и средства је од значаја и у поступку доношења закона и код њихове примене.¹⁰⁵⁷ Сходно томе, оно фигурира као средство у уставносудској контроли општих аката усвојених од стране законодавног органа, као и у судској контроли појединачних аката донетих од стране управних органа.¹⁰⁵⁸ Како вршење субјективног пореског права државе нужно подразумева ограничавање (пре свега имовинских) права пореских обвезника, начело сразмерности циља и средства обезбеђује постизање циљева пореске политике уз поменута ограничења у што мањој мери.

Кад је реч о конципирању општег антибузивног правила, начело сразмерности је од посебне важности за одабир правних последица по конкретног пореског обвезника, које ће порески законодавац „везати“ за његову успешну примену.¹⁰⁵⁹ Основно питање у наведеном контексту је: Да ли је пенализација пореског обвезника, у случају да се утврди постојање законите нелегитимне евазије, у складу са начелом сразмерности, односно, ако то јесте случај, на који начин би требало одмерити висину санкција? Одговор на та питања зависиће, с једне стране, од ширег оквира санкција (административних, прекршајних и кривичних санкција применљивих у случају непрописног понашања пореских обвезника) и, с друге стране, од постојећих механизма заштите права пореских обвезника у одређеном пореском систему. Потребно је, дакле, узети у обзир строгост санкција у случају „класичног“ *contra legem* понашања пореског обвезника, то јест пореских прекршаја и пореских кривичних дела те одредити блажу санкцију за избегавање пореза. Истовремено, да би се постигао потребан одвраћајући ефекат, санкција за избегавање пореза морала би бити одмерена у вишем износу у поређењу са евентуално прописаним доплатама (енг. *surcharges*, нем. *Säumniszuschläge*) које се, поред законске затезне камате, од пореског обвезника наплаћују услед неиспуњења пореског дуга о доспелости¹⁰⁶⁰ или почев од момента покретања поступка принудне наплате.¹⁰⁶¹ Коначно, пореском обвезнику мора бити омогућено да висину одмерене санкције доведе у питање у судском поступку.

¹⁰⁵⁷ Klaus Tipke, *Die Steuerrechtsordnung*, Verlag Dr. Otto Schmidt, Köln 1993, 232.

¹⁰⁵⁸ A. Zalasiński (2014), 13.4.1.

¹⁰⁵⁹ О значају начела сразмерности у контексту примене националних антибузивних мера у оквирима јединственог тржишта, вид.: Dennis Weber, *Tax Avoidance and the EC Treaty Freedoms*, Kluwer Law International, the Hague 2005, 209-210.

¹⁰⁶⁰ Пример је увећање висине главног пореског дуга од 1% почев од момента пада у доцњу, прописано у Sec. 240 немачког *Abgabenordnung*-а.

¹⁰⁶¹ Пример је увећање висине главног пореског дуга од 5% почев од дана покретања поступка принудне наплате. Вид.: чл. 78, ст. 1, тач. 3 ЗПППА.

6. Начело правичности

Формални предуслов правичности пореза налазимо у њиховој општости.¹⁰⁶² Општост пореза подразумева да су сва (физичка и правна) лица, која су на законом прописан начин повезана са одређеном пореском јурисдикцијом,¹⁰⁶³ у обавези да плаћају порез. Наведени захтев се манифестује, између осталог, и у чињеници да физичко лице стиче порескоправну способност самим рођењем,¹⁰⁶⁴ а правно лице у моменту уписа у одговарајући регистар.

За наше истраживање је важнији супстантивни предуслов правичности пореза, који се састоји у захтеву да опорезивање буде равномерно распоређено на све пореске обвезнике.¹⁰⁶⁵ У модерним пореским системима равномерно опорезивање се огледа у поштовању принципа способности плаћања, који налаже опорезивање у складу са економском снагом пореског обвезника (енг. *ability-to-pay principle*).¹⁰⁶⁶ Још је Француска декларација о правима човека и грађанина, у једном од својих седамнаест чланова, прописивала да се порези примењују равномерно на све грађане, у складу са њиховим могућностима.¹⁰⁶⁷ Принцип способности плаћања, с једне стране, легитимише наметање пореске обавезе одређене висине, док, с друге стране, представља ограничење вршењу субјективног пореског права државе.¹⁰⁶⁸

Принцип способности плаћања се манифестује посредством два међусобно комплементарна захтева: (1) захтев за хоризонталном правичношћу и (2) захтев за вертикалном правичношћу.¹⁰⁶⁹ Захтев за хоризонталном правичношћу се заснива на

¹⁰⁶² Dejan Popović, *Nauka o porezima i poresko pravo*, COLPI – Savremena administracija, Beograd – Budimpešta 1997, 291.

¹⁰⁶³ Повезаност са одређеном јурисдикцијом подразумева постојање неке од одлучујућих чињеница које легитимишу субјективно пореско право одређене јурисдикције. Оне могу бити персоналног карактера, уколико у везу доводе пореског обвезника и конкретну пореску јурисдикцију или економског карактера, ако успостављају везу између одређеног пореског објекта и конкретне пореске јурисдикције. У првом случају реч је о одлучујућим чињеницама резидентства и држављанства, а у другом о одлучујућој чињеници извора (дохотка или имовине).

¹⁰⁶⁴ Изузетак су ситуације у којима порескоправну способност има и зачето, а нерођено дете (лат. *nasciturus*).

¹⁰⁶⁵ D. Popović (1997), 294.

¹⁰⁶⁶ У литератури, али и правним изворима, синонимно се употребљавају и изрази економска моћ и економски капацитет.

¹⁰⁶⁷ Реч је о првом правном акту који је предвидео принцип способности плаћања. Вид.: Чл. 13 Déclaration des droits de l'homme et du citoyen de 1789, превод на енглески доступан на: https://www.open.edu/openlearn/ocw/pluginfile.php/612270/mod_resource/content/1/rightsofman.pdf, 23. септембар 2021.

¹⁰⁶⁸ Слично вид.: Maria Teresa Soler Roch, "Forum: Tax Administration versus Taxpayer – A New Deal?", *World Tax Journal*, Vol. 4, 3/2012, 287.

¹⁰⁶⁹ Премда се та два аспекта начела правичности у данашње време малтене безрезервно прихватају, њихова реализација у пракси није нимало једноставна. Порески систем настоји да поменуते аспекте начела правичности „отелотвори“ посредством различитих правних института, дефиниција и начина администрирања пореза. Вид.: A. Marguerite Cassin, "Equitable and Fair: Widening the Circle", *Fairness in Taxation: Exploring the Principles* (ed. A. M. Maslove), University of Toronto Press, Toronto – Buffalo – London 1993, 121.

идеји да обвезнике који се налазе у истој или сличној економској ситуацији порески систем треба да третира на приближно исти начин. Захтев за вертикалном правичношћу налаже различит третман пореских обвезника који се налазе у различитим економским ситуацијама.¹⁰⁷⁰ Разматрање економске ситуације пореског обвезника у контексту оба наведена захтева налаже узимање у обзир не само његовог дохотка, имовине и потрошње, већ и личних и породичних прилика у којима се налази (нпр. број издржаваних чланова домаћинства, његова старост, постојање инвалидитета или хроничног обољења и др.).¹⁰⁷¹

Бројне су државе чији устави уздижу принцип способности плаћања на ранг уставног начела (нпр. Грчка,¹⁰⁷² Италија,¹⁰⁷³ Француска, Хрватска¹⁰⁷⁴ и Шпанија¹⁰⁷⁵). Његово уставно нормирање наглашава важност социјалне димензије опорезивања.¹⁰⁷⁶ Но, постоје и државе у којима се, премда није експлицитно прописан уставом, тај принцип прихвата као фундаментални принцип у складу са којим се имају формулисати порески прописи (нпр. Немачка,¹⁰⁷⁷ Аустрија, Пољска, Словенија¹⁰⁷⁸).

Начело правичности представља можда и најважнији аргумент у прилог увођења општих антиабузивних правила. Наиме, поступци који се могу квалификовати као законита нелегитимна евазија супротни су како начелу хоризонталне правичности, тако и начелу вертикалне правичности. Нарушавање

¹⁰⁷⁰ Напомињемо да у литератури постоји и став да самостално значење има једино захтев за вертикалном правичношћу, док захтев за хоризонталном правичношћу по логици ствари произлази из њега. Према том ставу, различит третман пореских обвезника који се налазе у различитим економским околностима уједно значи и једнак третман за оне који се налазе у истим или сличним економским околностима. Вид.: Louis Kaplow, "Horizontal Equity: Measures in Search of a Principle", *National Tax Journal*, Vol. 42, 2/1989, 144-145. С друге стране, Брукс (Neil Brooks) хоризонталну правичност издваја као најважнији критеријум за евалуацију пореских система. Вид.: Neil Brooks, "The Changing Structure of the Canadian Tax System: Accommodating the Rich", *Osgoode Hall Law Journal*, Vol. 31, 1/1993, 181.

¹⁰⁷¹ Holley H. Ulbrich, *Public Finance in Theory and Practice*, Routledge, New York 2011, 72.

¹⁰⁷² Чл. 4, ст. 5 Устава Грчке, превод на енглески доступан на: <https://www.hellenicparliament.gr/en/Vouli-ton-Ellinon/To-Politeuma/Syntagma/>, 29. септембар 2021.

¹⁰⁷³ Чл. 53 Constitution of the Italian Republic, званични превод на енглески језик доступан на: https://www.senato.it/documenti/repository/istituzione/costituzione_inglese.pdf, 23. септембар 2021.

¹⁰⁷⁴ Чл. 51, ст. 1 Ustava Republike Hrvatske, *Narodne novine*, br. 56/1990, 135/1997, 8/1998, 113/2000, 124/2000, 28/2001, 41/2001, 55/2001, 76/2010, 85/2010, 5/2014.

¹⁰⁷⁵ Чл. 31, ст. 1 Constitución Española, званични превод на енглески језик доступан на: <https://www.boe.es/legislacion/documentos/ConstitucionINGLES.pdf>, 23. септембар 2021.

¹⁰⁷⁶ Hrvoje Arbutina, „Ustavna i nadnacionalna ograničenja ovlaštenja na oporezivanje“, *Zbornik Pravnog fakulteta u Zagrebu*, Vol. 62, No. 5-6, 2012, 1287-88. Арбутина скреће пажњу на чињеницу да је материјални аспект начела правичности једино пореско начело које је нашло своје место у Уставу Хрватске и из тога извлачи закључак о његовој највећој важности.

¹⁰⁷⁷ Иако није изричито прописан уставом, тај принцип се у Немачкој изводи из других уставних начела, пре свега из начела једнакости грађана. Вид.: Marc Bourgeois, "Constitutional framework of the different types of income", *The Concept of Tax* (eds. B. Peeters et al.), EATLP, 2005, 157.

¹⁰⁷⁸ Boštjan Koritnik, Jernej Podlipnik, "The Ability-to-Pay Principle as a Primarily Constitutional Basis for Tax Norms of a Financial Nature", *Izzivi ustavne prava v 21. stoletju - liber amicorum Ciril Ribičič* (eds. M. Žgur, N. Kogovšek Šalamon, B. Koritnik), Inštitut za lokalno samoupravo in javna naročila, Maribor 2017, 8.

вертикалне правичности последица је околности да су прилике за упуштање у абузивно понашање неравномерно распоређене између пореских обвезника различите економске снаге. Било да су у питању физичка или правна лица, порески обвезници са већом економском снагом имају несразмерно више могућности за практиковање законите нелегитимне евазије.¹⁰⁷⁹ Већа економска снага омогућава им, између осталог, да прибаве савете пореских саветника и другу експертизу којом сами не располажу.¹⁰⁸⁰ Осим тога, упуштањем у закониту нелегитимну евазију порески обвезници реализују пореске уштеде на које, у складу са захтевом за вертикалном правичношћу, немају право. Другим речима, стварна економска ситуација у којој се налазе не оправдава остваривање пореске уштеде, то јест ниже пореско оптерећење. Слично томе, хоризонтална правичност је нарушена околношћу да порески обвезници који се налазе у истим или сличним економским позицијама плаћају различит износ пореза, због тога што се неки од њих упуштају у закониту нелегитимну евазију, док други то не чине.

Поштовање начела правичности је од кључног практичног значаја за функционисање пореских система. Наиме, модерни порески системи преваходно се ослањају на добровољно испуњавање пореских обавеза од стране пореских обвезника. Они адекватно функционишу захваљујући томе што већина пореских обвезника добровољно поступа у складу са пореским прописима, између осталог, из уверења у њихову правичност.¹⁰⁸¹ Насупрот томе, порески системи које грађани перципирају као неправичне суочени су са снажним отпором пореских обвезника испуњавању пореских обавеза. Порески обвезници који сматрају да је порески терет неправично расподељен, односно да су поједине категорије пореских обвезника неоправдано повољније третиране од других, имаће већи подстицај да пореском евазијом (било законитом или незаконитом) умање неправду којој су изложени.¹⁰⁸² Због тога неправични порески системи у коначници генеришу мање пореских прихода, уз

¹⁰⁷⁹ F. Zimmer (2019), 220.

¹⁰⁸⁰ Континуирано „надмудривање“ пореских обвезника са пореским законодавцем које законита нелегитимна пореска евазија, као динамичан и креативни подухват, подразумева уобичајено претпоставља прибављање услуга пореских саветника. Због специјализације коју порески саветници поседују и значајног иновационог аспекта услуге коју тим поводом пружају, просечан порески обвезник у највећем броју случајева неће бити у прилици да је приушти. Наведено је важно због тога што је кључна детерминанта успешности абузивног аранжмана његова иновативност и прилагођеност посебној ситуацији пореског обвезника. Масовно пласирани, стандардни абузивни аранжмани по дефиницији су слабијег успеха. Вид. за више детаља: Doreen McBarnet, “Legitimate Rackets: Tax Evasion, Tax Avoidance, and the Boundaries of Legality”, *The Journal of Human Justice*, Vol. 3, 2/1992, 70-71.

¹⁰⁸¹ Нова студија Светске банке пружа емпиријску потврду тврдње да перцепција пореских обвезника о правичности пореског система утиче на њихову спремност да добровољно испуњавају своје пореске обавезе. За разлику од досадашњих истраживања која су у фокусу имала махом развијене земље, поменута студија је спроведена на узорку од 30.000 испитаника у чак осам земаља у развоју, са четири различита континента, и чије становништво чини 10% светске популације (Гана, Индонезија, Јордан, Јужноафричка Република, Колумбија, Мексико, Танзанија и Шри Ланка). Вид.: Christopher Hoy, *How Does the Progressivity of Taxes and Government Transfers Impact People's Willingness to Pay Tax?: Experimental Evidence across Developing Countries*, Policy Research Working Paper 10167, World Bank Group, September 2022, 33-37.

¹⁰⁸² Што је веће одступање у оквиру једног пореског система од одређеног општеприхваћеног критеријума праведности, то је снажнији отпор плаћању пореза. Вид.: Božidar Jelčić, *Financijsko pravo i financijska znanost*, Informator, Zagreb 1994, 187.

знатно више административне трошкове.¹⁰⁸³ У том смислу се може бранити став да су општа антиабузивна правила неопходна као противтежа приликама за закониту нелегитимну евазију, које неминовно фигурирају у пореском систему нарушавајући његову правичност.

У том контексту, интересантан је приступ Савезног уставног суда Немачке (*Bundesverfassungsgericht*), који је пресудом из 2014. године¹⁰⁸⁴ установио да су одредбе пореских прописа у супротности са уставним начелом правичности¹⁰⁸⁵ у мери у којој допуштају трансакције, односно аранжмане који воде неоправдано неравномерном пореском третману.¹⁰⁸⁶ У литератури је наведени приступ означен као „конституционализација спречавања избегавања пореза“.¹⁰⁸⁷ Другим речима, према немачком уставу, прописивање антиабузивног законодавства представља *обавезу* парламента.¹⁰⁸⁸ Важно је, ипак, нагласити да, према аргументацији Суда, утврђивање супротности поједине одредбе пореског прописа с Уставом због тога што пружа могућности за избегавање пореза долази у обзир искључиво уколико претходно није примењено антиабузивно законодавство.¹⁰⁸⁹ Слично томе, италијански судови и порески органи су у чл. 53 Устава Републике Италије, који прописује принцип способности плаћања, пронашли одговарајуће средство у борби против законите нелегитимне евазије за оне ситуације у којима није било могуће применити ниједно посебно антиабузивно правило.¹⁰⁹⁰ Верујемо, зато, да би одредба чл. 91, ст. 2 Устава Републике Србије, која гласи: „Обавеза плаћања пореза (...) је општа и заснива се на економској моћи обвезника“, могла да послужи као аргумент у прилог увођења општег антиабузивног правила у српски порески систем. Њоме се прецизира чл. 1 Устава који прокламује да је Република Србија „(...) заснована на владавини права и социјалној правди, начелима грађанске демократије, људским и мањинским правима и слободама и припадности европским принципима и вредностима“.

7. Закључна разматрања

Имајући у виду критике које се у литератури истичу на рачун усклађености општих антиабузивних правила са појединим уставним начелима, зачуђује околност

¹⁰⁸³ Lars Osberg, „What’s Fair? The Problem of Equity in Taxation“, *Fairness in Taxation: Exploring the Principles* (ed. A. M. Maslove), University of Toronto Press, Toronto-Buffalo-London 1993, 63.

¹⁰⁸⁴ BVerfG, Urteil des Ersten Senats vom 17. Dezember 2014 - 1 BvL 21/12, доступно на: https://www.bundesverfassungsgericht.de/SharedDocs/Entscheidungen/DE/2014/12/lis20141217_1bvl002112.html, 21. септембар 2021.

¹⁰⁸⁵ Као што је претходно напоменуто, немачки устав (*Grundgesetz*) не прописује експлицитно принцип способности плаћања, али се он изводи из начела једнакости садржаног у чл. 3, ст. 1 *Grundgesetz*-а.

¹⁰⁸⁶ Пара. 252, BVerfG, Urteil des Ersten Senats vom 17. Dezember 2014 - 1 BvL 21/12.

¹⁰⁸⁷ Ekkehart Reimer, „Germany“, *Tax Avoidance Revisited in the EU and BEPS Context* (ed. A. P. Dourado), IBFD, Amsterdam 2017, 15.2.1.

¹⁰⁸⁸ *Ibid.*

¹⁰⁸⁹ Пара. 254, BVerfG, Urteil des Ersten Senats vom 17. Dezember 2014 - 1 BvL 21/12.

¹⁰⁹⁰ A. Lupo (2002), 368.

да су она сасвим уобичајен елемент упоредноправних пореских система, као и чињеница да су изузетно ретко предмет уставносудске контроле. Поврх тога, чак и ретки покушаји да се утврди неуставност општих антиабузивних правила, по правилу, остају неуспешни.¹⁰⁹¹ То посебно важи, чини се, кад је реч о модернијим општим антиабузивним правилима, чија је формулација током последњих неколико деценија претрпела одређена усавршавања и „фина подешавања“ и која су праћена одређеним механизмима заштите права пореских обвезника. На први поглед, закључак би могао бити да су тензије које општа антиабузивна правила стварају у односу са појединим правним начелима „цена“ коју су творци пореске политике све спремнији да прихвате зарад успешне борбе против законите нелегитимне евазије. Ми смо, ипак, склони да верујемо да је реч о тренду који је последица чињенице да садржина и значај појединих правних начела у одређеном (пореско)правном систему нису непроменљиви, већ су под константним утицајем економских и социјалних кретања. Другим речима, сматрамо да је легитимисању општих антиабузивних правила одлучујуће допринело враћање принципа (материјалне) правичности у фокус креатора пореске политике у сфери како међународног, тако и националног пореског права.

Испитивање прихватљивости општих антиабузивних правила у контексту издвојених начела не сме пренебрегнути околност да и у другим гранама права постоје одредбе које су подједнако непрецизне и садрже правне стандарде који резултирају делегацијом овлашћења за „стварање“ права од стране законодавне извршној и судској власти. У теорији правне регулације постоји сагласност да законодавна техника својствена прецизним правним правилима није подобна да на конзистентан начин обезбеди регулисање одређене сложене и/или динамичне појаве. Напротив, са усложњавањем предмета правног регулисања, законодавна техника која је у основи формулисања правних принципа далеко је подобнија за његову конзистентну регулацију која, заузврат, доприноси правној сигурности.¹⁰⁹² „Разлог је у томе што учестали покушаји прецизног регулисања правним правилима резултирају већом непрецизношћу комплексног система правила [као целине, прим. аут.]“¹⁰⁹³ Тешко да можемо наћи бољи пример појаве чија сложеност налаже одустанак од инсистирања на законодавној техници у основи правних правила од законите нелегитимне пореске евазије. У том контексту, не налазимо оправдане разлоге за посебне вредносне аршине кад је реч о пореском праву, у поређењу са другим областима правног регулисања, а који би захтевали задржавање на регулацији преваходно прецизним правним правилима.

Историјски развој система заштите од законите нелегитимне евазије јасно показује да је опирање креатора пореске политике прописивању општег антиабузивног правила неизоставно резултирало увођењем других антиабузивних инструмената, као што су фискалне доктрине и посебна антиабузивна правила. Из разлога које смо истакли у другој глави, тешко се може бранити став о довољности наведених средстава за успешно правно регулисање законите нелегитимне евазије.

¹⁰⁹¹ John Prebble, “Kelsen, the Principle of Exclusion of Contradictions, and General Anti-Avoidance Rules in Tax Law”, *Philosophical Foundations of Tax Law* (ed. M. Bhandari), Oxford University Press, Oxford 2017, 87.

¹⁰⁹² J. Braithwaite (2002), 75.

¹⁰⁹³ *Ibid.*, 48.

Фискалне доктрине, иако макар начелно пружају могућност дугорочнијег адресовања ове појаве, стварају још озбиљније проблеме у погледу усклађености с анализираним правним начелима (посебно начелом законитости и начелом поделе власти) него што је то случај са општим антиабузивним правилима. С друге стране, посебна антиабузивна правила значајно повећавају сложеност пореских прописа, истовремено пружајући тек краткорочно и парцијално решење наведеног проблема.

Приликом разматрања интеракције општих антиабузивних правила са основним правним начелима на којима се заснивају модерни порески системи често се заборавља да циљ пореског система није (само) остваривање наведених начела.¹⁰⁹⁴ Циљ пореског система јесте да обезбеди финансирање јавне потрошње, као и да спроводи редистрибутивну и стабилизациону политику у држави. На питање о усаглашености одређеног прописа са било којим од анализираних начела није могуће нити потребно дати једнозначан одговор у „све или ништа“ маниру. Напротив, могуће је само разматрање степена постојеће (не)усаглашености са њима.¹⁰⁹⁵ Пре свега, различита начела која смо анализирали могу бити, а често и јесу, у међусобном сукобу те апсолутна усаглашеност општих антиабузивних правила са свим начелима истовремено није ни могућа. То је посебно евидентно у односу између начела правичности, с једне стране, и осталих начела која смо напред анализирали, с друге стране. Према нашем мишљењу, захтеви у темељу начела правичности недвосмислено легитимишу увођење општег антиабузивног правила. Остала начела, премда не искључују *eo ipso* могућност његовог увођења, намећу одређене ограде начину на који би оно требало бити формулисано и налажу унапређивање нивоа заштите права пореских обвезника у контексту његове примене. Описана „подвојеност“ између наведених начела може се свести, заправо, на раније приказану разлику између тзв. формалног аспекта начела владавине, који тежиште ставља на формалне карактеристике које би требало да одликују одређени правни пропис и тзв. материјалног аспекта владавине права, који у фокусу има вредности и циљеве који се конкретним правним прописом настоје реализовати. Другим речима, чини се да противници увођења општих антиабузивних правила начело владавине права своде на његову формалну компоненту, у потпуности занемарујући вредности чијем остварењу би наметање формалних предуслова требало да допринесе.

¹⁰⁹⁴ N. Brooks (1993), 180.

¹⁰⁹⁵ J. Raz (1979), 215.

ГЛАВА ШЕСТА

ЗАШТИТА ПРАВА ПОРЕСКОГ ОБВЕЗНИКА У КОНТЕКСТУ ПРИМЕНЕ ОПШТИХ АНТИАБУЗИВНИХ ПРАВИЛА

1. Уводне напомене

Како би могла да постигну циљ који је пред њих постављен, а то је да се супротставе појави коју је изузетно тешко (статично) дефинисати, општа антиабузивна правила формулисана су на начин који, као што је претходно излагање показало, може довести у питање њихову усклађеност са појединим правним начелима на којима се заснивају модерни порески системи. Главну брану евентуалном сукобу општег антиабузивног правила са уставноправним начелима која су од значаја за опорезивање чини адекватан оквир заштите права пореских обвезника. За потребе овог истраживања, под „оквиром заштите права пореских обвезника“ у контексту примене општег антиабузивног правила подразумевамо не само мере заштите права пореских обвезника које су саставни део дизајна и имплементације сâмог општег антиабузивног правила, већ и мере заштите права пореских обвезника које су део ширег порескоправног институционалног оквира у одређеној држави, али које су од одлучујућег значаја за примену општег антиабузивног правила. Значај питања заштите права пореских обвезника у контексту примене општег антиабузивног правила огледа се у томе што је поступна промена става грађанске јавности и политичког естаблишмента према пракси избегавања пореза допринела увођењу широке лепезе мера (нпр. строжи документациони захтеви, захтеви веће транспарентности пословања и др.), које су допринеле отежавању положаја пореских обвезника, односно суштинској ерозији заштите њихових права.

2. Мере заштите права пореског обвезника као елементи дизајна и имплементације општег антиабузивног правила

2.1. Учешће саветодавног тела у поступку примене општег антиабузивног правила

У све већем броју пореских система увођење општег антиабузивног правила је праћено предвиђањем учешћа посебног консултативног тела у његовој примени. Упоредноправно посматрано, постоје значајне разлике у начину на који је уређен однос таквог консултативног тела са пореским органом, његов састав и поступак у коме оно обавља своју улогу. У наредном излагању ћемо испитати приступ неколицине јурисдикција, које су уређивању консултативног органа посветиле

највећу пажњу, односно које у примени тог механизма заштите права пореских обвезника имају вишегодишње искуство.

У литератури и стручним расправама се указује на неколико кључних користи које може донети учешће саветодавног тела у поступку примене општег антибузивног правила.

Пре свега, на тај начин се умањује вероватноћа раније поменутог *overkill* ефекта општег антибузивног правила. Чланови саветодавног тела би требало да, захваљујући експертизи и искуству које имају, осигурају да опште антибузивно правило не буде примењено нпр. зато што порески органи нису верзирани у различитим областима комерцијалне и финансијске делатности. Уосталом, не би ни било реално очекивати од службеника пореске администрације да буду константно у току са свим финесима које са собом носи савремено глобализовано пословање.

Друго, мишљења саветодавног тела би, уколико се јавно објављују, могла да послуже као смернице за пореске обвезнике и њихове саветнике да потпуније разумеју логику и начин функционисања општег антибузивног правила те да своје поступање прилагоде његовим захтевима.¹⁰⁹⁶ Осим тога, објављивање мишљења саветодавног тела би умногоме допринело не само транспарентнијој, већ и уједначенијој примени општег антибузивног правила.¹⁰⁹⁷ Тиме се у битној мери ограничава дискреционо одлучивање пореског органа,¹⁰⁹⁸ што је, као што је напред објашњено, један од кључних проблема општег антибузивног правила.

Треће, саветодавно тело може имати функцију централизованог контролног механизма. Наиме, у многим јурисдикцијама овлашћење за примену општег антибузивног правила дато је бројним пореским службеницима, који су запослени у филијалама, односно регионалним центрима пореске администрације широм државе. У том контексту, саветодавно тело обезбеђује основ за развој механизма размене информација у оквирима пореске администрације, који представља неопходан предуслов уједначене примене општег антибузивног правила у границама јединствене јурисдикције.¹⁰⁹⁹ Значај уједначености примене општег антибузивног правила (и за пореског обвезника и за државу) јасно видимо на примеру случаја *Engie*, чије смо последице анализирали у претходном излагању.¹¹⁰⁰

Четврто, саветодавно тело би могло да буде задужено за формулисање и периодично ажурирање упутстава за примену општег антибузивног правила. Истина, сачињавање наведеног упутства најчешће је у надлежности пореске администрације. Међутим, поверавање тог овлашћења саветодавном телу представља

¹⁰⁹⁶ Aaronson Report (2011), 26.

¹⁰⁹⁷ Canada Revenue Agency, Information Circular 88-2 General Anti-Avoidance Rule - Section 245 of the Income Tax Act, October 1988, para. 2, доступно на: <https://www.canada.ca/en/revenue-agency/services/forms-publications/publications/ic88-2.html>, 16. март 2022.

¹⁰⁹⁸ C. A. Alvarrenga (2013), 363.

¹⁰⁹⁹ Gaetano T. Pagone, "The Australian GAAR Panel", *GAAR Conference London*, 10 February 2012, 4-5, доступно на: <http://www.austlii.edu.au/au/journals/VicJSchol/2012/2.pdf>, 16. март 2022.

¹¹⁰⁰ Вид. поглавље 4.1.2. главе четврте дисертације.

брану постепеном, али нежељеном проширивању домена примене општег антибузивног правила с ослонцем на дискреционо одлучивање пореских органа.¹¹⁰¹

Пето, у мери у којој у раду саветодавног тела учествују независни стручњаци обезбеђује се нека врста екстерног „надзора“ над применом општег антибузивног правила.¹¹⁰² По природи ствари, неће бити лако проценити ефикасност таквог неинституционализованог надзора. Ипак, како Пагоне (*Gaetano T. Pagone*) истиче, „постојање обавезе образлагања предложене примене [општег, прим. аут.] антибузивног правила „аутсајдеру“ спремном на негативне савете или коментаре вероватно ће охрабрити самодисциплину пореског службеника надлежног за примену наведеног правила“.¹¹⁰³

Коначно, у јурисдикцијама у којима примена општег антибузивног правила има за последицу и пенализацију пореског обвезника саветодавно тело даје процену о оправданости и висини новчане казне која би требало да буде изречена пореском обвезнику.¹¹⁰⁴

Пре него што се упустимо у упоредноправну анализу начина на који су саветодавна тела уређена у различитим пореским јурисдикцијама, важно је нагласити да она имају само помоћну улогу у односу на активност пореског органа. Њихове одлуке имају функцију савета и, као такве, у највећем броју случајева¹¹⁰⁵ нису обавезујуће за поступање пореског органа. Другим речима, порески орган може одлучити да примени опште антибузивно правило и онда када саветодавно тело сматра да његовој примени нема места. Ипак, у евентуалном каснијем поступку пред судом, у пракси ће мишљење саветодавног тела имати одређени значај.¹¹⁰⁶ Последично, иако одлуке саветодавног тела, по правилу, не обавезују порески орган, њихова је улога *de facto* од изузетног значаја. Пракса показује да порески орган готово увек следи став саветодавног органа, а и кад од њега одступа то најчешће чини у корист пореског обвезника. Не постоји никакав посебан правни лек који порески обвезник има на располагању у случају издавања неповољног мишљења. Такав приступ је потпуно оправдан, с обзиром на то да опште антибузивно правило примењује надлежни службеник пореског органа доношењем решења о утврђивању

¹¹⁰¹ Aaronson Report (2011), 26.

¹¹⁰² G. T. Pagone (2012), 1-2.

¹¹⁰³ *Ibid.*, 6.

¹¹⁰⁴ HM Revenue & Customs, *General Anti-Abuse Rule (GAAR) Advisory Panel: terms of reference*, June 2018, 1, доступно на: https://assets.publishing.service.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/723704/GAAR_Advisory_Panel_-_Terms_of_Reference__2018_.pdf, 16. март 2022; Australian Taxation Office (2020), 7.

¹¹⁰⁵ Изузетак је Шпанија, чији Општи порески закон (шп. *Ley General Tributaria*) прописује обавезност мишљења Саветодавне комисије за поступање пореских службеника. Вид.: С. Р. Taboada (2016), 475.

¹¹⁰⁶ Вид. нпр.: А. Calloud (2018), 336. Посебно је интересантан приступ британског законодавца који предвиђа да судови морају узети у обзир мишљење саветодавног тела. Уколико чланови саветодавног тела нису били јединствени у погледу оправданости примене општег антибузивног правила у конкретном случају, наведена обавеза постоји у односу на мишљење сваког од чланова саветодавног тела. Вид.: Finance Act 2013, Section 211(2)(б); HM Revenue and Customs, *General anti-abuse rule (GAAR) guidance: Part E – Procedure (With effect from 16 July 2021)*, Е 4.2.7, доступно на: <https://www.gov.uk/government/publications/tax-avoidance-general-anti-abuse-rules>, 19. јун 2022.

пореза (у коме може, али не мора уважити издато мишљење), а против кога је пореском обвезнику доступан уобичајени правни лек.

Од начина на који су саветодавна тела уређена у различитим упоредноправним јурисдикцијама зависи у којој мери су подобна да реализују горенаведене циљеве. У одређеним пореским системима саветодавна тела су уређена законом (нпр. УК,¹¹⁰⁷ Француска¹¹⁰⁸ и Шпанија¹¹⁰⁹), док у другим немају правни основ у легислативном акту (нпр. Аустралија¹¹¹⁰ и Канада¹¹¹¹). У јурисдикцијама у којима је правни основ садржан у закону саветодавна тела уживају већу самосталност у односу на пореску администрацију.¹¹¹² Такође, избор да се, између осталог, правила за именовање чланова саветодавног тела предвиде интерним актима пореске администрације, уместо легислативним актима, умањује транспарентност наведеног поступка и, посредно, негативно утиче на перцепцију јавности о (не)пристрасности лица која обављају саветодавну улогу.

Начелно говорећи, састав саветодавног тела би требало да буде такав да пореским службеницима који непосредно примењују опште антибузивно правило омогући боље разумевање пословања пореског обвезника, а посебно значаја спорног аранжмана у том контексту. Идеално би било, мада то неће увек бити изводљиво, да, кад је реч о порезима који се наплаћују у вези са обављањем пословне делатности, у саветодавном телу учествују појединци упознати са конкретном облашћу пословања пореског обвезника. Осим тога, чланови саветодавног тела би требало да поседују експертизу у погледу генезе и функције пореске одредбе коју порески обвезник спорним аранжманом, наводно, покушава да злоупотреби. Разумевање циљева које је законодавац желео да оствари одређеном одредбом требало би да им омогући да разликују неприхватљиве од прихватљивих облика поступања пореских обвезника *vis-à-vis* наведене одредбе пореског прописа.

Саветодавно тело у УК (*The GAAR Advisory Panel*) чине независни стручњаци, најчешће, из кругова пореских саветника и рачуновођа. Другим речима, у његовом саставу не учествују представници пореске администрације. Званично упутство за примену општег антибузивног правила указује да саветодавно тело треба да представи лезу интереса пословне заједнице, пореских саветника и пореских обвезника уопште.¹¹¹³ За потребе разматрања конкретног случаја, председавајући саветодавног тела именује три члана, који чине тзв. подпанел (енг. *sub-panel*), водећи рачуна, између осталог, о њиховој специјализацији и искуству.¹¹¹⁴ Председавајући је

¹¹⁰⁷ Section 209, Schedule 43, Finance Act 2013.

¹¹⁰⁸ Article L64(1) Livre des procédures fiscales.

¹¹⁰⁹ С. Р. Taboada (2016), 474.

¹¹¹⁰ Australian Taxation Office (2020), 7.

¹¹¹¹ Byron Beswick, Anu Nijhawan, "Canada", *Anti-avoidance measures of general nature and scope – GAAR and other rules* (eds. P. Rosenblatt, M. E. Tron), IFA Cahiers de Droit Fiscal International, Vol. 103a, IFA, Rotterdam 2018, 236.

¹¹¹² Agnieszka Olesińska, "The General Anti-Avoidance Rule Consultative Committees", *Comparative Law Review*, Vol. 16, May 2014, 76.

¹¹¹³ HM Revenue and Customs, *General anti-abuse rule (GAAR) guidance: Part E – Procedure*, E 4.1.3.

¹¹¹⁴ HM Revenue & Customs, *General Anti-Abuse Rule (GAAR) Advisory Panel: terms of reference*, 2.

дужан да води рачуна о потенцијалном сукобу интереса који би могао утицати на објективност чланова подпанела. Чланови саветодавног тела именују се на период од три године, а председавајући на период од пет година. У оба случаја постоји могућност продужења мандата.¹¹¹⁵

Будући да је увођење општег антибузивног правила у УК разматрано дуги низ година, правила релевантна за поступање саветодавног тела темељније су разрађена него у другим државама. Порески службеник који сматра да у одређеном случају има места примени општег антибузивног правила мора о томе обавестити пореског обвезника (енг. *notice to taxpayer of proposed counteraction of tax advantage*), коме се оставља рок од 45 дана да достави у писаној форми своје виђење спорног аранжмана.¹¹¹⁶ Након разматрања аргументације пореског обвезника, службеник пореског органа може одустати од примене општег антибузивног правила. Уколико, пак, не уважи виђење пореског обвезника мора проследити предмет саветодавном телу.¹¹¹⁷ Исто важи и у ситуацији кад порески обвезник пропусти да у предвиђеном року достави своју аргументацију.¹¹¹⁸ У оба случаја, порески службеник обавештава пореског обвезника о његовом праву да саветодавном телу достави у року од 21 дана своје примедбе на налазе и аргументацију пореског службеника.¹¹¹⁹

Саветодавно тело, то јест подпанел формиран за одлучивање у конкретном случају може донети јединствено образложено мишљење уколико су његови чланови сагласни у погледу (не)оправданости поступања пореског обвезника. У супротном, ако међу њима није било могуће постићи сагласност, резултат одлучивања подпанела може бити више различитих образложених мишљења.¹¹²⁰ Свако мишљење подпанела доставља се поступајућем пореском службенику и пореском обвезнику.¹¹²¹ Законом није прописан рок у коме се образложено мишљење мора донети. Ипак, подпанел ће начелно настојати да донесе образложено мишљење у року од 60 дана од дана кад су му достављене информације неопходне за одлучивање.¹¹²²

Саветодавно тело у Француској (*Comité de l'abus de droit fiscal - CADF*) одликује доста разноврснији састав, који претежно чине представници државне власти:¹¹²³ представник Државног савета (*Conseil d'Etat*)¹¹²⁴ који има улогу председавајућег, представник Државног ревизорског суда (*Cour des Comptes*), представник Касационог суда (*Cour de Cassation*), јавни бележник, адвокат са специјализацијом у области пореског права, овлашћени рачуновођа и универзитетски професор из области

¹¹¹⁵ *Ibid.*, 3.

¹¹¹⁶ Finance Act 2013, Section 209, Schedule 43, paras. 3-4.

¹¹¹⁷ Finance Act 2013, Section 209, Schedule 43, para. 6.

¹¹¹⁸ Finance Act 2013, Section 209, Schedule 43, para. 5.

¹¹¹⁹ Finance Act 2013, Section 209, Schedule 43, paras. 8-9.

¹¹²⁰ Finance Act 2013, Section 209, Schedule 43, para. 11(1).

¹¹²¹ Finance Act 2013, Section 209, Schedule 43, para. 11(2).

¹¹²² HM Revenue & Customs, *General Anti-Abuse Rule (GAAR) Advisory Panel: terms of reference*, 2.

¹¹²³ Заправо, до 2008. године су у саставу саветодавног тела били искључиво представници државне власти.

¹¹²⁴ Реч је о управном суду највише инстанце у Француској.

правних или економских наука.¹¹²⁵ Њихово именовање врши министар надлежан за послове државног буџета.¹¹²⁶

За разлику од британских прописа који предвиђају да је иницирање разматрања оправданости примене општег антибузивног правила од стране саветодавног тела обавезно, у Француској то није случај. Другим речима, порески орган може, али не мора проследити предмет саветодавном телу на разматрање.¹¹²⁷ Ипак, наведена разлика се у одређеној мери неутралише пружањем права пореском обвезнику да захтева од саветодавног тела издавање мишљења о оправданости примене општег антибузивног правила. Прописана је обавеза за порески орган који разматра примену општег антибузивног правила да обавести обвезника о његовом праву да иницира тим поводом поступак пред саветодавним телом. Међутим, за разлику од права пореског органа, право пореског обвезника да иницира поступак је временски ограничено. Преклузија наступа у року од 30 дана од дана пријема обавештења пореског органа.¹¹²⁸

Као и у већини других јурисдикција, мишљења саветодавног тела нису обавезујућа за порески орган. Али, у француском праву она имају важне импликације за расподелу терета доказивања у поступку који следи након њиховог издавања.¹¹²⁹ Наиме, према начелном правилу, терет доказивања испуњености услова за примену општег антибузивног правила лежи на пореском органу.¹¹³⁰ У случају да саветодавно тело својим мишљењем потврди оправданост примене општег антибузивног правила терет доказивања прелази на пореског обвезника. У супротном, уколико ни порески орган нити порески обвезник не затраже од саветодавног тела издавање мишљења, као и ако издато мишљење буде у прилог пореског обвезника, терет доказивања остаје на пореском органу. У пракси се показало да наведено правило значајно умањује подстицај за пореског обвезника да иницира поступак пред саветодавним телом.¹¹³¹ То не чуди, имајући у виду да, за разлику од пореског органа, обвезник захтевањем издавања мишљења ризикује да погорша своју процесну позицију. У литератури описано решење трпи оштре критике. Оне се темеље на аргументу да саветодавно тело није судски орган, већ (макар кад је реч о систему какав је француски) представља тело блиско пореском органу. Према томе, на процесну позицију пореског обвезника својим мишљењем не утиче трећи, непристрасан орган, него тело које је блиско супротној страни у поступку.¹¹³²

Саветодавно тело у Шпанији (*Comisión consultiva*) чине два представника органа надлежног за пружање одговора на питања пореских обвезника постављена у писаној

¹¹²⁵ Article 1653C(1) Code général des impôts, доступно на: https://www.legifrance.gouv.fr/codes/article_lc/LEGIARTI000020051908/2010-05-01, 16. март 2022.

¹¹²⁶ Article 1653C(2) Code général des impôts.

¹¹²⁷ A. Calloud (2018), 335.

¹¹²⁸ *Ibid.*, 335-336.

¹¹²⁹ A. Olesińska (2014), 83.

¹¹³⁰ G. J. Airs *et al.* (2010b), 89.

¹¹³¹ A. Calloud (2018), 336.

¹¹³² A. Olesińska (2014), 83.

форми и два представника пореског органа који поступа у конкретном случају.¹¹³³ Могућност учешћа независних стручњака у раду саветодавног тела није предвиђена. С тим у вези, подсећамо да је Шпанија једина од анализираних јурисдикција у којој је мишљење саветодавног тела обавезујуће за поступање пореског органа. Прецизније речено, позитивно мишљење саветодавног органа представља нужан предуслов за примену општег антиабузивног правила од стране поступајућег пореског службеника. Такав приступ је донекле очекиван, ако се узме у обзир да начин на који је у шпанском праву устројено саветодавно тело не омогућава репрезентовање интереса приватног сектора и стручне јавности. Његова је улога, заправо, само у томе да обезбеде интерну контролу примене општег антиабузивног правила од стране искуснијих службеника пореског органа, који су унутар органа на вишим позицијама.

Поступајући порески службеник је дужан да, кад увиди да чињенице конкретног случаја пружају основ за примену општег антиабузивног правила, о томе обавести пореског обвезника и остави му рок од 15 дана да одговори на изнете наводе и пружи релевантне доказе.¹¹³⁴ Шпански прописи експлицитно предвиђају рок у коме саветодавно тело мора издати мишљење о оправданости примене општег антиабузивног правила. Тај рок износи три месеца од дана када је примљен захтев за издавање мишљења и може се, изузетно, продужити за још највише један месец.¹¹³⁵ Прекорачење прописаног временског ограничења има значај само са становишта рачунања рока у коме се мора окончати пореска контрола. Наиме, у току трајања претходно наведеног временског ограничења не тече рок у коме је порески орган дужан да финализује пореску контролу. Уколико, пак, саветодавно тело не изда мишљење у прописаном року, рок у коме се мора окончати пореска контрола наставља да тече.¹¹³⁶

Околност да саветодавно тело у Аустралији (*The Australian GAAR Panel*) није основано законом, већ одлуком пореског органа, има утицај на флексибилност његовог састава. Његов састав чине и представници пореске администрације и екстерни независни чланови. Избор чланова саветодавног тела је у надлежности руководиоца пореске администрације (*Tax Commissioner*), који у том погледу има значајна дискрециона овлашћења. Пре свега, не постоје прецизније смернице у погледу тога шта потенцијалне екстерне чланове квалификује за учешће у раду саветодавног тела. Осим тога, није предвиђен њихов мандат. Чланови саветодавног тела се именују на неодређено време, при чему руководиоца пореске администрације може окончати њихово учешће у било ком тренутку.¹¹³⁷

Поступајући порески службеник је дужан да пре доношења одлуке о примени општег антиабузивног правила затражи мишљење саветодавног тела. Изузетак је ситуација у којој су чињенице конкретног случаја упоредиве са случајем о коме је саветодавно тело раније већ дало мишљење на суштински идентична питања.¹¹³⁸

¹¹³³ С. Р. Taboada (2016), 474-475.

¹¹³⁴ *Ibid.*, 475.

¹¹³⁵ *Ibid.*

¹¹³⁶ *Ibid.*

¹¹³⁷ G. T. Pagone (2012), 7.

¹¹³⁸ Australian Taxation Office (2020), 7.

Поред могућности да у писаној форми одговори на наводе поступајућег пореског службеника, што упоредноправно посматрано представља универзално предвиђено право пореског обвезника, у Аустралији му је дато и право да присуствује састанку саветодавног тела. Позив да присуствује састанку саветодавног тела пореском обвезнику се доставља 28 дана раније.¹¹³⁹ Важно је напоменути да овде није реч о пасивној улози посматрача, већ је предвиђена могућност обраћања пореског обвезника члановима саветодавног тела ради подробнијег разјашњења чињеница конкретног случаја.¹¹⁴⁰

Канадско саветодавно тело (*The GAAR Committee*) чине виши службеници Министарства финансија (*Department of Finance*), Министарства правде (*Department of Justice*), представници појединих сектора пореске администрације (*Canada Revenue Agency*) и посебног одељења Министарства правде надлежног за пружање правне помоћи пореској администрацији (*Legal Services*).¹¹⁴¹ Саветодавно тело је, дакле, изоловано од утицаја спољних експерата. Суштински је овде пре реч о форуму који представници различитих административних органа користе да размене мишљења и дођу до заједнички прихватљивог става о оправданости примене општег антиабузивног правила, него о телу које има истинску саветодавну улогу.¹¹⁴² Слично аустралијском моделу, нису предвиђена стриктна правила о броју чланова саветодавног тела нити о дужини трајања њиховог мандата.

Кад је реч о процедури примене општег антиабузивног правила те улоге саветодавног тела у њој, предвиђен је додатни корак у поређењу са претходно анализираним јурисдикцијама. Поступајући порески службеник који сматра да постоји основ за примену општег антиабузивног правила у одређеном случају мора се, најпре, обратити посебном одељењу пореске администрације на централном нивоу, које је надлежно за питања избегавања пореза (*Aggressive Tax Planning Division*).¹¹⁴³ Оно је дужно да испита предлог поступајућег пореског службеника, као и одговор пореског обвезника на његове наводе. Уколико утврди да има места примени општег антиабузивног правила проследиће предмет на разматрање саветодавном телу. Порески обвезник може саветодавном телу представити своје виђење случаја у писаној форми, али нема право да присуствује састанцима саветодавног тела.¹¹⁴⁴

Уметање додатног корака у поступак примене општег антиабузивног правила (између поступајућег пореског службеника, с једне стране, и саветодавног тела, с друге стране) на први поглед доприноси пажљивијем и темељнијем испитивању оправданости његове примене. Ипак, верујемо да описани приступ непотребно усложњава и успорава поступак примене општег антиабузивног правила, при чему уопште не доприноси укључивању квалитативно другачије перспективе: у све три

¹¹³⁹ *Ibid.*, 9.

¹¹⁴⁰ *Ibid.*, 10.

¹¹⁴¹ William I. Innes, Patrick J. Boyle, Fraser Milner, *The Essential GAAR Manual: Policies, Principles and Procedures*, CCH Canadian Limited, Toronto – Ontario 2006, 90.

¹¹⁴² A. Olesińska (2014), 77.

¹¹⁴³ M. O'Brien (2016), 162.

¹¹⁴⁴ W. I. Innes, P. J. Boyle, F. Milner (2006), 90.

поменуте инстанце испитивање оправданости примене општег антибузивног правила је у рукама представника административне власти.

2.2. Упутство о примени општег антибузивног правила

С обзиром на њихову сложеност, прописи којима се регулише порескоправна материја неретко су праћени различитим видовима експланаторног материјала.¹¹⁴⁵ Њихова улога је да пореским обвезницима и пореским органима, односно судовима приближе смисао и начин функционисања (појединих) порескоправних одредаба које су у примени у одређеној јурисдикцији. Тако је упоредноправно уобичајено објављивање, од стране пореских органа, упутстава о тумачењу и примени одредаба пореских прописа. Такви документи начелно имају ограничен правни значај. Они су, по правилу, обавезујући само за порески орган, али не и за суд и пореског обвезника.¹¹⁴⁶ Међутим, осим у случају кад су у директној супротности са прописом на који се односе, порески обвезници углавном поступају у складу са њима.¹¹⁴⁷ У том смислу, њихов практични значај не би требало потцењивати.¹¹⁴⁸

Имајући у виду неодређеност правних стандарда у његовој формулацији, слободу коју пружа пореским органима приликом утврђивања хипотетичког аранжмана којим ће бити супституисан предузети абузивни аранжман те евентуалну претњу пенализацијом пореског обвезника, евидентно је да би увођење општег антибузивног правила у одређени порески систем требало да буде праћено званичним упутством за његову примену. Тиме би се пореским службеницима и судијама приближио начин његовог тумачења и примене, али и омогућила потпунија заштита права пореских обвезника. Наиме, објављивање званичног упутства може, у мери у којој је то објективно могуће ако се жели очувати одвраћајући ефекат општег антибузивног правила, умањити правну несигурност коју оно уноси у конкретан порески систем. За те потребе, упутство би требало да садржи примере случајева на које се опште антибузивно правило може применити, као и примере легитимних аранжмана у случају којих нема места његовој примени.¹¹⁴⁹ С обзиром на динамику понашања које се општим антибузивним правилом настоји регулисати, било би неопходно да се такво упутство периодично ажурира. Премда је иницијално објављивање званичног упутства најчешће у надлежности пореског органа, његово периодично ажурирање од стране истог тела могло би отворити простор за

¹¹⁴⁵ Victor Thuronyi, "Drafting Tax Legislation", *Tax Law Design and Drafting* (ed. V. Thuronyi), Vol. 1, International Monetary Fund, Washington D.C. 1996, 86. Туроњи даје класификацију експланаторних материјала према органу који их је формулисао. У експланаторне материјале које формулише пореска администрација убраја коментаре пореских прописа, јавна пореска мишљења, приватна пореска мишљења, упутства и циркуларе.

¹¹⁴⁶ F. Vanistendael (1996), 60.

¹¹⁴⁷ V. Thuronyi (1996), 87.

¹¹⁴⁸ *Ibid.*

¹¹⁴⁹ Упечатљив пример представља званично упутство које је објавила британска пореска администрација (HMRC), чији одељак, у коме су садржани илустративни примери ситуација у којима се (не) примењује опште антибузивно правило, броји чак 136 страница. Вид.: Michael Thomas, "First Practical Impacts of the GAAR", *GITC Review*, Vol. 12, 1/2013, 72.

постепено, али неприхватљиво, проширење његових дискреционих овлашћења. Због тога је у појединим пореским системима ажурирање упутства за примену општег антибузивног правила стављено у надлежност посебног тела, које ужива одређени степен независности у односу на порески орган.¹¹⁵⁰

Упоредноправна анализа показује да је прецизном одређивању правног значаја и места званичног упутства за примену општег антибузивног правила у ширем оквиру порескоправних одредаба убедљиво највише пажње посвећено у УК. У том смислу, британски приступ одликује неколико занимљивих решења. Пре свега, правни значај пратећег упутства уређен је законским одредбама које прописују опште антибузивно правило. Наиме, прописана је обавеза суда да, приликом разматрања ма ког питања везаног за примену општег антибузивног правила, у обзир узме званично упутство пореског органа. На тај начин је упутству о примени општег антибузивног правила приписан далеко већи правни значај него што је то у британском пореском систему иначе случај са упутствима која се односе на примену порескоправних одредаба.¹¹⁵¹ Истовремено је тиме уклоњена правна несигурност која уобичајено произлази из недовољно одређеног правног значаја који тај облик експланаторног материјала има у упоредним пореским системима. Додатна специфичност британског приступа огледа се у томе што, иако порески орган формулише садржину пратећег упутства, његову коначну верзију која се објављује мора одобрити засебно саветодавно тело (*GAAR Advisory Panel*).¹¹⁵² Како је претходно објашњено, реч је о телу које је готово потпуно независно од пореског органа, јер његов састав чине екстерни порески стручњаци, именовани с обзиром на релевантно експертско знање и искуство које поседују.¹¹⁵³ Поврх тога, исто тело спроводи и накнадно ажурирање пратећег упутства.¹¹⁵⁴ Законом је, такође, утврђено да се свака периодична измена пратећег упутства примењује искључиво *pro futuro*, односно на аранжмане у које су порески обвезници ступили након њеног објављивања.¹¹⁵⁵

Описани приступ представља додатну брану прекомерном дејству општег антибузивног правила, то јест умањује могућност да њиме буду обухваћени и легитимни поступци пореског обвезника. Наиме, не само да се примена општег антибузивног правила на конкретан појединачни случај условљава, како је објашњено у претходном поглављу, позитивним мишљењем саветодавног тела, већ је и за одређивање граница начелног домена примене општег антибузивног правила потребна његова сагласност. У мери у којој је саветодавно тело, какав је случај у британском пореском систему, сачињено од екстерних стручњака који представљају

¹¹⁵⁰ Aaronson Report (2011), 29.

¹¹⁵¹ Judith Freedman, "United Kingdom", *GAARs – A Key Element of Tax Systems in the Post-BEPS Tax World* (eds. M. Lang et al.), IBFD, Amsterdam 2016, 752. Објашњење за такав приступ може се наћи, између осталог, у врло рестриктивном односу који је у британској судској пракси успостављен према експланаторним материјалима легислативних аката.

¹¹⁵² Изузетно, одељак пратећег упутства који се односи на процедурални оквир у коме се примењује опште антибузивно правило (*Part E*) не мора бити одобрен од стране саветодавног тела.

¹¹⁵³ Вид. одељак 2.1. главе шесте дисертације.

¹¹⁵⁴ Sec. 211(2)(a) Finance Act 2013.

¹¹⁵⁵ *Ibid.* Да би се пореским обвезницима олакшало сналажење међу објављеним верзијама упутстава, датум почетка њиховог важења назначен је већ у самом наслову конкретног документа. Вид.: <https://www.gov.uk/government/publications/tax-avoidance-general-anti-abuse-rules>, 31. јул 2022.

интересе приватног сектора, мишљења смо да описани приступ представља значајну гаранцију заштите права пореских обвезника од прекомерног дејства општих антибузивних правила те дискреционе власти пореских органа.

2.3. Прелазна решења за постојеће порескоправне ситуације

Поред начина на које је опште антибузивно правило формулисано, чинилац који додатно доприноси правној несигурности јесте питање могућности његове ретроспективне примене.¹¹⁵⁶ Ради заштите легитимних очекивања пореских обвезника, поједине јурисдикције прописују прелазна решења за постојеће порескоправне ситуације. У том погледу, упечатљив пример проналазимо у индијском праву. Након што је 2012. године уведено опште антибузивно правило креатори пореске политике суочили су се са озбиљним отпором страних институционалних инвеститора и мултинационалних компанија.¹¹⁵⁷ Примена уведеног општег антибузивног правила је обустављена и формирана је посебна комисија (*Shome Expert Committee Report on GAAR*) са циљем да преиспита његове недостатке и предложи унапређења. Једна од препорука комисије је било прописивање прелазног периода, како би се омогућило (пре свега страним) инвеститорима да се повуку из постојећих пословних подухвата или их реорганизују тако да избегну дејство општег антибузивног правила.¹¹⁵⁸ Иако је иницијална идеја била да се прелазно решење предвиди за пореске аранжмане предузете пре момента ступања на снагу општег антибузивног правила, комисија се одлучила да прелазни режим, уместо за спорне аранжмане, веже за појединачне инвестиције. Следећи пример показује зашто је та разлика релевантна. Уколико се из примене општег антибузивног правила изузме аранжман предузет пре његовог ступања на снагу – нпр. проточна компанија основана у јурисдикцији са повољним пореским оптерећењем – биће немогуће применити опште антибузивно правило и на све

¹¹⁵⁶ Термин ретроспективност често се и у литератури и у судској пракси користи синонимно са термином ретроактивност. Међутим, пре свега кад је реч о периодичним порезима, разлике у њиховом значењу су од великог значаја. За разлику од ретроактивности под којом се подразумева примена порескоправне норме на чињенице настале (и њихове последице остварене) пре њеног прописивања, термин ретроспективност користи се да означи ситуацију у којој се порескоправна норма не примењује „уназад“, већ на будуће последице опорезивог догађаја који се десио пре њеног прописивања. Друкчије речено, порескоправна норма има ретроактивно дејство уколико погађа пореску ситуацију која је у целости окончана пре њеног прописивања, док би ретроспективно дејство имала у односу на пореску ситуацију која, премда је започела пре њеног прописивања, и даље траје у моменту њене примене (зато што се простире у више различитих пореских периода). Легислативно-технички начин да се ретроспективно дејство нове порескоправне норме избегне јесте прописивање прелазних решења за постојеће порескоправне ситуације (енг. *grandfathering*). Вид.: Melvin R. T. Pauwels, “Retroactive Tax Legislation in View of Article 1 First Protocol ECHR”, *EC Tax Review*, 6/2013, 270; Serge Schroeder, “Constitutional Limits of Retroactivity in Tax Law”, *Time and Tax: Issues in International, EU and Constitutional Law* (eds. W. Haslechner, G. Kofler, A. Rust), Kluwer Law International, Alphen aan den Rijn 2019, 269; Дејан Поповић, Гордана Илић-Попов, „Ретроактивност закона у пореском праву“, *Анали Правног факултета у Београду*, Вол. 63, 1/2015, 10.

¹¹⁵⁷ R. R. Singh, *Improving Taxation Environment: Attracting Foreign Direct Investment*, Working Paper 325, Indian Council for Research on International Economic Relations, 2016, 4-5.

¹¹⁵⁸ Expert Committee, *Final Report on General Anti Avoidance Rules (GAAR) in Income-tax Act 1961*, 2012, 40, доступно на: https://dea.gov.in/sites/default/files/report_gaar_itact1961.pdf, 7. април 2022.

инвестиције које у будућности буду реализоване коришћењем тог истог аранжмана, то јест у наведеном примеру инвестиције усмерене преко проточне компаније. Последично, препорука комисије је била да се све инвестиције резидентних и нерезидентних пореских обвезника које су постојале на дан ступања на снагу општег антиабузивног правила изузму из његовог домена. Законодавац је при ревизији иницијалне формулације општег антиабузивног правила прихватио препоруку комисије и предвидео да су инвестиције учињене пре 1. априла 2017. године изузете из његове примене. Термин „инвестиција“ обухвата „средства која економски актер држи ради остваривања прихода у виду дивиденди, камате, капиталног добитка и прихода од непокретности“. Посебно се прецизира да се зајам и лизинг неће сматрати инвестицијама те се на њих не може применити поменуто изузимање.¹¹⁵⁹

3. Мере заштите права пореског обвезника као елементи ширег порескоправног институционалног оквира

3.1. Обавезујућа претходна пореска мишљења

Претходно пореско мишљење (енг. *advance tax ruling*; нем. *verbindliche Auskunft*; фр. *rescrit fiscal*) је порескоправни институт са све значајнијом улогом у модерним пореским системима. Према дефиницији Међународне фискалне асоцијације, под претходним пореским мишљењем се подразумева „(у) мањој или већој мери обавезујућа изјава пореских власти издата на добровољни захтев приватног лица, поводом [пореског – прим. аут.] третмана и последица једне или серије планираних будућих активности, односно трансакција“.¹¹⁶⁰

Од претходних пореских мишљења, која се у литератури често означавају и као приватна пореска мишљења (енг. *private rulings*),¹¹⁶¹ важно је разликовати тзв. јавна пореска мишљења (енг. *public rulings; general rulings; revenue rulings*).¹¹⁶² Њима пореске

¹¹⁵⁹ Government of India – Ministry of Finance – Department of Revenue, *Clarifications on implementation of GAAR provisions under Income Tax Act 1961*, Circular No. 7 of 2017, 27 January 2017, доступно на: https://www.incometaxindia.gov.in/communications/circular/circular7_2017.pdf, 21. јун 2022.

¹¹⁶⁰ Maarten J. Ellis, “General Report”, *Advance rulings* (ed. M. J. Ellis), IFA Cahiers de droit fiscal international, Vol. 84b, Kluwer Law International, The Hague 1999, 22. Аутор поменуто дефиницију базира на налазима IFA конгреса одржаног 1992. године у Канкуну (Мексико). Вид.: Barry Bracewell-Milnes, “Summary of Proceedings of the Seminar ‘Advance Ruling: Practice and Legality’”, *Advance Ruling: Practice and Legality* (ed. J. M. Rivier), IFA Congress Series, Vol. 17a, Kluwer Law and Taxation Publishers, Deventer – Boston 1994, 62-64.

¹¹⁶¹ Термин *private ruling* обухвата, поред претходних пореских мишљења, и тзв. претходне ценовне аранжмане (енг. *advance pricing arrangements*). Реч је о мишљењима која пореском обвезнику, пре спровођења планираних трансакција са повезаним лицима, издаје порески орган једне или више јурисдикција, а којима се одређује одговарајући сет критеријума за утврђивање цена ван дохвата руке за такве контролисане трансакције током одређеног фиксног временског периода. Вид.: OECD, *Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations*, OECD Publishing, Paris 2017, 23.

¹¹⁶² Carlo Romano, “Private Rulings Systems in EU Member States: A Comparative Survey”, *European Taxation*, Vol. 41, 1/2001, 18.

власти обзнањују тумачење појединих одредаба пореских прописа, без претходног захтева пореског обвезника и без осврта на конкретну чињеничну ситуацију.¹¹⁶³ Реч је о чисто информативним инструментима као што су упутства, памфлети и различити водичи за примену пореских прописа.¹¹⁶⁴

Претходна пореска мишљења је могуће класификовати на основу различитих критеријума, али је за наше истраживање најважнија класификација учињена с обзиром на њихову обавезност за пореску администрацију. Сходно томе, она могу бити обавезујућа или необавезујућа. Обавезујуће претходно пореско мишљење представља изјаву пореског органа, издату на захтев пореског обвезника, о пореским последицама једне или серије његових будућих активности или трансакција, а која је обавезујућа за порески орган, под условом да се чињенице и околности, на чијем темељу је формулисана, нису промениле.¹¹⁶⁵ Основни циљ тог института јесте остваривање начела законитости, начела правне сигурности и начела поступања у доброј вери.¹¹⁶⁶ Обавезујућа претходна пореска мишљења прописана су националним законодавством свих држава-чланица ОЕЦД-а.¹¹⁶⁷ Околност да и поједине јурисдикције у Југоисточној Европи, које нису чланице ОЕЦД-а (Румунија и Хрватска)¹¹⁶⁸ предвиђају тај институт указује на то да његова имплементација није ограничена само на најразвијеније економије света.

Док је обавезујућа претходна пореска мишљења једноставно разликовати од јавних пореских мишљења, дистинкција може бити слабије уочљива кад је реч о необавезујућим претходним пореским мишљењима.¹¹⁶⁹ Ипак, суштинско обележје института претходних пореских мишљења јесте њихова усмереност на тачно одређену трансакцију чију реализацију порески обвезник озбиљно¹¹⁷⁰ разматра у (блиској) будућности. Према томе, тај институт није намењен пружању пореском обвезнику информација о пореском третману претходно већ предузетих трансакција

¹¹⁶³ М. Ј. Ellis (1999), 22.

¹¹⁶⁴ Она се, по правилу, објављују поводом одредаба пореских прописа које су релевантне за већи број пореских обвезника или одредаба за које је примећено да у пракси узрокују нејасноће или неизвесност. Вид.: OECD, *Tax Administration 2015: Comparative Information on OECD and Other Advanced and Emerging Economies*, OECD Publishing, Paris 2015, 288, доступно на: https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/tax-administration-2015_tax_admin-2015-en#page1, 19. јун 2022.

¹¹⁶⁵ Слично и: Nataša Žunić Kovačević, „Prethodna obavezujuća porezna mišljenja – novi institut hrvatskog poreznog postupka“, *Zbornik Pravnog fakulteta Sveučilišta u Rijeci*, Vol. 37, 1/2016, 270.

¹¹⁶⁶ *Ibid.*, 275.

¹¹⁶⁷ OECD, *Tax Administration 2015: Comparative Information on OECD and Other Advanced and Emerging Economies*, OECD Publishing, Paris 2015, 289.

¹¹⁶⁸ *Ibid.*

¹¹⁶⁹ Постоје и аутори који необавезујуће претходно пореско мишљење поистовећују са јавним пореским мишљењима. Вид.: Д. Поповић, Г. Илић-Попов (2020), 9-10.

¹¹⁷⁰ Прописима се често прецизира да се претходна мишљења неће издавати у вези са хипотетичким питањима пореског обвезника. Вид. нпр. чл. 12, ст. 1, тач. 3 хрватског *Pravilnika o provedbi Općeg poreznog zakona*, *Narodne novine*, br. 45/2019.

или трансакција које су у току нити пружању општих информација које се односе на пореске прописе.¹¹⁷¹

Литература у којој се разматра значај обавезујућих претходних пореских мишљења за адекватно функционисање пореског система изузетно је богата. Користи које од његове имплементације и успешне примене имају не само порески обвезници, него и порески органи бројне су и неспорне. Међу најважнијим позитивним ефектима обавезујућих претходних пореских мишљења истичу се: 1) унапређење разумљивости пореских прописа, како из угла пореског обвезника, тако и из перспективе пореских службеника, те обезбеђивање уједначености њихове примене;¹¹⁷² 2) јачање правне сигурности унапређењем предвидљивости пореског третмана за пореског обвезника, чиме се позитивно утиче на његово поверење у порески систем; 3) подстицање несметаног функционисања механизма самоопорезивања; 4) јачање сарадње између пореских обвезника и пореске администрације, односно допринос успостављању балансираног односа између њих;¹¹⁷³ 5) смањење броја пореских спорова.¹¹⁷⁴

Кад је реч о јурисдикцијама у којима постоји или се планира увођење општег антибузивног правила користи система обавезујућих претходних пореских

¹¹⁷¹ У српском пореском праву порески обвезник се за прибављање таквих информација може послужити инструментима прописаним чл. 24, ст. 1, тач. 1 и 2 ЗПППА.

¹¹⁷² У контексту обавезујућих претходних пореских мишљења уједначеност примене пореских прописа обезбеђује се, пре свега, прецедентном снагом издатих мишљења, чија се садржина чини јавно доступном. Но, чак и у пореским системима у којима издата пореска мишљења немају *de iure* прецедентну снагу нити се публикују (по правилу, због начела поштовања приватности пореског обвезника и заштите тајности података), службеници пореске администрације су упознати са њиховом садржином, које се придржавају приликом издавања каснијих мишљења.

¹¹⁷³ Систем обавезујућих претходних пореских мишљења представља предуслов и један од конститутивних елемената пореског управног односа заснованог на сарадњи (енг. *enhanced relationship, cooperative compliance*). Термин *enhanced relationship* први пут је 2008. године употребио ОЕЦД-ов Форум пореских администрација (енг. *OECD's Forum on Tax Administration*) да означи институционални оквир у коме се између пореских обвезника и пореских органа успоставља однос који се, уместо на репресији и контроли који одликују традиционални порески управни однос, заснива на сарадњи и поверењу. Недуго потом, 2013. године, поменути термин је замењен термином *cooperative compliance*, за који је сматрано да боље одликује суштину појма који означава. Темељ пореског управног односа заснованог на сарадњи јесте настојање пореских органа да обезбеде правну сигурност у контексту будућих подухвата и трансакција пореских обвезника. Наведено се постиже пружањем свеобухватније подршке и упутстава пореским обвезницима у испуњавању њихових пореских обавеза, у виду различитих услужних сервиса, међу којима је и систем претходних обавезујућих пореских мишљења. Вид.: Elly van de Velde, 'Tax Rulings' in the EU Member States, Study for the ECON Committee, European Parliament, Brussels 2015, 9, доступно на: [https://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/IDAN/2015/563447/IPOL_IDA\(2015\)563447_EN.pdf](https://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/IDAN/2015/563447/IPOL_IDA(2015)563447_EN.pdf), 20. август 2021; OECD's Forum on Tax Administration, *Study into the Role of Tax Intermediaries*, OECD Publishing, Paris 2008, 39-46, доступно на: <https://www.oecd.org/tax/administration/39882938.pdf>, 19. јун 2022; OECD, *Co-operative compliance: A Framework. From enhanced relationship to co-operative compliance*, OECD Publishing, Paris 2013, 16, доступно на: https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/co-operative-compliance-a-framework_9789264200852-en#page1, 19. јун 2022; Karen Boll, "Securing tax compliance with collaboration: the case of cooperative compliance in Denmark", *The Routledge Companion to Tax Avoidance Research* (eds. N. Hashimzade, Y. Epifantseva), Routledge, New York 2018, 213.

¹¹⁷⁴ Christophe Waerzeggers, Cory Hillier, *Introducing an Advance Tax Ruling (ATR) Regime*, IMF Technical Note, International Monetary Fund, 2016, 3.

мишљења су додатно наглашене. Постојање и примена општег антибузивног правила у одређеном пореском систему утичу на квалитет односа између пореског обвезника и пореске администрације.¹¹⁷⁵ Према раније поменути ефекат одвраћања (енг. *deterrent effect, chilling effect*), који општа антибузивна правила нужно подразумевају, доприноси сузбијању нелегитимне пореске евазије, он истовремено негативно утиче на узајамно поверење између странака у пореском управном односу. Дискреционо овлашћење пореских власти, које је у основи поменутог ефекта застрашивања, неизбежно повећава правну несигурност са којом се порески обвезници сусрећу, што за резултат може имати њихово одвраћање од упуштања у, са становишта пореског законодавца, сасвим прихватљиве па, чак, и пожељне трансакције и пословне подухвате.¹¹⁷⁶ Управо у спречавању таквог прекомерног деловања општих антибузивних правила систем обавезујућих претходних пореских мишљења има незаменљиву улогу. Недвосмисленом и, за пореску администрацију обавезујућом, потврдом да у случају трансакције коју порески обвезник планира предузети нема места примени општег антибузивног правила осигурава се да ефекат одвраћања има дејство само у погледу оних трансакција које су из угла пореског законодавца заиста неприхватљиве. С друге стране, мишљењем којим се порески обвезник упозорава да у случају аранжмана који је представио у свом захтеву постоји основ за примену општег антибузивног правила, оставља му се могућност да од наведеног аранжмана одустане или да га реорганизује на начин да спречи примену општег антибузивног правила.¹¹⁷⁷

Бојазан да би увођење општег антибузивног правила могло да угрози привлачност пореског окружења одређене државе за стране инвеститоре може се, такође, у битној мери отклонити успостављањем ефикасног система обавезујућих претходних пореских мишљења. Један од основних разлога због којих су се бројне јурисдикције уопште определиле за имплементацију тог механизма заштите права пореских обвезника управо је привлачење страних инвестиција.¹¹⁷⁸ Могућност прибављања формалне потврде о применљивости општег антибузивног правила у односу на одређени планирани инвестициони подухват неспорно утиче позитивно на перцепцију инвеститора о нивоу правне сигурности у одређеној јурисдикцији, а тиме и о повољности њене инвестиционе климе.

Наравно, не може се пренебрегнути околност да успостављање ефикасног система обавезујућих претходних пореских мишљења претпоставља улагање значајних средстава у материјално и кадровско оспособљавање пореске администрације. Но, потребна улагања је могуће свести на прихватљиву меру установљавањем система обавезујућих претходних пореских мишљења који би био ограничен једино на питање применљивости општих антибузивних правила. Упоредноправно посматрано, није неуобичајено да се право пореског обвезника да захтева претходно обавезујуће пореско мишљење ограничава на поједине категорије

¹¹⁷⁵ M. T. Soler Roch (2012), 288.

¹¹⁷⁶ M. J. Ellis (1999), 25.

¹¹⁷⁷ B. J. Arnold (2017), 752.

¹¹⁷⁸ Вид. нпр.: Elio Andrea Palmitessa, "The New International Tax Ruling Procedure", *European Taxation*, October 2016, 469; USA International Business Publications, *Netherlands Investment and Business Guide: Strategic and Practical Information*, International Business Publications, Washington D.C. 2012, 178.

порески релевантних питања.¹¹⁷⁹ Будући да се тада прописује *numerus clausus* категорија питања поводом којих се мишљење може захтевати, у литератури се говори о тзв. затвореним системима претходних обавезујућих пореских мишљења.¹¹⁸⁰ У комбинацији са општим антибузивним правилом које карактерише релативно висок *de minimis* праг примене, сматрамо разумним очекивати да би и сасвим „неискусни“ порески органи могли успешно да изађу на крај са поднетим захтевима за издавање претходних мишљења.

Због комплексности прописа чијем тумачењу су намењена, нетранспарентности којом су често „заогрнута“ те чињеници да се односе на појединачног пореског обвезника, обавезујућа претходна пореска мишљења се у литератури с правом карактеришу као „идеалан механизам за државе да фаворизују, пружањем пореских повластица, поједине пореске обвезнике, истовремено ускраћујући исти или сличан третман њиховим конкурентима“.¹¹⁸¹ У том контексту, најважнији гарант уједначености тумачења пореских прописа у издатим мишљењима јесте обавеза њиховог објављивања.¹¹⁸² Уједначеност тумачења у издатим мишљењима је неопходна претпоставка правичног третмана пореских обвезника, што је, како смо претходно већ истакли, порескоправни принцип који оправдава опште антибузивно правило.¹¹⁸³ Обавеза да се издата пореска мишљења објаве подстиче пореске органе да при њиховој формулацији задрже објективност те да воде рачуна о раније издаваним мишљењима.

3.2. Обавеза прецизирања циља пореског законодавца у поступку доношења закона

Како је објашњено у глави трећој дисертације, један од кључних предуслова примене општег антибузивног правила јесте утврђивање неусклађености

¹¹⁷⁹ Вид. категорије питања за која се могу издати претходна обавезујућа мишљења у Аустрији, Ирској, Италији, Малти и Хрватској: E. Van de Velde (2015), 57-59; N. Žunić Kovačević (2016), 283-284.

¹¹⁸⁰ C. Romano (2001), 19. Насупрот затвореним системима су тзв. отворени системи, који се одликују непостојањем *ratione materiae* ограничења категорија питања поводом којих се може поднети захтев за издавање претходног мишљења. Ипак, чак и у таквим системима може се прописати тзв. негативна листа питања поводом којих порески орган неће издати мишљење. Чест пример су питања која су предмет већ започетог судског поступка или поступка пореске контроле, или која се односе на хипотетичку трансакцију или пословни подухват пореског обвезника, односно за чије решавање је прописима предвиђен други механизам. Вид.: M. J. Ellis (1999), 31. Укратко, негативну листу чине питања која нису подобна за разматрање из процесних, а не материјалних разлога.

¹¹⁸¹ Ruth Mason, “Identifying Illegal Subsidies”, *American University Law Review*, Vol. 69, 2/2019, 515; Опис упечатљивог примера таквог поступања дат је у поглављу 4.1.2. главе четврте дисертације.

¹¹⁸² Leandra Lederman, *Of Risks and Remedies: Best Practices in Tax Rulings Transparency*, Research Paper Number 469, 2021, 27.

¹¹⁸³ Уколико не постоји обавеза објављивања издатих мишљења неизбежно се успоставља неравноправан однос између, с једне стране, пореских обвезника који имају средстава да прибаве услуге пореских саветника и, с друге стране, пореских обвезника који нису у таквој позицији. Порески саветници, у улози „посредника“ између својих клијената – пореских обвезника и пореских органа, имају могућност да стекну увид у неупоредиво већи број (необјављених) издатих пореских мишљења те да према томе формулишу савете за своје клијенте. Вид.: M. Gammie (1985), 64.

аранжмана пореског обвезника са предметом и циљем применљиве одредбе пореског прописа. Стога је за успешно функционисање општег антиабузивног правила у конкретном пореском систему неопходно да се у темељу пореских прописа могу јасно разазнати циљеви пореске политике чијој су реализацији они намењени.¹¹⁸⁴ Ипак, због чињенице да су порески прописи изузетно детаљни и комплексни, порески органи и судови се приликом идентификовања предмета и циља одредбе пореског прописа, чију примену порески обвезник настоји да избегне (у случају одредбе која установљава пореску обавезу) или искористи (у случају одредбе која резултира пореском погодношћу), могу суочити са значајним тешкоћама.

Кад је реч о општим антиабузивним правилима садржаним у пореским уговорима, проблеми са којима се сусрећу органи који их примењују унеколико су ублажени захваљујући темељним образложењима предмета и циља појединачних одредаба Модел-конвенције ОЕЦД-а и Модел-конвенције УН-а, које садрже њихови званични коментари. Слично је у ситуацији када порески обвезник својим аранжманом настоји да злоупотреби одредбу националног пореског законодавства која је резултат транспоновања одредбе одређене ЕУ директиве. Тада се смернице за идентификовање предмета и циља појединих порескоправних одредаба могу наћи у преамбули директиве. Зато се у литератури понекад указује на потребу да и национални легислативни предлози у пореској материји буду праћени детаљнијим образложењем циљева пореске политике који се њиме желе остварити.

Међутим, важно је имати у виду да у појединим јурисдикцијама посезање судова за експланаторним материјалима у поступку тумачења (пореских) прописа није уобичајена пракса. Реч је првенствено о пореским системима у којима се судови традиционално ослањају на језичко тумачење пореских прописа, због чега евентуално разматрање екстерних (експланаторних и других) материјала¹¹⁸⁵ не долази у обзир. У таквим околностима, „излаз“ из оквира текста пореских прописа може се потражити у прописивању обавезе или могућности органа који примењује опште антиабузивно правило да при утврђивању легислативне намере у обзир узме различите врсте екстерних материјала. Тако поступа британски законодавац, који установљава (поред раније поменуте *обавезе* суда да приликом разматрања било којег питања у вези са општим антиабузивним правилом консултује упутство пореске администрације одобрено од стране саветодавног тела) и *право* суда да приликом разматрања било којег питања у вези са општим антиабузивним правилом у обзир узме упутства, изјаве и друге материјале пореске администрације, надлежног министарства или било ког другог органа, које је било јавно доступно у моменту када је порески обвезник ступио у абузивни аранжман, као и у том моменту установљену праксу.¹¹⁸⁶ Према мишљењу појединих британских аутора, наведена одредба „ствара законски основ (ако не и принцип) за идентификовање 'намере законодавца'“ и

¹¹⁸⁴ Judith Freedman, “Designing a General Anti-Abuse Rule: Striking a Balance”, *Asia-Pacific Tax Bulletin*, Vol. 20, 3/2014, 168.

¹¹⁸⁵ Нпр. извештаји парламентарних комисија, записници са седница парламента, експланаторни меморандуми, записници о расправама поводом разматрања нацрта легислативних аката, упутства административних органа и сл.

¹¹⁸⁶ Sec. 211(3) Finance Act 2013.

„помаже да се повуче на закону утемељена линија између тога шта јесте, а шта није прихватљиво пореско планирање“.¹¹⁸⁷

Нажалост, настојање пореског законодавца да судовима пружи подршку и смернице у откривању намере законодавца лако може остати без ефекта, уколико у конкретној јурисдикцији у којој се примењује опште антиабузивно правило не постоји неопходан ниво специјализације судства у пореској материји. Другим речима, недовољна стручност судија у тој изузетно специфичној материји може у потпуности обесмислити описани труд законодавца те оставити опште антиабузивно правило неделотворним.

3.3. Ефикасан систем решавања спорова у пореској материји

За разлику од претходних мера заштите права пореских обвезника релевантних у контексту примене општег антиабузивног правила, чијој анализи смо приступили начелно, то јест без фокусирања на постојећи правни оквир у Републици Србији, питање ефикасног система решавања спорова у пореској материји размотрићемо с ослонцем на конкретна решења у српском правном систему. Посреди је врло широка и вишеслојна тема, чије начелно разматрање би превазишло оквире предмета нашег истраживања. Због тога смо приморани да се ограничимо на анализу оних аспеката поменуте теме у којима видимо најважније недостатке домаћег система решавања спорова у пореској материји.

Судска заштита пореских обвезника у Републици Србији није на задовољавајућем нивоу. Разлога за такво стање ствари има више. Остављајући по страни сијасет узрока постојећих проблема српског судства *en général*, о којима су домаћи аутори нашироко писали, ми ћемо се у даљем излагању ограничити на оне који погубно утичу на судску заштиту у пореској материји.

Устав Републике Србије прокламује законитост управе, предвиђајући да законитост коначних појединачних аката којима се одлучује о праву, обавези или на закону заснованом интересу подлеже преиспитивању пред судом у управном спору.¹¹⁸⁸ У управном спору се обезбеђује судска заштита појединачних права и правних интереса и законитост решавања у управним стварима.¹¹⁸⁹ ЗПППА посебно предвиђа право пореског обвезника на судску заштиту прописивањем могућности покретања управног спора против другостепеног пореског управног акта. Судском контролом законитости пореских управних аката осигурава се поступање пореских органа у складу са начелом законитости. Управни спор покреће се подношењем тужбе Управном суду, у року од 30 дана од дана достављања пореском обвезнику другостепеног пореског управног акта.¹¹⁹⁰

¹¹⁸⁷ A. Burchner, J. Cape, M. Hodkin (2018), 814.

¹¹⁸⁸ Чл. 198, ст. 2 Устава Републике Србије, *Службени гласник РС*, бр. 98/2006 и 115/2021.

¹¹⁸⁹ Чл. 1, ст. 1 Закона о управним споровима, *Службени гласник РС*, бр. 111/2009 (у даљем тексту: ЗУС).

¹¹⁹⁰ Чл. 18, ст. 1 ЗУС.

3.3.1. Увођење двостепености управног спора

Специфичност управног спора у Републици Србији, која је од одлучујућег утицаја на заштиту права и интереса пореских обвезника, јесте његова једностепеност. Наиме, почев од ступања на снагу Закона о уређењу судова 2010. године, кад је поново успостављен Управни суд као суд посебне надлежности, у Републици Србији не постоји двостепено управно судство. Наведеним законом није предвиђено постојање другостепеног нити Врховног управног суда, при чему је надлежност уведеног Врховног касационог суда ограничена на одлучивање по ванредним правним лековима.¹¹⁹¹ С обзиром на то да не постоји суд који би одлучивао о евентуалном редовном правном леку, ЗУС не предвиђа могућност изјављивања жалбе против пресуде донете у управном спору.^{1192,1193} Штавише, он експлицитно прописује да се против пресуде донете у управном спору не може изјавити жалба. Сложили бисмо се са Пљакићем да није утемељен став о довољној заштити права грађана (између осталог и пореских обвезника), заснован на аргумену који полази од збрајања: (а) два степена одлучивања (пореских) управних органа и (б) једног степена судске заштите. Разлог је у томе што се принцип рада и функционисања органа управе, с једне стране, и суда, с друге стране, значајно разликују.¹¹⁹⁴

ЗУС, истина, предвиђа два ванредна правна лека о којима одлучује Врховни касациони суд. То су: а) захтев за преиспитивање судске одлуке¹¹⁹⁵ и б) понављање поступка.¹¹⁹⁶ Захтев за преиспитивање судске одлуке могуће је поднети у три случаја: 1) када је то законом предвиђено, 2) уколико је суд одлучивао у пуној јурисдикцији¹¹⁹⁷ и 3) у стварима у којима је у управном поступку била искључена жалба.¹¹⁹⁸ Премда побројани разлози могу на први поглед деловати довољно широко постављени, њихово ближе разматрање показује да, кад је реч о пореској материји, готово да неће бити ситуација у којима је могуће подношење захтева за преиспитивање судске

¹¹⁹¹ Марко Давинић, „Правна средства у управном спору“, *Зборник радова 150 година Управног суда у Србији 1869-2019* (ур. В. Цуцић), Управни суд Републике Србије – Правни факултет Универзитета у Београду, Београд 2019, 264-265.

¹¹⁹² Чл. 7, ст. 2 ЗУС. Жалба је иначе била предвиђена као редовни правни лек у свим законима који су регулисали материју управног спора још од 1921. године. Вид.: М. Давинић (2019), 271.

¹¹⁹³ Љубодраг Пљакић, „Дозвољеност захтева за преиспитивање судске одлуке Управног суда“, *Правни живот*, 10/2013, 253.

¹¹⁹⁴ Љубодраг Пљакић, *Практикум за управни спор са коментаром, судском праксом и обрасцима за примену у пракси*, Intermex, Београд 2011, 19. За супротно становиште вид.: Ратко Марковић, *Управно право: општи део*, Београд 2002, 545; Ратко С. Радошевић, „Реформа управног спора: нови покушај – стари проблеми“, *Зборник радова Правног факултета у Новом Саду*, 3/2020, 1115.

¹¹⁹⁵ Чл. 49-55 ЗУС.

¹¹⁹⁶ Чл. 56-69 ЗУС.

¹¹⁹⁷ ЗУС познаје пресуду донету у спору ограничене јурисдикције и пресуду донету у спору пуне јурисдикције. За разлику од спора ограничене јурисдикције у коме Управни суд тужбу уважава и налаже туженом управном органу како да у новом поступку поступи, у спору пуне јурисдикције Управни суд сам решава управну ствар.

¹¹⁹⁸ Чл. 49, ст. 2 ЗУС.

одлуке.¹¹⁹⁹ Пре свега, ниједним посебним законом релевантним за пореску материју није предвиђена могућност његовог подношења.¹²⁰⁰ Затим, у спору пуне јурисдикције Управни суд одлучује изузетно ретко. Према истраживању које је спровео Цуцић, за првих пет година од оснивања Управног суда само једна трећина промила свих случајева решена је у спору пуне јурисдикције.¹²⁰¹ Притом, ниједан од наведених случајева није се односио на пореску управну ствар.¹²⁰² Коначно, кад је реч о пореском управном поступку, жалба је законом само изузетно искључена. Наиме, у складу са чл. 34, ст. 3 и 4 ЗПППА, против пореског решења жалба је увек допуштена, док је у случају закључка допуштена, осим ако законом није прописано другачије.¹²⁰³

Недостатност судске контроле управе у Републици Србији препозната је врло брзо по оснивању Управног суда не само под лупом академске¹²⁰⁴ и стручне јавности,¹²⁰⁵ већ и од стране самог законописца. Реформа организације управног судства званично је најављивана још од 2013. године. Увођење вишестепеног управног судства било је представљено као један од циљева Националне стратегије реформе правосућа 2013-2018. године,¹²⁰⁶ који, нажалост, није реализован. Према новој Националној стратегији развоја правосућа за период 2019-2024. године наведени циљ је и даље актуелан.¹²⁰⁷ Планирано је да нова мрежа управних судова започне са радом до краја 2024. године.¹²⁰⁸ Успостављање двостепености управног судства могуће је реализовати на неколико начина, од којих бисмо подржали онај који заступају поједини домаћи аутори, а који се базира на трансформацији постојећег Управног суда у другостепени, то јест апелациони управни суд, уз оснивање четири

¹¹⁹⁹ Lidija Živković, "Taxpayers' Rights in Serbia: The Existing Framework and Much-Needed Improvements", *Tax Notes International*, Vol. 89, 9/2018, 815.

¹²⁰⁰ *Ibid.*

¹²⁰¹ Вук Цуцић, *Спор пуне јурисдикције*, Докторска дисертација, Правни факултет Универзитета у Београду, Београд 2015, 279-280.

¹²⁰² *Ibid.*, 280-281. У том смислу се може говорити о *de facto* свођењу управног спора у пореским стварима на спор о законитости пореског управног акта, у коме суд не утврђује сам чињенично стање нити одлучује о конкретној пореској управној ствари. Вид.: Nataša Žunić Kovačević, „Upravnosudska kontrola u poreznim stvarima“, *Zbornik radova Pravnog fakulteta u Splitu*, Vol. 53, 1/2016, 286-287.

¹²⁰³ ЗПППА прописује само шест ситуација у којима је против закључка жалба недопуштена. Вид.: чл. 16, ст. 4, чл. 39, ст. 4, чл. 53, ст. 6, чл. 100, ст. 7, чл. 124, ст. 6, чл. 126, ст. 4 и чл. 147, ст. 3 ЗПППА.

¹²⁰⁴ Стеван Лилић, „Правна средства у управном спору у Србији“, *Правна ријеч*, 22/2010, 463; Добросав Миловановић, Вук Цуцић, „Реформа управног судства“, *Правни живот*, 10/2016, 151-153.

¹²⁰⁵ Љ. Пљакић (2011), 19; Јелена Ивановић, „Управни суд – функционисање и правци развоја“, *Правни живот*, 10/2014, 129.

¹²⁰⁶ Народна скупштина Републике Србије, *Национална стратегија реформе правосућа за период 2013-2018. године*, 2013, 42, доступно на: <https://www.mpravde.gov.rs/sr/tekst/22598/nacionalna-strategija-reforme-pravosudja.php>, 19. јун 2022.

¹²⁰⁷ Министарство правде Републике Србије, *Национална стратегија реформе правосућа за период 2019-2024. године – радни текст*, мај 2019, 28-29, доступно на: <https://www.mpravde.gov.rs/sekcija/703/reforma.php>, 19. јун 2022.

¹²⁰⁸ Јелена Ивановић, „Историјски развој управног судства Србије“, *Зборник радова 150 година Управног суда у Србији 1869-2019* (ур. В. Цуцић), Управни суд Републике Србије – Правни факултет Универзитета у Београду, Београд 2019, 77.

првостепена управна суда: у Београду, Новом Саду, Нишу и Крагујевцу.¹²⁰⁹ Истовремено, успостављање двостепеног управног судства би морало бити праћено разматрањем потребе за постојањем двостепеног управног поступка. Међутим, даља анализа овог питања превазилази оквире овог излагања.

3.3.2. Специјализација судства у пореској материји

Издајање управног судства из оквира судова опште надлежности, прецизније успостављање Управног суда 2010. године, означило је важан напредак у односу на претходну организацију мреже судова, која је подразумевала пресуђивање управних спорова од стране посебних већа судова опште надлежности. Ипак, са специјализацијом судства у управној материји до данас се није даље одмакло.

Према налазима студије Консултативног већа европских судија (енг. *Consultative Council Of European Judges – CCJE*),¹²¹⁰ специјализација судова, односно судија представља широко распрострањен тренд у европским државама.¹²¹¹ Међу областима у којима је евидентан одређени степен специјализације издвајају се и области пореског права и јавних финансија.¹²¹² Као превасходни разлог тренда специјализације истиче се увећање обима и комплексности прописа у одређеним областима. Специјализација је тако одраз настојања да се судијама омогући стицање искуства и експертизе у појединим ужим областима како би се обезбедило адекватно разумевање и исправна примена прописа, посебно оних који трпе рекурентне измене. Специјализацијом се обезбеђује виши степен уједначености судских одлука у одређеној области, чиме се позитивно утиче на правну сигурност, односно поверење грађана у ауторитет суда.¹²¹³

Постоје различити модалитети специјализације судова, који се разликују по свом домету и ефектима. Избор одговарајућег модалитета специјализације зависиће од циљева који се њоме желе постићи и услова у којима функционише одређени судски систем. Начелно посматрано, степен специјализације судства прати економски напредак и развој легислативног оквира у одређеној јурисдикцији. Дакле, што је

¹²⁰⁹ Д. Миловановић, В. Цуцић (2016), 154-155.

¹²¹⁰ Консултативно веће европских судија је тело Савета Европе, које обавља саветодавну функцију у вези са питањима независности, непристрасности и компетентности судија. Објављује, по правилу на годишњем нивоу, мишљења о актуелним изазовима и предлозима за унапређење положаја судија и нивоа судске заштите. Вид.: Council of Europe, *About the Consultative Council of European Judges*, доступно на: <https://www.coe.int/en/web/ccje/about-the-ccje>, 29. август 2021.

¹²¹¹ Consultative Council of European Judges – CCJE, *Opinion (2012) No. 15 on the Specialisation of Judges*, November 5-6, Paris 2012, 2, доступно на: <https://rm.coe.int/ccje-opinion-2012-no-15-on-the-specialisation-of-judges/16809f0078>, 29. август 2021.

¹²¹² *Ibid.*, 2 фн. 2.

¹²¹³ *Ibid.*, 3.

економско окружење софистицираније, то је сложенији и диверзификованији правни оквир, чиме се потреба за специјализацијом увећава.¹²¹⁴

Најсвеобухватнији облик специјализације јесте специјализација у оквиру саме мреже судова, односно постојање засебног суда надлежног за одређену ужу област, насупрот судовима опште надлежности. Тада је реч о екстерној¹²¹⁵ или формалној¹²¹⁶ специјализацији.¹²¹⁷ Други модалитет представља интерна¹²¹⁸ или неформална специјализација. Она је, упоредноправно посматрано, најчешћи модалитет специјализације и обухвата две подваријанте. Прва подваријанта подразумева успостављање посебних судских већа или одељења у оквиру судова опште (или у одређеној мери сужене) надлежности, којима се прослеђују предмети чије решавање захтева посебну експертизу у одређеној области.¹²¹⁹ Друга подваријанта подразумева специјализацију само појединих судија (у оквиру једног суда или судског одељења) за решавање предмета у одређеној ужој области, због чега се у литератури назива персоналном специјализацијом.¹²²⁰

У стручној јавности постоји консензус у погледу услова који треба да буду испуњени да би спровођење појединог вида специјализације судства у одређеној материји било оправдано. Пре свега, мора бити реч о материји која је довољно специфична да се може јасно одвојити од других. Потом, прилив предмета у тој материји мора бити довољно обиман да специјализација допринесе смањењу терета судова опште надлежности, односно судија генералиста. Поред тога, у питању треба бити материја у којој се уобичајено поставља мноштво научних или техничких питања, која захтевају посебну експертизу судија. Коначно, у администрирању наведене материје мора постојати униформност.¹²²¹ Студијом Светске банке, чији је аутор био судија Казалет (*Edward Cazalet*), идентификована су прецизна практична питања која је неопходно размотрити да би се утврдило постоји ли потреба за специјализацијом судства у материји која испуњава претходно наведене услове:

- 1) Да ли је потреба за специјализацијом судства трајна, а не привремена, макар посматрано у средњем року?
- 2) Да ли претходно искуство у конкретној јурисдикцији указује на то да би специјализација судства могла бити успешна?

¹²¹⁴ Heike Gramckow, Barry Walsh, "Developing Specialized Court Services: International Experiences and Lessons Learned", *Justice and Development Working Paper Series*, World Bank, Washington D.C. 2013, 4.

¹²¹⁵ Susan Glazebrook, "A Specialist Patent or Intellectual Property Court for New Zealand?", *The Journal of World Intellectual Property*, Vol. 12, 5/2009, 525.

¹²¹⁶ Lawrence Baum, "Probing the Effects of Judicial Specialization", *Duke Law Journal*, Vol. 58, 7/2009, 1672.

¹²¹⁷ Поједини аутори тај моделитет називају специјализацијом у ужем смислу. Вид.: Alan Uzelac, "Mixed Blessing of Judicial Specialisation: The Devil is in the Detail", *Russian Law Journal*, Vol. 2, 4/2014, 148.

¹²¹⁸ Наведеним термином се жели указати на околност да описани облици специјализације нису очљиви спољним посматрачима, односно корисницима судске заштите. *Ibid.*

¹²¹⁹ H. Gramckow, B. Walsh (2013), 11.

¹²²⁰ A. Uzelac (2014), 149.

¹²²¹ H. Gramckow, B. Walsh (2013), 14-15.

3) Да ли постоје одређени прописи који су допринели или би у будућности могли да допринесу повећању броја спорова у наведеној материји? Ако је одговор на претходно питање потврдан – да ли је реч о предметима за чије решавање је потребна посебна експертиза?

4) Да ли се судска пракса у наведеној материји одликује недоследностима? Ако је одговор потврдан – да ли су недоследности довеле до пролиферације судских спорова или, напротив, до одвраћања заинтересованих субјеката од покретања поступака пред судом?

5) Уколико постоје заостали нерешени предмети, у којој мери је дуго трајање поступка у наведеној области штетно? Који су трошкови одлагања за суд, државу и кориснике судске заштите?

6) Постоји ли оправдано незадовољство корисника судске заштите, интересних група, као и интерна забринутост у погледу начина и трајања решавања спорова у наведеној материји?¹²²²

Остављајући по страни могућност специјализације Управног суда у другим областима управне материје, ограничићемо се на материју пореског права која је релевантна за наше истраживање. Спорови у пореским стварима довољно су специфични да се могу јасно одвојити од других управних ствари које су у надлежности Управног суда.¹²²³ Реч је о споровима који се покрећу против пореских управних аката, односно споровима у којима улогу туженог органа има Министарство финансија, као другостепени орган у пореском поступку.¹²²⁴ И сам Управни суд у уводу својих пресуда, у складу са чл. 47, ст. 1 ЗУС-а, у сваком конкретном случају одређује предмет спора прецизирајући, кад је реч о спору у пореској материји, да је по среди „предмет порески“,¹²²⁵ „пореска правна ствар“¹²²⁶ и сл.¹²²⁷

За пореске спорове се традиционално сматра да спадају међу најкомпликованије управне ствари, будући да решавање у пореској материји од судија захтева мултидисциплинарно знање. За правилно одлучивање, осим правничког образовања, нужно је познавање основа науке јавних финансија и рачуноводства. Притом, кад је реч о правничком знању, неопходно је не само

¹²²² Edward Cazalet, *Specialised Courts: Are They a 'Quick Fix' or a Long-Term Improvement in the Quality of Justice?*, World Bank, Washington D.C. 2001, наведено према: Н. Gramckow, В. Walsh (2013), 15 фн. 38.

¹²²³ И упоредноправно посматрано, спорови у порескоправној материји начелно се издвајају као врста спорова чија је демаркација у пракси мање проблематична од демаркације спорова у другим гранама права. Вид.: Sarah Miles, "The Price We Pay for a Specialized Society: Do Tax Disputes Require Greater Judicial Specialization?", *Victoria University of Wellington Legal Research Paper*, Student/Alumni Paper No. 38, 2015, 367.

¹²²⁴ Чл. 165, ст. 1 ЗПППА.

¹²²⁵ Пресуда Управног суда 6 У 30391/10, од 20. октобра 2011. године.

¹²²⁶ Пресуда Управног суда 7 У 7567/10 (2009), од 14. октобра 2010. године.

¹²²⁷ У појединим случајевима Управни суд, чак, прецизира у уводу пресуде и порески облик у вези са којим је спор покренут. Вид.: Пресуда Управног суда 1 У 5976/16, од 19. јула 2018. године; Пресуда Управног суда 10 У 3755/10 (2008), од 10. јуна 2010. године.

познавање пореског поступка који представља посебан управни поступак, већ и материјалног пореског права, расутог у бројним посебним пореским законима и на основу њих донетих подзаконских аката (уредбе Владе, правилници министра финансија и одлуке скупштина јединица локалних самоуправа), међународним уговорима (билатерални уговори о избегавању двоструког опорезивања, мултилатералне конвенције, билатерални инвестициони уговори) и изворима меког права (енг. *soft law*) који све више добијају на значају и обиму.¹²²⁸ Материјални порески закони и подзаконски акти спадају у прописе који најчешће трпе измене и допуне – неретко на годишњем нивоу,¹²²⁹ као саставни део буџетског процеса.¹²³⁰ Поврх тога, континуирана и у последње време све динамичнија трансформација порескоправног оквира на међународном и регионалном нивоу подстиче честе и темељне измене националних материјалних пореских прописа, чиме се прилике за спорове у пореској материји убрзано умножавају. Коначно, питања која у тим споровима фигурирају све су технички и стручно захтевнија.

Порески предмети континуирано чине значајан удео у укупном приливу предмета Управног суда. Почев од 1. јануара 2010. године, када је Управни суд почео са радом, па закључно са 15. септембром 2021. године запримљено је 27.626 предмета у пореској материји, што у просеку износи скоро 2.370 предмета годишње. Посматрано у односу на укупан број свих предмета Управног суда, на годишњем нивоу су нови спорови у пореској материји чинили 11% свих нових предмета.¹²³¹ Напомињемо да је овде реч о порезима у ужем смислу те да се у наведене спорове не убрајају спорови у погледу такси, царина нити, рецимо, они вођени поводом одузимања пореског идентификационог броја. Уколико бисмо у обзир узели све фискалне приходе, наведени удео у укупном броју предмета Управног суда био би значајно већи.¹²³² Сходно томе, нема разлога за бојазан да би се одређени вид специјализације судства у пореској материји накнадно могао показати као само привремена и, у коначници, превазиђена потреба.

Евентуална имплементација у српски порески систем општег антиабузивног правила неизбежно би за последицу имала увећање броја пореских управних спорова

¹²²⁸ Овде, пре свега, мислимо на коментаре Модел-конвенције ОЕЦД-а и Модел-конвенције УН-а, Смернице ОЕЦД-а за примену правила о трансферним ценама и стандарде предвиђене *BEPS* акционим планом ОЕЦД-а.

¹²²⁹ Malcom Gammie, *Tax Simplification*, The Institute for Fiscal Studies Green Budget, 2008, 266, доступно на: <https://ifs.org.uk/budgets/gb2008/08chap13.pdf>, 3. септембар 2021.

¹²³⁰ Richard K. Gordon, Victor Thuronyi, "Tax Legislative Process", *Tax Law Design and Drafting* (ed. V. Thuronyi), International Monetary Fund, 1996, 3. Наведено можемо боље разумети у контексту начела једногодишњости пореза (енг. *principle of annuality*), које се изводи из начела законитости. Оно налаже потврђивање пореских прописа од стране представничког тела на годишњем нивоу. Након иницијалног увођења одређеног пореског облика, описано потврђивање се спроводи усвајањем годишњег буџета, који симболизује системску везу између пореза као врсте јавних прихода и јавних расхода чијем су намиривању порези намењени. Вид.: Agustín José Menéndez, *Justifying Taxes: Some Elements for a General Theory of Democratic Tax Law*, Springer 2001, 307-308.

¹²³¹ Управни суд, Допис Су II-17, 14/21-2, од 9. септембра 2021. године.

¹²³² Овде треба додати и одлучивање о одлагању извршења (пореског) управног акта. Наиме, уколико порески обвезник захтев за одлагање извршења поднесе у току трајања управног спора такав захтев се не евидентира као засебан предмет. Вид.: Ј. Ивановић (2014), 125.

и њихово усложњавање. Управо се за елемент дискреционе оцене у пресуђивању, нужно присутног у примени општег антиабузивног правила, истиче да не само да оправдава него и налаже постојање одређеног степена специјализације.¹²³³ Наиме, кључни корак у примени општих антиабузивних правила представља идентификовање намере пореског законодавца, то јест циљева пореске политике ради чијих остваривања је поједина одредба пореског прописа уведена.¹²³⁴ Мишљења смо да није рационално очекивати од судија генералиста да исправно и без већих тешкоћа спроводе описану анализу у пракси. Ово не само због тога што циљеви пореске политике често нису јасно уочљиви приликом тумачења, већ и зато што је за спознавање *ratio legis*-а одредаба пореског закона најчешће потребно добро познавање принципа и института јавних финансија. Стога сматрамо да је специјализација судства неопходан предуслов исправне примене општих антиабузивних правила.

Међу најважнијим чиниоцима квалитета судских одлука су њихова уједначеност и правна утемељеност. Ипак, одлуке Управног суда у пореским стварима често нису образложене на начин који би отклонио сумњу да су „производ произвољног и правно неутемељеног становишта“.¹²³⁵ Зато су у пореској материји релативно чести случајеви у којима Уставни суд Републике Србије утврђује да је пресудом Управног суда пореском обвезнику – подносиоцу уставне жалбе повређено право на образложену судску одлуку, које представља конститутивни елемент права на правично суђење, прописаног чл. 32, ст. 1 Устава.

Период од покретања управног спора до доношења судске одлуке у пореској материји у просеку траје око две године.¹²³⁶ Дуго трајање судских поступака у пореској материји носи са собом посебну тежину. Наиме, према чл. 23, ст. 1 ЗУС, тужба начелно не одлаже извршење (пореског) управног акта против кога је поднета. Истовремено, иако према правилима општег управног поступка жалба против првостепеног решења одлаже његово извршење,¹²³⁷ ЗПППА као *lex specialis* у односу на ЗОУП искључује суспензивно дејство жалбе у пореском поступку.¹²³⁸ Према томе, порески обвезник у највећем броју случајева мора платити порески дуг,¹²³⁹ без обзира на то што је управна или судска контрола првостепеног пореског управног акта у току. Уколико евентуално успе у управном спору, па решење којим му је пореска обавеза утврђена буде поништено или измењено, пореском обвезнику на располагању стоји

¹²³³ S. Miles (2015), 387.

¹²³⁴ Тако и: *ibid.*, 388-389.

¹²³⁵ Вид. нпр.: Одлуке Уставног суда Републике Србије Уж 65/2012, од 25. марта 2015. године, Уж 11820/2018, од 20. јуна 2019. године и Уж 4610/2018, од 20. јуна 2019. године.

¹²³⁶ Током 2017. године порески спорови су у просеку трајали 1,5 година, током 2018. 2,1 годину и током 2019. 2,2 године. Вид.: Управни суд, Допис Су II-17, 14/21-2, од 9. септембра 2021. године.

¹²³⁷ Чл. 154, ст. 2 ЗОУП.

¹²³⁸ Чл. 147, ст. 1 ЗПППА.

¹²³⁹ Изузев уколико, по захтеву пореског обвезника, у складу са чл. 147, ст. 2 ЗПППА или чл. 23, ст. 2 ЗУС, надлежни орган (Министарство финансија, односно Управни суд) одобри одлагање извршења оспореног пореског управног акта. Ипак, напомињемо да Управни суд одбацује захтеве за одлагање извршења решења о принудној наплати, са образложењем да није реч о одлуци којом се мериторно одлучује у управној ствари. Вид. нпр.: Решење Управног суда 10 Уо бр. 4/17, од 24. јануара 2017. године.

могућност подношења захтева за повраћај пореза.¹²⁴⁰ Но, у пракси се повраћај пореза реализује са закашњењем и то без исплате законске камате, због чега примљени износ за пореског обвезника по правилу има нижу реалну вредност.¹²⁴¹ Неразумна дужина трајања поступака пред Управним судом¹²⁴² резултира и високим трошковима за саму државу, у виду накнада које као тужена страна у поступцима пред Европским судом за људска права бива обавезана да плаћа својим грађанима због повреде права на суђење у разумном року.¹²⁴³

Стога не чуди што се порески обвезници начелно нерадо упуштају у покретање судских поступака, посебно када се ради о сложенијим питањима, као што су примена пореских уговора или правила о трансферним ценама. И организације које заступају интересе пореских обвезника у привреди већ дуги низ година указују на недостатке управносудске заштите у пореској материји.¹²⁴⁴ Утицај праксе Управног суда на тумачење пореских прописа је незнатан, а у контексту прекограничних трансакција бисмо могли рећи, чак, и непостојећи. То је посебно упадљиво у поређењу са утицајем који на тумачење пореских прописа имају мишљења Министарства финансија. Као један од чинилаца који таквом стању ствари доприносе можемо издвојити управо одсуство специјализације у оквирима Управног суда.

С обзиром на изнете аргументе, чини нам се да је одређени ниво специјализације Управног суда у пореској материји нужан, а да је упитан само модалитет специјализације који би требало имплементирати. Оставили бисмо по страни могућност екстерне специјализације, будући да увођење засебних пореских судова претпоставља значајно већи број пореских спорова, који могу бити константа само у многољудним јурисдикцијама које одликују развијенији и робуснији порески системи (нпр. САД, Канада, Немачка, Италија). Интерна специјализација, у виду организовања посебног пореског одељења у оквиру Управног суда, чини нам се адекватнијим решењем. Такво пореско одељење требало би да броји онолико специјализованих судија колико је неопходно за поверавање пореских спорова у њихову искључиву надлежност. Будући да се управни спорови, по правилу, пресуђују у већима од троје судија,¹²⁴⁵ већа би била формирана од судија чланова таквог

¹²⁴⁰ Чл. 10, ст. 2, тач. 1) ЗПППА.

¹²⁴¹ НАЛЕД, *Сива књига 13: Препоруке за уклањање административних препрека пословању у Србији 2021*, 2021, 31, доступно на: <https://naled.rs/htdocs/Files/06729/Siva-knjiga-13.pdf>, 18. септембар 2021.

¹²⁴² Кад је реч о управном спору, оцени о постојању повреде права на суђење у разумном року приступа се на другачији начин него у другим врстама спорова. Европски суд за људска права посматра управни поступак и управни спор као јединствену целину, због чега почетак рачунања рока везује за тренутак достављања оспореног управног акта, а не за моменат подношења тужбе у управном спору. Вид.: Катарина Манојловић-Андрић *et al.*, *Критеријуми за оцену повреде права на суђење у разумном року*, Савет Европе, Београд 2018, 19-20, <https://rm.coe.int/kriterijumi-za-ocenu-povrede-prava-na-sudjenje-u-razumnom-roku/16808c5848>, 8. септембар 2021. Описани став Европски суд за људска права потврдио је и у пореским предметима. Вид., примера ради: пара. 91 Пресуде Европског суда за људска права у случају *Janosevic v. Sweden*, од 23. јула 2002. године.

¹²⁴³ Ј. Ивановић (2019), 78.

¹²⁴⁴ Илустрације ради, вид.: AmCham, *Унапређење пословног окружења у области финансијских и пореских прописа*, 2016, 2, <https://www.amcham.rs/upload/Odbor%20za%20finansije%20i%20poreze%20-%20Policy%20Brief.pdf>, 6. септембар 2021; НАЛЕД (2021), 31; Савет страних инвеститора (2020), 151.

¹²⁴⁵ Чл. 8, ст. 2 ЗУС.

пореског одељења. Алтернативна могућност, која би била спроводива и са релативно мањим бројем порески специјализованих судија, била би персонална специјализација. Тада би било могуће формирање већа у којима би само један члан био специјализован за пореску материју због чега би му била додељена улога тзв. судије известиоца.

Описани вид интерне специјализације Управног суда омогућио би судијама стицање неопходне експертизе за поступање у све комплекснијим пореским предметима. Тиме би спровођење циљане и континуиране едукације у области примене општих антиабузивних правила било учињено значајно ефикаснијим.¹²⁴⁶ Боља упућеност у пореску материју значила би значајну уштеду времена судија, које се иначе троши на истраживачки рад и упознавање са пореским прописима и праксом пореских органа те би далеко већи удео времена могао бити посвећен, између осталог, темељнијим образложењима судских одлука. Резултат би било и стварање уједначеније судске праксе, чиме би се позитивно утицало на тренутно нарушено поверење пореских обвезника у систем судске заштите у Републици Србији.

3.3.3. Суспензивно дејство жалбе против првостепеног пореског решења

Имајући у виду да жалба против првостепеног пореског управног акта не одлаже његово извршење те да одлучивање по жалби често траје дуже од законом максимално прописаних 60 дана, у домаћој литератури је предложено увођење суспензивног дејства за случајеве у којима је пореска обавеза утврђена применом начела фактицитета. Таква процесна мера представљена је у литератури као могуће решење за ублажавање правне несигурности којој су у контексту примене начела фактицитета изложени порески обвезници.¹²⁴⁷ Она је замишљена као привремено решење, које би на снази остало до момента евентуалне ревизије начела фактицитета.¹²⁴⁸

С обзиром на налазе нашег истраживања о улози начела фактицитета у српском пореском систему,¹²⁴⁹ не можемо подржати став да постоји потреба за увођењем суспензивног дејства жалбе против првостепеног пореског решења којим је оно примењено. Међутим, сматрамо да би увођење поменуте процесне мере било оправдано уколико би се домаћи креатори пореске политике одлучили за прописивање општег антиабузивног правила. Нису непозната слична решења ни у упоредном праву. Занимљиво је, рецимо, да је у француском пореском праву суспензивно дејство приписано захтеву пореског обвезника којим се иницира разматрање примене општег антиабузивног правила пред саветодавном комисијом. У том случају, извршење се одлаже до момента достављања пореском обвезнику

¹²⁴⁶ L. Živković (2018), 816.

¹²⁴⁷ С. Костић (2021), 275.

¹²⁴⁸ *Ibid.*

¹²⁴⁹ Вид. одељак 3.1. главе друге дисертације.

мишљења које усвоји саветодавна комисија.¹²⁵⁰ Описано решење одговара специфичностима поступка примене општег антибузивног правила у француском праву, које се огледа у чињеници да порески орган нема обавезу (већ само могућност) да од саветодавног тела захтева мишљење о оправданости примене општег антибузивног правила, при чему је исто право пружено и пореском обвезнику.

4. Закључна разматрања

Претходно излагање је имало за циљ да прикаже и оцени разноврсне мере које могу допринети заштити права пореског обвезника у контексту примене општег антибузивног правила. Настојали смо да одабир мера буде свеобухватан, у мери у којој то дозвољава предмет дисертације. Анализиране мере се разликују у бројним аспектима, при чему смо се за потребе систематизације излагања водили разликом између мера које чине део формулације, односно имплементације самог општег антибузивног правила и мера које сачињавају шири порескоправни институционални оквир у одређеној јурисдикцији.

Но, за доносиоце порескополитичких одлука је практично значајнија разлика с обзиром на захтевност анализираних мера, у смислу финансијских и кадровских ресурса неопходних за њихово увођење и успешну примену. Наиме, за увођење појединих представљених мера довољна је активност пореског законодавца, при чему њихова успешна примена не захтева нужно увећавање финансијских и кадровских капацитета пореских и судских органа у чијој је надлежности примена општег антибузивног правила (нпр. прелазна решења за постојеће порескоправне ситуације, суспензивно дејство жалбе против првостепеног пореског решења којим је примењено опште антибузивно правило). Слична је ситуација са пратећим упутством за примену општег антибузивног правила које, поред законског регулисања његовог правног значаја, претпоставља активност пореског органа на његовом формулисању, која не би требало да представља значајнији изазов ни у пореским системима ограничених финансијских и институционалних капацитета. Сасвим је другачији случај у погледу мера као што су обезбеђивање улоге саветодавног тела у поступку примене општег антибузивног правила, успостављање система обавезујућих претходних пореских мишљења и, посебно, унапређење система решавања спорова у пореској материји. У одређеним јурисдикцијама (у које се убраја и Република Србија) потоња мера би подразумевала темељну реформу судског система. Тешко је очекивати да би евентуално увођење општег антибузивног правила било довољан подстицај за иницирање таквог подухвата.

Свеобухватност анализе представљене у овој глави дисертације не треба разумети као став ауторке да би увођење општег антибузивног правила у одређени порески систем неминовно требало да буде праћено имплементацијом свих анализираних мера заштите права пореских обвезника. Одлука о одабиру „идеалне“ комбинације мера може се учинити искључиво водећи рачуна о потребама и могућностима конкретног пореског система у који се уводи опште антибузивно

¹²⁵⁰ A. Calloud (2018), 336.

правило. Управо зато ћемо у глави седмој дисертације начинити избор преферираних мера заштите права пореских обвезника водећи рачуна о постојећем порескоправном оквиру у Републици Србији.

ГЛАВА СЕДМА

DE LEGE FERENDA ОПШТЕ АНТИАБУЗИВНО ПРАВИЛО У СРПСКОМ ПОРЕСКОМ ПРАВУ

1. Уводне напомене

Анализа правне природе и улоге начела фактицитета у српском пореском систему, коју смо спровели у глави другој, јасно упућује на закључак да чл. 9 ЗПППА (као ни било која појединачна одредба у његовом саставу, изоловано посматрана) не представља опште антиабузивно правило. Последично, начело фактицитета се не може (или, макар, не успешно) користити у сузбијању законите нелегитимне пореске евазије. Истраживање спроведено у потоњим деловима рада¹²⁵¹ омогућило нам је да дођемо до вредних сазнања, на чијем темељу можемо формулисати одређене смернице за дизајн и начин имплементације општег антиабузивног правила, које би домаћи креатори пореске политике требало да узму у обзир, уколико се у будућности одлуче на такве кораке.

Прелиминарно питање на које је потребно дати одговор у наведеном контексту тиче се могућности паралелног постојања начела фактицитета и, у будућности евентуално уведеног, општег антиабузивног правила. Анализа коју смо спровели показала је да сваки појединачни порескоправни концепт у саставу начела фактицитета има своју прецизно одређену улогу, при чему, поновимо, ни у једном случају није реч о сузбијању избегавања пореза. Примена начела фактицитета усмерена је на исправно утврђивање чињеница од значаја за опорезивање, што значи да она претходи примени општег антиабузивног правила. Према томе, увођење општег антиабузивног правила у домаћи порески систем не захтева истовремено брисање начела фактицитета из ЗПППА. Ипак, евентуално прописивање општег антиабузивног правила српским пореским законодавством морало би бити праћено званичним објашњењем домена примене, односно интеракције наведена два института, како би се спречиле недоумице не само на страни пореских обвезника, него и на страни пореских и судских органа.

У погледу домена примене општег антиабузивног правила *ratione materiae*, мишљења смо да је преферирано решење његова начелна применљивост на све пореске облике у српском пореском систему. Премда, како смо видели, Директива против избегавања пореза намеће обавезу државама-чланицама Уније да пропишу опште антиабузивно правило искључиво у домену пореза на добит, верујемо да ограничавање његове примене на само одређени порески облик (или неколицину њих) није у складу са начелом правичности нити начелом пореске неутралности. Подсећамо да је разлог за ограничавање домена примене чл. 6 Директиве само на област опорезивања добити последица крајње ограничених ингеренција институција

¹²⁵¹ Подсећамо читаоца, пре свега, на излагање у трећој, четвртој и шестој глави дисертације.

Уније у фискалним питањима, а не постојања преференција према „распарчаном“ приступу борби против законите нелегитимне евазије. Разумно је очекивати да би ограничавање опсега примене општег антибузивног правила на материју опорезивања добити временом отворило питање његовог проширивања и на друге пореске облике или, што је проблематичније, увођења засебних општих антибузивних правила за иницијално необухваћене пореске облике. Прописивање различитих инструмената општег карактера, који су усмерени на сузбијање законите нелегитимне евазије различитих пореских облика, отвара простор за употребу различитих правних стандарда у њиховој формулацији или, у најмању руку, неуједначено тумачење идентичних правних стандарда који су у њима садржани. Такав приступ би неизоставно требало избећи, из разлога очувања правне сигурности. Такође, поменути приступ би неминовно довео до партикуларизације пореског законодавства – што је, да поновимо, један од основних недостатака посебних антибузивних правила – који би прописивање општих антибузивних правила требало да уклони или макар ублажи. Такав ефекат може се остварити искључиво јединственим општим антибузивним правилом применљивим на све пореске облике.

2. Супстантивни и процесни елементи општег антибузивног правила

У погледу супстантивних елемената општег антибузивног правила, то јест начина на који би требало да буде дефинисан његов предмет примене, истраживање нас је навело на следеће закључке.

Сматрамо да нема потребе да се приликом одређивања понашања на чије сузбијање је усмерено опште антибузивно правило исцрпно набрајају различити облици таквог понашања, што је приступ какав следе превасходно порески системи *common law* јурисдикција. Предност би требало дати јединственом термину, чије је значење довољно широко да се под његово окриље могу сместити сви облици законите нелегитимне пореске евазије. Термин који, чини нам се, испуњава наведени услов јесте термин „аранжман“. Постојећи домаћи порески прописи, истина, не познају наведени термин. Међутим, то сматрамо аргументом у прилог његовог одабира, будући да неће постојати основ за сужавање домена примене општег антибузивног правила, коме би водило устаљено тумачење неких иначе коришћених термина, као што су „правни посао“, „трансакција“ и сл. Осим тога, кад је реч о српској научној и стручној литератури у пореској материји термин „аранжман“ није непознаница.

Са становишта заштите правне сигурности, корисним оцењујемо формулисање списка околности које могу да укажу на постојање законите нелегитимне пореске евазије. Наравно, полазећи од сврхе општег антибузивног правила, такав списак не би смео бити *numerus clausus*. Приликом идентификовања наведених околности законодавац може да се ослони на упоредноправна решења,

која смо у ранијем излагању детаљно анализирали,¹²⁵² при чему би посебно требало повести рачуна о поступцима пореских обвезника који су раније уочени у пракси домаћих пореских органа, а чије сузбијање није било могуће применом постојећих антибузивних механизма у српском пореском законодавству.

Не треба заборавити да се законита нелегитимна пореска евазија често реализује „разбијањем“ одређеног абузивног аранжмана на више делова (који појединачно посматрано не буде сумњу у сопствену легитимност), односно „уметањем“ абузивног аранжмана у комплекснију серију аранжмана (која у целини посматрано има легитиман циљ). Због тога је важно осигурати могућност примене општег антибузивног правила на „аранжман или серију аранжмана“, при чему је потребно прецизирати да се „аранжман може састојати од више корака, односно делова“.¹²⁵³

У вези са дефиницијом пореске уштеде, мишљења смо да би предност требало дати тзв. свеобухватној дефиницији (енг. *comprehensive definition approach*) тако да се њоме обухвати умањење, избегавање и одлагање пореза, који би се, да није било спорног аранжмана, могао наплатити од конкретног пореског обвезника. Свако додатно прецизирање свеобухватне дефиниције (какав је случај код тзв. хибридне и *list-based* дефиниције)¹²⁵⁴ не само да законски текст чини комплекснијим, већ повећава ризик да одређени вид пореске уштеде њоме не буде обухваћен. Евентуални прецизнији примери манифестација пореске уштеде могу се идентификовати у оквиру упутства за примену општег антибузивног правила. У сваком случају, из формулације законске дефиниције пореске уштеде и њеног прецизирања у пратећем упутству мора јасно произлазити да су сви набројани облици пореске уштеде наведени искључиво *exempli causa*.

Кад је реч о тзв. менталном елементу општег антибузивног правила, спроведено истраживање нас је уверило у то да би, уместо субјективног критеријума заснованог на мотивацији пореског обвезника, за потребе дефинисања законите нелегитимне евазије фокус требало ставити на објективни критеријум, односно циљ предузетог аранжмана. Поменути приступ има далеко ширу подршку у литератури и апсолутно доминира у упоредној законодавној пракси. Кад је, пак, реч о томе колики значај мора имати порески циљ у поређењу са осталим циљевима предузетог аранжмана да би се опште антибузивно правило могло применити, заступамо решење које није „у тренду“: да порески циљ буде примарни/ превасходни/ доминантни циљ спорног аранжмана, то јест да прибављање пореске уштеде има превагу у поређењу са другим циљевима спорног аранжмана. Пре свега, на тај начин се у битној мери ограничавају дискрециона овлашћења пореских органа, што је посебно важно за јурисдикције каква је Србија, у којима неуједначена и међусобно противречна пракса пореских органа није изузетак. Тиме се истовремено значајно умањује ризик прекомерног дејства општег антибузивног правила.

Истина, критеријум примарног/ превасходног/ доминантног циља спорног аранжмана може бити упитан са становишта његове усклађености са стандардом који

¹²⁵² Вид. одељак 2.1.1. главе треће дисертације.

¹²⁵³ Тако чини, између осталог, Директива против избегавања пореза у свом чл. 6.

¹²⁵⁴ Вид. одељак 2.1.2. главе треће дисертације.

у том погледу успоставља Директива против избегавања пореза. Подсетимо, опште антибузивно правило предвиђено поменутом Директивом ослања се на критеријум „главног или једног од главних циљева“ аранжмана, због чега, на први поглед, обухвата чак и оне аранжмане чији непорески циљеви нису тек занемарљиви или споредни. Ипак, у литератури је немали број аутора изразио став да би наведени критеријум требало рестриктивно тумачити, у складу са тумачењем које је претходно установио Суд правде ЕУ.¹²⁵⁵ Тумачењем Суда правде ЕУ цитирани критеријум је фактички изједначен са критеријумом примарног/ преваходног/ доминантног циља спорног аранжмана, што сматрамо додатним аргументом у прилог његовог одабира. Коначно, упитна је потреба за формулацијом „главни или један од главних циљева“, будући да би, по принципу „ко може више, може и мање“, било примереније захтевати да прибављање пореске уштеде буде „један од главних циљева“ спорног аранжмана.¹²⁵⁶ Потоња формулација је јаснија и чини текст прописа мање комплексним. Другим речима, могло би се с правом закључити да синтагма „главни или један од главних циљева“ није случајно изабрана уместо једноставније конструкције „један од главних циљева“, односно да између њихових значења није могуће ставити знак једнакости. Наиме, разлог одабира сложеније конструкције („главни или један од главних циљева“) могао би бити управо тај што је, заправо, реч о строжем критеријуму, који омогућава да се ограничи домен примене општег антибузивног правила, у поређењу са ситуацијом у којој би се захтевало да порески циљ буде тек „један од главних циљева“ аранжмана.

У погледу начина формулације предуслова да порески обвезник спорним аранжманом изиграва закон, мишљења смо да он не би требало да буде постављен као изузетак који искључује примену општег антибузивног правила, што је, како смо претходно показали, случај код чл. 29, ст. 9 Модел-конвенције ОЕЦД, као и Модел-конвенције УН.¹²⁵⁷ Другим речима, уместо да се опште антибузивно правило примењује *изузев* уколико се установи да би остваривање пореске уштеде у наведеним околностима *било у складу* са предметом и циљем релевантних одредаба, адекватнијим решењем сматрамо да би оно требало бити примењено *уколико* остваривање пореске уштеде у наведеним околностима *не би било у складу* са предметом и циљем релевантних одредаба. Ово стога што потоњи случај намеће обавезу пореском органу да докаже да поступање пореског обвезника није у складу са предметом и циљем одговарајућих пореских одредаба, уместо да терет доказивања пребацује на пореског обвезника, што је резултат првог приступа. Дакле, потоњи приступ не само што је

¹²⁵⁵ F. Debelva, J. Luts (2015), 225. Описани став заузет је поводом идентичног критеријума који је употребљен у антибузивној одредби уведеној 2015. године изменом Директиве о пореском третману дивиденди које зависно друштво исплаћује матичном друштву, а о чему је више речи било у поглављу 4.2. главе четврте дисертације. С обзиром на то да је критеријум „главног или једног од главних циљева“ аранжмана дословце преузет у чл. 6 Директиве против избегавања пореза, сматрамо да би наведено тумачење требало следити и у том случају. Корективно тумачење поменутог критеријума заступају и Баес Морено и Перез. Вид.: А. Báez Moreno, J. J. Zornoza Pérez (2019), 127-128.

¹²⁵⁶ И Розенблат критикује употребу сложених формулација – у његовом примеру то је формулација критеријума „циљ или доминантни циљ“ (енг. *the purpose or the dominant purpose*) аранжмана – објашњавајући да се исти ефекат постиже коришћењем оног термина из поменуте формулације који у себи већ обухвата други, ужи критеријум. Последице, у његовом примеру би пожељнија била формулација „доминантни циљ“. Вид.: P. Rosenblatt (2014), 54.

¹²⁵⁷ Вид. одељак 2.1.4. главе треће дисертације.

рационалнији, будући да је порески орган у далеко бољој позицији да идентификује предмет и циљ одговарајуће одредбе пореског прописа, већ доприноси заштити права пореског обвезника чинећи његову позицију повољнијом.

Кад је реч о процесним елементима општег антиабузивног правила, истраживање нас је навело на следеће закључке.

Прописивање *de minimis* одредбе сматрамо важним предусловом ефикасне примене општег антиабузивног правила у условима ограничених административних капацитета какви постоје у Србији. Из разлога правне сигурности, уверени смо да предност треба дати прописивању тачно одређеног новчаног износа, насупрот употреби правног стандарда чије би значење у пракси, од случаја до случаја, утврђивао орган који примењује опште антиабузивно правило. Значај прописивања *de minimis* одредбе с аспекта смањивања административних трошкова примене општег антиабузивног правила је двојак. Прво, на тај начин се омогућава пореским органима да се фокусирају на откривање и сузбијање, у фискалном смислу, најзначајнијих случајева избегавања пореза. Друго, тиме се стварају услови за успостављање вишег нивоа заштите права пореских обвезника, с обзиром на то да ће примена механизма као што су учешће саветодавног тела или система претходних обавезујућих пореских мишљења бити неопходна у мањем броју ситуација него да поменутог новчаног лимита нема. Успостављањем новчаног ограничења се истовремено доприноси и поштовању начела сразмерности. Ниво на коме је потребно одмерити новчано ограничење за примену општег антиабузивног правила зависиће од нивоа оспособљености пореских органа да га примењују. Евентуално проширивање капацитета пореских органа те њихово привикавање на поменути инструмент и континуирана едукација отворили би простор за постепено смањивање иницијално одмереног прага. Иако би се, како смо раније указали,¹²⁵⁸ *de minimis* одредба могла сматрати спорном са становишта усклађености са минималним стандардом који у оквирима јединственог тржишта настоји да успостави Директива против избегавања пореза, мишљења смо да би Република Србија могла захтевати, приликом приступних преговора, установљавање прелазног периода од неколико година након приступања Унији током кога би примена *de minimis* одредбе била омогућена.

Кад је реч о терету доказивања, сматрамо да није потребно прописивати посебна правила о његовој расподели у поступку примене општег антиабузивног правила. Одредба чл. 51 ЗПППА, која уређује расподелу терета доказивања у пореском поступку уопште, сасвим је довољна у том погледу. Наведена одредба налаже да је на Пореској управи да доказује чињенице на којима се заснива постојање пореске обавезе, а на пореском обвезнику да доказује чињенице од утицаја на смањење или укидање пореза. Отуд произлази да ће Пореска управа бити дужна да докаже испуњеност предуслова за примену општег антиабузивног правила, а да ће порески обвезник имати могућност да доказује супротно – да није остварио пореску уштеду, да превасходни циљ абузивног аранжмана није била реализација пореске уштеде или да спорно поступање није супротно циљу законодавца. Описани приступ је у складу и са праксом Суда правде ЕУ која налаже да се пореском обвезнику мора

¹²⁵⁸ Вид. одељак 2.2.2. главе треће дисертације.

пружити прилика да оповргне тврдње пореског органа о абузивности његовог поступка.

3. Ефекти примене општег антиабузивног правила

У погледу ефеката примене општег антиабузивног правила у односу на спорни аранжман пореског обвезника, мишљења смо да би домаћи законодавац требало да се одлучи за реконструктивни, уместо за искључиво неутралишући ефекат. Другим речима, предност бисмо дали општим антиабузивним правилима са проширеним дејством. Разлог је тај што реквалификација спорног аранжмана те његово накнадно опорезивање потпуније доприноси остварењу циља општег антиабузивног правила, то јест сузбијању избегавања пореза. Напомињемо да то не значи да ће последица примене општег антиабузивног правила у сваком конкретном случају неизбежно бити реквалификација предузетог аранжмана. Како смо објаснили у претходном излагању,¹²⁵⁹ и општа антиабузивна правила са проширеним дејством могу се у одређеним случајевима „задржати“ на неутралисању абузивног аранжмана, односно његовом занемаривању за потребе примене пореских прописа. То би биле, примера ради, ситуације у којима порески обвезник спорни аранжман предузима са искључивим циљем да оствари пореску уштеду. Тада не постоји никакав непорески циљ чијој реализацији би, уместо одабраног, могао послужити алтернативни хипотетички аранжман.

Сматрамо да законодавац не би требало да остави могућност пореском органу да, у ситуацијама када су испуњени услови прописани општим антиабузивним правилом, одустане од спровођења неутрализације и/или реквалификације спорног аранжмана. Супротни приступ би водио пружању неоправдано широког дискреционог овлашћења пореским органима и отворио простор за неуједначену примену тог инструмента. Са циљем да се пореском органу олакша идентификовање алтернативног хипотетичког аранжмана, корисним сматрамо предвиђање списка околности о којима би порески орган том приликом требало да води рачуна. Такав списак не би требало да буде затвореног типа, већ би садржао само најважније примере, како би порески орган у сваком конкретном случају могао да размотри и друге релевантне околности. Да би се спречило оптерећивање законског текста, сматрамо да би поменуте смернице требало да буду садржане у упутству за примену општег антиабузивног правила.

Према нашем мишљењу, успешну примену општег антиабузивног правила, макар у почетном периоду, не би требало да прати пенализација пореског обвезника. Другим речима, евентуално прописивање санкција за случајеве законите нелегитимне евазије требало би оставити за каснији тренутак, тек кад се и домаћи порески органи и обвезници адаптирају на примену општег антиабузивног правила, односно кад систем заштите њихових права буде у одговарајућој мери изграђен.

Начелно посматрано, чини се да креатори домаће пореске политике не сматрају спорним санкционисање законитог, премда нелегитимног, понашања

¹²⁵⁹ Вид. одељак 3.1. главе треће дисертације.

пореских обвезника. На такав закључак наводи нас разматрање правних последица недавно уведеног посебног антибузивног правила, тзв. теста самосталности.¹²⁶⁰ Примена теста самосталности резултира опорезивањем прихода произашлог из спорног несамосталног односа као осталог другог прихода, уместо да он буде квалификован као приход од самосталне делатности. Док се први облик прихода у складу са ЗПДГ опорезује стопом од 20%, у другом случају се примењује стопа од 10%. Додатни дестимулишући ефекат за пореског обвезника, који уводи тест самосталности, састоји се у томе што основицу чини бруто приход, што значи да се пореском обвезнику у наведеној ситуацији не признају нормирани (нити стварни) трошкови.¹²⁶¹

Интересантно је да је исти порески третман прописан и за случај када се, применом методе унакрсне процене пореске основице предвиђене чл. 59 ЗПППА, утврди непријављени доходак. За разлику од теста самосталности, који је намењен сузбијању законите нелегитимне пореске евазије, примена унакрсне процене пореске основице која има за циљ да се утврди *непријављени* доходак, по природи ствари је усмерена на сузбијање незаконите пореске евазије. Према томе, чини нам се да се у темељу српског пореског система не може препознати став да, с једне стране, незаконити поступци пореског обвезника оправдавају наметање санкција док, с друге стране, законити мада нелегитимни поступци не могу пружити основ за санкционисање пореског обвезника.

Ако се домаћи законодавац у будућности ипак одлучи за прописивање санкција за пореског обвезника у односу на чији аранжман је примењено опште антибузивно правило, посебно би требало повести рачуна о висини таквих санкција у поређењу са санкцијама за понашања која представљају незакониту пореску евазију. Овде не мислимо само на максималне *прописане* санкције за различите облике незаконите пореске евазије, већ и на оквире у којима се оне у пракси, заправо, одмеравају.¹²⁶²

¹²⁶⁰ Тест самосталности је уведен са циљем да се сузбије вишегодишња пракса (нарочито у ИТ сектору) избегавања пореза, која се састојала у томе што су се физичка лица, уместо да са послодавцем закључе уговор о раду, регистровала као предузетници (углавном као предузетници паушалци), те потом са послодавцем (односно, строго формално посматрано, налогодавцем) закључивала уговор о пружању услуга, а све то превасходно из разлога што су порез и доприноси на зараду значајно већи, у поређењу са порезом и доприносима на паушално утврђен приход. Тест самосталности прописује девет критеријума, на основу којих се цени степен самосталности предузетника у односу са конкретним налогодавцем. Уколико је бар пет критеријума испуњено у конкретном случају, сматра се да предузетник није самосталан у односу на конкретног налогодавца и он се подвргава строжем пореском режиму.

¹²⁶¹ Чл. 85, ст. 1, тач. 5) ЗПДГ. У наведеном се разликује приход који оствари несамостални предузетник од свог налогодавца, у поређењу са приходима који се квалификују као остали други приходи, у случају којих ЗПДГ у чл. 85, ст. 3 предвиђа право на нормиране трошкове у висини од 20%.

¹²⁶² Наиме, иако је казнена политика за најтеже облике незаконите пореске евазије номинално доста строга, у пракси је она значајно ублажена одлукама судова. Рецимо, иако је за кривично дело пореске утаје законодавац прописао обавезу кумулативног изрицања казне затвора и новчане казне, казна затвора изриче се изузетно ретко. Вид.: Ђорђе Ђорђевић, Ivana Stevanović, *Kaznena politika u Srbiji: zakon i praksa*, Ministarstvo pravde SAD – Srpsko udruženje za krivičnopravnu teoriju i praksu, Beograd 2018, 84.

4. Заштита права пореских обвезника

У глави петој објаснили смо разлоге начелне потребе за унапређивањем нивоа заштите права пореских обвезника у јурисдикцијама које се одлуче да уведу опште антибузивно правило, а у глави шестој смо дали систематизовану анализу разноврсних механизма који том циљу могу допринети. Текст који следи надовезује се на поменуте налазе њиховим „сместањем“ у српски (пореско)правни оквир.

Као најважнији механизам заштите права пореских обвезника у поступку примене општег антибузивног правила издвојили бисмо установљавање посебног саветодавног тела, чија би образложена мишљења требало да представљају „подлогу“ за одлуке пореског органа у наведеном контексту. Премда је, како смо видели,¹²⁶³ начин на који су упоредноправно уређени састав и поступање саветодавног тела прилагођен потребама и ширем порескоправном оквиру сваке конкретне јурисдикције, могуће је издвојити неколико универзалних препорука за државе које разматрају увођење општег антибузивног правила, односно настоје да унапреде заштиту права пореских обвезника у контексту примене постојећег општег антибузивног правила. Поменуте смернице применљиве су и у случају Републике Србије.

Пре свега, основ за формирање и поступање саветодавног тела треба да буде прописан законом. Подзаконским актом би било могуће детаљно регулисати услове у погледу нивоа и домена стручности чланова у његовом саставу и њихов мандат. Једино тако се остварује потребна транспарентност и поставља темељ изградњи поверења пореских обвезника у рад саветодавног тела и непристрасност његових чланова. Осим тога, сматрамо да мишљење саветодавног тела мора бити предуслов примене општег антибузивног правила, изузев у ситуацијама упоредивим са онима о којима је саветодавно тело претходно већ било консултовано.

Апсолутно преферираним сматрамо састав саветодавног тела који укључује екстерне чланове са специјализацијом из релевантних области. У супротном би улога саветодавног тела била сведена на интерну контролу рада поступајућих пореских службеника, какав је случај у шпанском и канадском моделу, без могућности да допринесе реализацији циљева о којима је било речи у одељку 2.1. главе шесте дисертације. Партиципација екстерних чланова у раду саветодавног тела, ипак, претпоставља прописивање гаранција њихове независности и непристрасности. Истовремено сматрамо да би у раду саветодавног тела учешће требало да узму и представници пореске администрације (запослени министарства надлежног за послове финансија и представници руководства пореског органа) како би се обезбедили услови за размену искустава и заступање интереса свих заинтересованих страна. Тиме би се осигурало да, премда мишљења саветодавног тела нису формалноправно обавезујућа за порески орган, она имају довољну тежину, неопходну да се осигура уједначеност примене општег антибузивног правила, а тиме и већа правна сигурност. Из разлога које смо раније објаснили,¹²⁶⁴ сматрамо да је сувишно постојање тростепеног преиспитивања оправданости примене општег

¹²⁶³ Вид. одељак 2.1. главе шесте дисертације.

¹²⁶⁴ *Ibid.*

антибузивног правила (најпре од стране поступајућег пореског службеника, затим од стране посебног одељења пореског органа те, коначно, од стране саветодавног тела), какво предвиђа канадски модел. Уверени смо да је, под условом да део чланова саветодавног тела чине представници пореске администрације, гарантован довољан ниво интерне контроле поступајућих пореских службеника, при чему се поступак не успорава преко неопходне мере. Не треба заборавити да време потребно за доношење одлуке пореског органа представља кључни фактор утицаја на ниво правне несигурности са којом се суочавају порески обвезници.

Укључивање екстерних стручњака у рад саветодавног тела може представљати проблем због значајног увећања трошкова администрирања општег антибузивног правила. У том погледу се приступ који предвиђа британско право чини као добро решење. Наиме, према британском моделу, чланови саветодавног тела (које, подсетимо, чине искључиво екстерни стручњаци) не примају никакву накнаду за учешће у његовом раду, већ имају само право на надокнаду оправданих трошкова које су тим поводом претрпели.¹²⁶⁵ Евентуалну бојазан да би због тога могло бити смањено интересовање представника стручне јавности да узму учешће у раду саветодавног тела не сматрамо оправданом. Мишљења смо да је у њиховом интересу, репутационом и материјалном,¹²⁶⁶ да активно заступају интересе пореских обвезника, како би допринели балансираној примени општих антибузивних правила.

Такође, опште антибузивно правило не би требало бити уведено у српски порески систем, а да се истовремено пореском обвезнику не омогући да од пореских органа затражи, и у прописаном року добије, обавезујуће мишљење о применљивости општег антибузивног правила на његову пореску ситуацију, то јест одговор на питање да ли аранжман који планира да спроведе представља, из угла законодавца, закониту нелегитимну пореску евазију или, пак, легитиман начин за остварење пореске уштеде. Подсећамо да механизам који је у српском пореском праву успостављен 2013. године прописивањем чл. 11, ст. 3 ЗПППА обавезности мишљења Министарства финансија за поступање Пореске управе не представља адекватан супститут систему обавезујућих претходних пореских мишљења. Само неки од разлога су: недоречен правни значај и нејасно одређено место у домаћем порескоправном оквиру, неприхватљиво дуго трајање поступка издавања мишљења, селективно објављивање издатих пореских мишљења, поступање пореског органа у складу са необјављеним мишљењима, издавање противречних мишљења¹²⁶⁷ и др. Имајући у виду релативно уобичајене уступке које домаћи државни органи пружају економски (или политички) значајним пореским обвезницима, супротно закону или барем не водећи рачуна о порескополитичким циљевима конкретних прописа,¹²⁶⁸

¹²⁶⁵ HM Revenue & Customs, *General Anti-Abuse Rule (GAAR) Advisory Panel: terms of reference*, 2.

¹²⁶⁶ Разумно је очекивати да ће околност да одређени представници пореске струке учествују у раду саветодавног тела позитивно утицати на интересовање пореских обвезника за прибављање услуга које они пружају, примера ради, у сфери пореског саветовања. У томе видимо њихов, додуше индиректни, материјални интерес да узму учешће у раду саветодавног тела.

¹²⁶⁷ Савет страних инвеститора, *Бела књига: Предлози за побољшање пословног окружења у Србији*, Београд 2021, 160, доступно на: <https://fic.org.rs/wp-content/uploads/2021/11/Bela-knjiga-2021.pdf>, 3. јун 2021.

¹²⁶⁸ Само неки од примера су: објављивање аутентичног тумачења (*Службени гласник РС*, бр. 91/2015) одредаба ЗПДПЛ-а којима се уређује опорезивање капиталних добитака суштински за потребе једног конкретног случаја; одступање, у случају пореског уговора са Уједињеним Арапским Емиратима, од уобичајеног правила према коме примена пореског уговора отпочиње 1. јануара године која следи

један од најважнијих стубова будућег домаћег система обавезујућих пореских мишљења морала би бити његова потпуна транспарентност. У циљу додатног унапређивања нивоа правне сигурности, корисним решењем сматрамо прописивање немогућности примене општег антибузивног правила у ситуацији кад порески орган не изда у законом прописаном року претходно обавезујуће мишљење на основу формално и материјално исправног захтева пореског обвезника. Такво решење познају, примера ради, португалско¹²⁶⁹ и француско¹²⁷⁰ пореско право.

Уколико средства која могу бити обезбеђена за кадровско и техничко оспособљавање домаћих пореских органа (за сада) нису довољна за успешну имплементацију института претходног обавезујућег пореског мишљења у односу на целокупну област примене пореских прописа, мишљења смо да то не би смела бити препрека за његову макар ограничену имплементацију. Успостављање затвореног система претходних обавезујућих пореских мишљења – искључиво у односу на питање примене општег антибузивног правила, пружило би прилику пореским органима да стекну неопходно искуство везано за поступак издавања мишљења. Потом би се, поступним проширивањем на све већи број питања примене пореских прописа могао успоставити свеобухватан, тзв. отворен систем претходних обавезујућих пореских мишљења. Легислативно-технички би то могло бити учињено најпре градуалним проширивањем тзв. позитивне листе питања за која се може поднети захтев за претходно обавезујуће пореско мишљење да би потом, кад буде сматрано да је домаћи порески систем довољно „сазрео“ за отворен систем претходних обавезујућих мишљења, позитивна листа била избрисана. Слично томе, у Хрватској је 2015. године уведен затворен систем обавезујућих претходних мишљења, чиме је пореском обвезнику било омогућено подношење захтева за мишљење поводом пет посебно идентификованих категорија порески релевантних питања. Четири године касније, позитивна листа је уклоњена те је постојећи систем на тај начин „отворен“ за питања из свих области примене пореских прописа.¹²⁷¹

Међутим, чак и уколико би се уважила препорука да се не предвиди никаква посебна накнада за екстерне чланове саветодавног тела, као и да се најпре уведе само затворен систем обавезујућих претходних пореских мишљења, успостављање и адекватно функционисање та два механизма неизбежно би увећало административне трошкове примене општег антибузивног правила. У случају неспремности (или финансијске немогућности) да се унапреде капацитети који стоје на располагању домаћим пореским органима треба размотрити садејство института саветодавног тела са системом обавезујућих претходних пореских мишљења. Наиме, за разлику од саветодавног тела чији капацитет треба оспособити за разматрање случајева у којима прелиминарна анализа поступајућег пореског службеника већ укаже да постоји основ

години у којој је конкретни уговор ступио на снагу; непримењивање пореза на капиталне добитке остварене од стране пореског обвезника којим се ефективно управља из Србије, од продаје акција у банци домаћем резиденту, иако је према одредбама пореског уговора искључиво право опорезивања припадало Републици Србији. За детаљнији опис вид.: Дејан Поповић, Гордана Илић-Попов, „Пореска структура и корупција“, *Анали Правног факултета у Београду*, Вол. 62, 1/2014, 13-14.

¹²⁶⁹ G. L. Courinha (2016), 527.

¹²⁷⁰ A. Calloud (2018), 337.

¹²⁷¹ Упор.: Правилник о обавезујућим мишљенима, исправку prijave, статистичким извјешћима и poreznoj nagodbi, *Narodne novine*, br. 78/2015 и Правилника о provedbi Опћег poreznog zakona, *Narodne novine*, br. 45/2019.

за примену општег антибузивног правила, предмет разматрања у оквиру система обавезујућих претходних пореских мишљења може бити сваки будући порески аранжман за који порески обвезник жели да провери да ли би могао доћи под удар општег антибузивног правила. Другим речима, у потоњем случају је неизбежно реч о далеко већем броју предмета са којима се порески органи морају суочити, због чега постоји потреба за много већим обимом кадровских и финансијских капацитета пореског органа. Према томе, уколико се испостави да су у моменту увођења општих антибузивних правила постојећи капацитети недовољни чак и за описане „окрњене“ форме механизма заштите права пореских обвезника (нпр. затворен систем обавезујућих претходних мишљења), алтернативна могућност може бити да се, за почетак, успостави саветодавно тело, а да увођење (најпре затвореног, а затим и отвореног) система обавезујућих претходних пореских мишљења буде одложено за каснији моменат.

Изузетно важан допринос заштити права пореских обвезника, уз незнатне административне трошкове, може пружити објављивање званичног упутства за примену општег антибузивног правила. Формулисање и објављивање од стране пореског органа упутстава од значаја за примену појединачних одредаба пореских прописа,¹²⁷² па чак и читавих законских аката,¹²⁷³ уобичајена су пракса у српском порескоправном амбијенту. Битан део таквог упутства требало би да буде посвећен примерима аранжмана пореских обвезника на које се опште антибузивно правило може применити, али и примерима у којима његовој примени нема места. Сваки пример у коме су испуњени услови за примену општег антибузивног правила требало би да буде праћен и објашњењем начина на који ће аранжман бити реквалификован, то јест представљањем смерница за идентификовање алтернативног хипотетичког аранжмана за који се сматра да је у складу са интенцијом законодавца.

Како је претходно објашњено,¹²⁷⁴ динамична природа предмета општег антибузивног правила намеће потребу за периодичним ревидирањем наведеног упутства. Мишљења смо да би у поступку ревидирања постојећег упутства одређену улогу требало да има и раније поменуто саветодавно тело. Пре свега, садржина ревидираног упутства требало би да инкорпорира одабране одлуке саветодавног тела, које су у међувремену донете у конкретним случајевима у којима су порески службеници (успешно или неуспешно) иницирали примену општег антибузивног правила. Поред тога, по узору на решење из британског права, саветодавно тело би требало да буде надлежно за разматрање и давање претходне сагласности на садржину ревидираног упутства. Премда би наведени приступ у српској пореској управној пракси био без преседана, верујемо да је учешће засебног тела, које ужива одређени степен независности у односу на Пореску управу као аутора релевантног упутства, неопходна гаранција контроле њених дискреционих овлашћења.

¹²⁷² Вид. нпр.: Министарство финансија – Пореска управа, *Упутство за примену члана 85 став 1 тачка 17 Закона о порезу на доходак грађана у пореској контроли (тест самосталности)*.

¹²⁷³ Вид. нпр.: Министарство финансија – Пореска управа, *Упутство за примену Закона о порезу на додату вредност*, Београд 2010, доступно на: <https://www.purs.gov.rs/fizicka-lica/pdv/uputstvo-za-primenu-pdv.html>, 31. јул 2022.

¹²⁷⁴ Вид. одељак 2.2. главе шесте дисертације.

Да би се умањила правна несигурност која неретко произлази из недовољно одређеног правног значаја који се приписује упутствима пореског органа у домаћем пореском систему, требало би размотрити могућност законског регулисања значаја упутства за примену општег антибузивног правила. Законом би, наиме, могла бити прописана обавеза не само пореских органа него и судова да приликом разматрања питања од значаја за примену општег антибузивног правила узму у обзир релевантну верзију упутства. Сматрамо да би било пожељно експлицитно прописати могућност суда да, приликом разматрања питања од значаја за примену општег антибузивног правила, у обзир узме, поред поменутог упутства и претходно објављених мишљења саветодавног тела, и друге релевантне експланаторне материјале, који су били јавно доступни у време ступања пореског обвезника у спорни аранжман.

Будући да смо конкретне *de lege ferenda* предлоге усмерене на унапређивање постојећег система решавања спорова у пореској материји у Републици Србији, из практичних разлога, представили у одељку 3.3. главе шесте дисертације, нећемо их на овом месту понављати.

Не треба заборавити да је у српском порескоправном оквиру обављање делатности пореског саветовања и дан данас нормативно неуређено, иако је правни основ за њено регулисање посебним законом постављен пре двадесет година.¹²⁷⁵ Како је реч о теми која је била предмет бројних радова у домаћој научној и стручној литератури, ми се њоме у дисертацији нисмо бавили, али користимо прилику да скренемо пажњу на важност нормирања наведеног питања, уколико се творци пореске политике одлуче за увођење општег антибузивног правила у домаћи порески систем.

Најзад, не можемо довољно нагласити значај састава радне групе која би била задужена за припрему законског предлога, као и накнадне јавне расправе о њему током које би се омогућило консултовање ширих друштвених интереса. У радној групи би требало да буду не само представници Министарства финансија и Пореске управе, већ и представници судске власти, пореских обвезника и академске јавности. Низак квалитет јавне расправе, који се огледа у њеном кратком трајању, недовољној садржајности и крајње ограниченом утицају на унапређење иницијалних законских предлога, један је од најозбиљнијих недостатака легислативног процеса у Републици Србији.¹²⁷⁶ Имајући у виду све финесе о којима треба водити рачуна при формулисању општег антибузивног правила те разноврсне аспекте (пореско)правног оквира у коме би оно требало да се примењује, од одлучујуће важности би било да се обезбеди да јавна расправа траје довољно дуго и да се прибаве сугестије свих заинтересованих актера. Уосталом, у немалом броју пореских система увођењу ове антибузивне мере претходиле су године темељних дискусија и анализа.¹²⁷⁷

¹²⁷⁵ Чл. 17, ст. 3 ЗПППА.

¹²⁷⁶ Д. Вуковић (2013), 56-57.

¹²⁷⁷ У УК је прошло 16 година од првог предлога (1997. године) до коначно усвојеног модела општег антибузивног правила (2013. године). У Индији је таква расправа трајала 8 година (од 2009. до 2017. године). Вид.: I. Mosquera, J. Cubillos, F. Heitmuller (2022), 18.

ГЛАВА ОСМА

ЗАКЉУЧНА РАЗМАТРАЊА

Прва хипотеза од које смо пошли у истраживању гласила је да *општа антиабузивна правила представљају есенцијални елемент модерних пореских система, зато што се законски опис пореског чињеничног стања, по правилу, везује за правну форму, а не за економску суштину трансакција*. Сматрамо хипотезу потврђеном. Издвојили смо кључне факторе који утичу на појаву и размере законите нелегитимне пореске евазије. Као ендogene факторе (који произлазе из самог начина на који је устројено пореско право као скуп правних норми којима се уређује пореска материја) идентификовали смо: (1) околност да се порески законодавац приликом дефинисања законског описа пореског чињеничног стања у значајној мери ослања на концепте приватног права, за које не предвиђа аутономно значење и (2) разноврсне структурне елементе појединих пореских облика у саставу пореског система, чије постојање је неопходна претпоставка успешног администрирања наведених пореских облика. Као кључни екзогени фактор идентификовали смо особени однос адресата – пореских обвезника према пореским прописима, при чему смо нагласили и допринос професионалних пореских саветника афирмисању и промовисању такве перцепције њихових клијената. Аргументовали смо инфериорност, односно недостатност алтернативних инструмената намењених сузбијању избегавања пореза, као што су фискалне доктрине, посебна антиабузивна правила те правила о обавезном обелодањивању информација о абузивним аранжманима.

Опште антиабузивно правило свакако не представља идеално нити коначно решење проблема избегавања пореза. Као појава која своје корене „вуче“ из самог начина на који је пореско право устројено, с једне стране, те односа пореских обвезника према пореским прописима, с друге стране, законита нелегитимна пореска евазија још дуго ће бити проблем са којим ће порески системи покушавати да се ухвате у коштац. Ипак, значај општег антиабузивног правила лежи у јасној одвраћајућој поруци, односно језиком економске науке речено – сигналу упућеном пореским обвезницима заинтересованим за креативну примену прописа. Њиме се настоји остварити утицај на претходно поменути екзогени фактор, то јест на перцепцију пореских обвезника о (не)прихватљивости одређеног облика фискално релевантног понашања. Мишљења смо да је крајње упитно у којој мери су темељнија решења, која би значила елиминисање ендогених фактора, то јест „раздвајање“ пореског од приватног права и/или уклањање структурних елемената пореских облика, који стварају простор за нелегитимно понашање пореских обвезника, уопште могућа. Стога је наше уверење да је потреба за општим антиабузивним правилима инхерентна модерним пореским системима и да се не може бранити став да су она само одраз неуспеха да се пореска политика „преточи“ у легислативни текст на јаснији и принципијелнији начин. За сада, опште антиабузивно правило представља једино спроводиво свеобухватно решење које порески системи имају на располагању у борби против избегавања пореза. Чињеницу да је у питању *second best* решење не

сматрамо довољним аргументом за његову дисквалификацију. Уосталом, имплементација *second best* решења није нимало страна креаторима пореске политике. Напротив.

Друга хипотеза од које смо пошли у истраживању гласила је да *проблем адекватне формулације општег антиабузивног правила те, сходно томе, и његове утицковитости лежи, пре свега, у неодређености и динамичности његовог предмета регулисања*. Наведену хипотезу сматрамо потврђеном. Показали смо да се под законитом нелегитимном пореском евазијом, која представља предмет регулисања општег антиабузивног правила, подразумева врло широк спектар понашања пореског обвезника. Границе те појаве изузетно је тешко утврдити јер је реч о феномену који претпоставља претходну вредносну оцену, на коју у битној мери утичу економске, политичке и укупне друштвене прилике у одређеној јурисдикцији. Стога се судови и/или законодавци одлучују да њене обресе установе идентификовањем кључних индиција које упућују на њено постојање.

Немогућност прецизног дефинисања законите нелегитимне пореске евазије налаже да се приликом формулисања општег антиабузивног правила одступи од законодавне технике која је у основи правних правила, а која је доминантно заступљена у прописима који уређују пореску материју. Другим речима, као *ex ante* реакција законодавца намењена сузбијању неограниченог круга форми избегавања пореза које се у одређеној јурисдикцији могу појавити у будућности, прописивање општег антиабузивног правила захтева коришћење законодавне технике својствене формулисању правних начела. Сходно томе, уместо прецизних, квантитативних термина какви одликују правна правила, формулисање општег антиабузивног правила налаже употребу термина квалитативне природе и отвара простор за дискреционо одлучивање органа који га примењују.

У већини грана права примена законодавне технике својствене формулисању правних начела препозната је као нужност, пре свега за регулисање оних области које карактерише значајна динамика друштвених односа. То је посебно случај у сферама правног регулисања у којима адресат има могућност, али и подстицај да се незнатним и, формално посматрано, сасвим законитим кориговањем свог понашања (често на врло креативне начине) одупре правној контроли, истовремено подривајући циљеве чијој реализацији је релевантни инструмент правне контроле намењен. Кад је, пак, реч о пореској материји, на примену легислативне технике својствене формулисању правних начела традиционално се гледа са неодобравањем, уз инсистирање на специфичностима пореског права као гране права која намеће одређена ограничења имовинским правима својих адресата. Сматрамо да смо ипак успели да аргументујемо да не постоје оправдани разлози због којих би пореска материја, тачније материја сузбијања законите нелегитимне пореске евазије као специфичног појавног облика креативног поштовања пореских прописа, требало да ужива другачији, односно из угла пореског обвезника повољнији третман. То посебно важи уколико се подсетимо да законита нелегитимна пореска евазија није само природни исход садејства слободе уговарања и ослањања пореског законодавца приликом формулисања законског описа пореског чињеничног стања на концепте преузете из приватног права, већ да одлучујуће зависи од особеног односа који адресати – порески обвезници имају према пореским прописима.

Трећу хипотезу на којој смо базирали истраживање, према којој је могуће идентификовати нужне елементе општих антиабузивних правила (како супстантивне тако и процесне), без обзира на значајни варијетет њихових појавних облика у различитим пореским системима, сматрамо делимично потврђеном. У испитивању цитиране хипотезе ослонили смо се превасходно на функционалну упоредноправну анализу општих антиабузивних правила, коју смо представили у глави трећој нашег рада. Показали смо да је, без обзира на разлике које међу њима постоје (било да је реч о домену примене, размерама последица које производе у односу на спорни аранжман, али и пореског обвезника, степену дискреционих овлашћења која пружају органима који их примењују и др.), у сваком моделу општег антиабузивног правила могуће уочити два основна сегмента: (1) дефинишући сегмент, којим законодавац настоји идентификовати понашање које се жели сузбити општим антиабузивним правилом, а који се уобичајено састоји из и супстантивних и процесних елемената, и (2) реконструктивни сегмент, којим се детерминишу ефекти, односно правне последице примене општег антиабузивног правила.

Кад је реч о супстантивним елементима општих антиабузивних правила, то јест предусловима за њихову примену утврдили смо да се, начелно посматрано, у свим примерима могу издвојити четири кључна елемента: (1) елемент који се односи на средство којим се порески обвезник послужио, (2) елемент који се односи на резултат који је порески обвезник постигао, (3) елемент који се односи на мотив пореског обвезника за упуштање у спорно понашање, односно циљ његовог аранжмана и (4) нормативно-систематски елемент. Чињеница да су поменути елементи заједнички свим општим антиабузивним правилима произлази из околности да законодавац њиховим прописивањем артикулише уобичајене индиције законите нелегитимне пореске евазије, како би обухватио обресе те појаве. Ограде које се намећу у погледу наведене тврдње тичу се циркуларних дефиниција које упоредни примери општих антиабузивних правила садрже. Наиме, није редак случај да законодавац значење једног супстантивног елемента дефинише позивајући се на један или неколико осталих супстантивних елемената посматраног општег антиабузивног правила. Конкретне формулације набројаних елемената разликују се од јурисдикције до јурисдикције. У пореским системима у којима су судови претходно успоставили одређене бране избегавању пореза формулисањем фискалних доктрина, формулација супстантивних елемената општих антиабузивних правила се у значајној мери ослања на конструкције успостављене судском праксом. Ипак, показали смо да је, услед утицаја који на креирање националне пореске политике имају ОЕЦД и институције ЕУ, приметна конвергенција чак и у погледу начина на који се формулишу поједини супстантивни елементи. Упитно је у којој мери је описани тренд повољан уколико се посматра из угла појединачних пореских јурисдикција. Некритичко прихватање од стране институција ЕУ стандарда које заступа ОЕЦД оценили смо као важан чинилац демократског дефицита у уређивању питања пореске природе у границама јединственог тржишта.

Кад је реч о процесним елементима, они нису универзално присутни у анализираним упоредним примерима општих антиабузивних правила. У случају расподеле терета доказивања у контексту примене општих антиабузивних правила, као и домена њихове примене *ratione materiae*, одређени број законодаваца одлучује се да наведена питања не регулише засебно. Прецизније речено, неретко се и на поступак примене општег антиабузивног правила примењују начелна правила о

подели терета доказивања важећа у пореском поступку уопште. Такође, домен примене општег антиабузивног правила *ratione materiae* понекад се поистовећује са доменом примене системског пореског закона којим се оно прописује. Управо такав приступ оценили смо као префериран из практичних разлога, односно разлога смањивања комплексности пореских прописа. С друге стране, изнимно је мали број пореских јурисдикција које прописују тзв. *de minimis* одредбу, којом се примена општег антиабузивног правила ограничава на поступке пореских обвезника који резултирају пореском уштедом одговарајуће вредности. Описани тренд дакако је оправдан из перспективе држава у којима је примена овог антиабузивног механизма већ устаљена, као и држава чији порески органи располажу неопходним капацитетима. Показали смо да је, насупрот њима, за државе које се тек одлучују за увођење општег антиабузивног правила, посебно ако је реч о државама чији порески органи не могу да рачунају са неопходним пратећим увећањем кадровских и техничких капацитета, прописивање *de minimis* одредбе пракса коју треба усвојити. Не само да се тиме пореским органима олакшава суочавање са применом новоуведеног општег антиабузивног правила, већ се чини вероватнијим гарантовање пореским обвезницима одговарајућег нивоа заштите њихових права у контексту његове примене.

Реконструктивним сегментом општих антиабузивних правила може бити предвиђена (а) искључиво неутрализација спорног аранжмана пореског обвезника или (б) и његова накнадна реквалификација. Премда ће у одређеним ситуацијама (нпр. у случају аранжмана чији је искључиви циљ пореска уштеда) једина правна последица примене општег антиабузивног правила, по природи ствари, бити неутрализација абузивног аранжмана, не видимо разлог да се правне последице примене овог механизма *ab initio* ограниче на описани ефекат. Сузбијање понашања пореских обвезника којима се осујећују циљеви пореске политике биће могуће у далеко већој мери уколико се, као правна последица општег антиабузивног правила, предвиди и реквалификација абузивног аранжмана. И упоредноправна анализа показала је да је немали број јурисдикција спровео ревизију постојећих општих антиабузивних правила са ограниченим дејством управо прописивањем реквалификације.

Упоредноправну анализу општих антиабузивних правила прописаних националним законодавством употпунили смо испитивањем различитих видова ограничења, која за њихово формулисање и примену произлазе из примарног и секундарног права ЕУ, као и из пореских уговора који су у примени у релевантној јурисдикцији.

Питање ограничења које формулацији општег антиабузивног правила намеће комунитарно право у доброј мери је решено усвајањем Директиве против избегавања пореза. Премда је у тзв. данским случајевима Суд правде ЕУ дефинитивно потврдио да принцип забране злоупотребе права важи и у пореској материји (због чега непостојање општег антиабузивног правила у националном законодавству државе-уговорнице не легитимише њено толерисање абузивног понашања пореских обвезника), чл. 6 Директиве је критеријуме за примену поменутог принципа уобличио у легислативном тексту. С обзиром на то да су државе-чланице до краја 2018. године биле обавезне да у национално пореско законодавство преточе опште антиабузивно правило садржано у Директиви, могло би се поставити питање будућег

значаја доктрине забране злоупотребе пореског права. Простор за њену примену, ипак, остаје нетакнут у домену пореских облика који нису обухваћени Директивом. С друге стране, кад је реч о питању интеракције правила ЕУ о државној помоћи са националним општим антиабузивним правилима, оно је тек недавно отворено у случају *Engie*. Премда се не може очекивати њихов утицај на *формулацију* националних општин антиабузивних правила (управо због претходно поменуте хармонизације остварене у наведеној области), размере њиховог утицаја на *начин примене* овог антиабузивног механизма могле би бити значајне. Да ли ће се Европска комисија задовољити реакцијом само у случајевима очигледне погрешне примене националних општин антиабузивних правила или ће покушати да за себе „приграби“ улогу наднационалног пореског органа остаје да се види. За стицање јаснијег увида у изнети проблем биће неопходно сачекати будуће случајеве који ће уобличити праксу Европске комисије у наведеној области.

Посматрано из угла ограничења која намеће уговорно пореско право, утврдили смо да је приступ који је од 2003. године пропагирала ОЕЦД (а посредно и УН) представљао крајње површно и поједностављено виђење питања интеракције националних општин антиабузивних правила са пореским уговорима. Показали смо да јединствен одговор на поменуто питање није било могуће дати, због чега је пракса држава уговорница наставила драматично да се разликује. Предвиђање модел-конвенцијама теста главног циља трансакције, његово прописивање Мултилатералним инструментом те последично распрострањено усвајање међу потписницама тог акта коначно доноси разјашњење овог питања. Модификовањем пореских уговора усвајањем теста главног циља трансакције државе уговорнице јасно сигнализују међусобни пристанак да примена њихових националних општин антиабузивних правила буде ограничена тестом главног циља трансакције, у мери у којој је оно у супротности са њим.

Четврта хипотеза од које смо пошли у истраживању гласила је да *постоји потреба за увођењем ревидираног општег антиабузивног правила у српски порески систем, јер начело фактицитета садржано у чл. 9 ЗПППА не испуњава сврху коју му је законодавац иницијално наменио*. Наведену хипотезу смо засновали на универзално прихваћеном становишту у домаћој научној и стручној литератури, према коме начело фактицитета садржано у чл. 9 ЗПППА представља опште антиабузивно правило. Такође, у цитирану хипотезу смо „уградили“ и налазе појединих домаћих аутора, према којима начело фактицитета, у форми у којој је већ две деценије на снази, није подобно да реализује циљ због кога је прописано, а то је – спречавање законите нелегитимне пореске евазије.

Међутим, истраживање које смо спровели довело нас је до битно другачијих закључака. Пре свега, нормативни метод, који смо применили са циљем да испитамо логичку природу чл. 9 ЗПППА, његове саставне елементе и везе које те елементе повезују у систем, упутио нас је на закључак да свака од три одредбе које творе начело фактицитета представља засебан порескоправни концепт, чије се функције међусобно значајно разликују. Једини „заједнички садржалац“ поменутих одредаба јесте пружање органима који примењују пореске прописе основа за опорезивање у складу са начелом способности плаћања, односно за утврђивање пореске обавезе у складу са економском снагом пореског обвезника. Но, у поменутих порескоправних концептима далеко је више разлика. У циљу идентификовања и прецизног

разграничавања различитих функција три одредбе које творе начело фактицитета посебно нам је користила компаративна перспектива. Примена упоредноправног метода је показала да све одредбе чл. 9 ЗПППА представљају правне транспланте одредаба немачког, односно аустријског пореског законодавства. Анализа релевантних одредаба немачког најпре *Reichsabgabenordnung*-а, а затим и *Abgabenordnung*-а те аустријског *Bundesabgabenordnung*-а и литературе посвећене њиховом тумачењу резултирала је следећим налазима:

- Функција одредбе упоредиве првом ставу чл. 9 ЗПППА јесте да спречи органе који примењују пореске прописе да чињенице од значаја за опорезивање, као и термине садржане у пореским прописима проматрају искључиво (или преваходно) из приватноправне визуре. У посматраним правним системима наведена одредба названа је „економски приступ“ (нем. *wirtschaftliche Betrachtungsweise*) и има за циљ да нагласи значај телеолошког тумачења оних правних одредаба којима законодавац регулише питања економске, то јест пореске природе. Телеолошко тумачење у наведеном контексту захтева осврт органа који примењује пореске прописе на начело способности плаћања. Реч је, дакле, о интерпретативном средству којим се конкретизује ово начело.
- Функција одредбе упоредиве другом ставу чл. 9 ЗПППА јесте да обезбеди опорезивање оног правног посла чије закључење порески обвезник покушава да прикрије (дисимуловани правни посао), приказујући га спољашњем свету као неки други (симуловани) правни посао. С обзиром на то да је реч о институту који треба да омогући опорезивање у складу са економском снагом пореског обвезника, ирелевантно је да ли је дисимуловани правни посао подобан да произведе грађанскоправна дејства. Другим речима, за разлику од грађанскоправног концепта симулације, поменута одредба у обзир узима искључиво економске, а не и грађанскоправне последице дисимулованог правног посла. У томе и јесте значај њеног посебног уређивања пореским прописом.
- Функција одредбе упоредиве трећем ставу чл. 9 ЗПППА јесте да омогући опорезивање у складу са начелом способности плаћања у ситуацији када је порески објекат (приход или имовина) прибављен незаконитим путем. Смисао наведене одредбе јесте да осигура да незаконито понашање не буде, из угла пореских прописа, третирано повољније од законитог понашања пореског обвезника. С друге стране, поменута одредба нема ни пенални карактер, што значи да не пружа основ за строжи порески третман незаконитог понашања. Последично, орган који примењује порески пропис дужан је да, за потребе утврђивања пореске обавезе, узме у обзир не само незаконито стечен приход, већ и трошкове које је порески обвезник имао у вези са стицањем или очувањем незаконито стеченог прихода.
- Поменути системски порески закони (немачки *Abgabenordnung* и аустријски *Bundesabgabenordnung*) и данас регулишу анализирани порескоправне

концепте¹²⁷⁸ у засебним, сукцесивно распоређеним члановима у оквиру одељка који садржи опште одредбе применљиве на најшири круг понашања пореских обвезника. Коначно и најважније, оба наведена пореска акта садрже и сасвим засебну одредбу која се у немачкој, односно аустријској литератури и пракси класификује као опште антиабузивно правило (чл. 42 немачког *Abgabenordnung-a*, односно чл. 22 аустријског *Bundesabgabenordnung-a*).

Чак и уколико се оставе по страни налази које пружа компаративна анализа, тумачење одредаба садржаних у начелу фактицитета не даје за право да се оно квалификује као опште антиабузивно правило. Полазећи од језичког тумачења показали смо да ниједна од одредаба у његовом саставу не захтева од пореских и судских органа утврђивање постојања нити једне од уобичајених индиција за постојање законите нелегитимне пореске евазије, које су иначе, како смо показали у трећој глави нашег истраживања, законодавно-технички отелотворене у супстантивним елементима општих антиабузивних правила. Штавише, чл. 9 ст. 3 ЗПППА се односи на незаконито понашање пореског обвезника, док чл. 9 ст. 2 ЗПППА адресује понашање пореског обвезника које одликује постојање одређених преварних елемената, због чега се у порескоправној теорији сматра ближим незаконитој, него законитој нелегитимној пореској евазији. Поред тога, правне последице примене одредаба у саставу начела фактицитета разликују се од правних последица које подразумева примена општих антиабузивних правила. Коначно, систематско тумачење начела фактицитета пружа додатни аргумент у прилог становишта да не би могло бити речи о општем антиабузивном правилу, већ да је домен његове примене далеко шири. Назив чл. 9 ЗПППА и његово место у српском системском пореском закону не иду у прилог тврдњи да је реч о одредби која се може применити искључиво у корист фиска, што би био случај да је реч о општем антиабузивном правилу, већ се с пуним правом може очекивати и његова примена на штету фиска.

Другим речима, не налазимо нити један аргумент у прилог тврдњи да начело фактицитета представља опште антиабузивно правило те стога не чуди што у пракси оно није могло (адекватно) послужити у борби против законите нелегитимне пореске евазије. Кривицу за то не треба тражити у неразумевању поменутих одредаба од стране пореских и судских органа нити у њиховој наводној недовољној прецизности. Функција одредаба у саставу начела фактицитета јесте правилна квалификација чињеница које су од значаја за утврђивање пореске обавезе. Сходно томе, резултат наведеног дела истраживања не може бити апел да се спроведе *ревизија* начела фактицитета на начин да оно постане ефикасно у сузбијању законите нелегитимне пореске евазије. Будући да српски порескоправни оквир тренутно не садржи (нити је икада садржао) опште антиабузивно правило, једини апел који се може упутити креаторима пореске политике јесте *увођење* општег антиабузивног правила у српски порескоправни оквир. Другим речима, четврту хипотезу нисмо потврдили. И то не стога што начело фактицитета није формулисано на начин који би омогућио ефикасну борбу против законите нелегитимне пореске евазије, већ зато што је његова

¹²⁷⁸ Изузетак је, подсетимо, одредба о економском приступу која је из немачког *Abgabenordnung-a* избрисана 1977. године, уз образложење да су немачки органи у пракси „усвојили“ економски приступ тумачењу, због чега више не постоји потреба за његовим експлицитним нормирањем.

формулација, посматрано из угла функције коју поменуте три одредбе у његовом саставу, заправо, имају – сасвим адекватна.

Пета хипотеза од које смо пошли у истраживању гласила је да *опште антиабузивно правило, као механизам борбе против законите нелегитимне пореске евазије, захтева формулисање посебног процесног оквира који за циљ има заштиту права пореског обвезника*. Сматрамо да смо хипотезу потврдили, пре свега у оквиру главе пете нашег истраживања, у којој смо испитали однос између општег антиабузивног правила и најважнијих правних начела на којима се темеље модерни порески системи. Премда је у литератури дуги низ година био присутан став о неспојивости општих антиабузивних правила, пре свега, са начелом владавине права, начелом законитости и начелом поделе власти, настојали смо да аргументујемо супротно становиште. У томе смо се ослонили, између осталог, и на образложења пресуда страних уставних судова који су имали прилике да о наведеном питању одлучују. Верујемо да је анализа коју смо спровели показала да општа антиабузивна правила нису *eo ipso* нити *in toto* супротна поменутим начелима, већ да степен несагласја између њих зависи од: (1) начина на који је опште антиабузивно правило формулисано и (2) робусности и ефикасности система заштите права пореског обвезника, који је у примени у конкретној пореској јурисдикцији. Због тога се нисмо задржали на простој провери цитиране хипотезе, већ смо значајан део излагања посветили оцени различитих начина формулисања појединих елемената општих антиабузивних правила, као и оцени механизма заштите права пореских обвезника у контексту њихове примене. Резултате спроведене оцене сублимирали смо у глави седмој дисертације, у којој смо понудили конкретна *de lege ferenda* решења прилагођена потребама и могућностима српског пореског система.

На самом крају подсећамо читаоца на цитат Лиховског (*Assaf Likhovski*) којим смо и започели излагање: „(...) опорезивање није тек оруђе за прикупљање прихода или механизам за стварање подстицаја, већ и средство којим се обликује друштво – начин да се креира заједничка представа о грађанској одговорности и заједници“.¹²⁷⁹ Управо увођење општег антиабузивног правила видимо као важан допринос реализацији потоње улоге опорезивања која је деценијама, чини се свесно, а према нашем уверењу – неоправдано, занемаривана.

¹²⁷⁹ Вид.: фн. 1.

ЛИТЕРАТУРА

Монографије, прилози у зборницима, чланци и студије на српском језику и језику бивших република СФРЈ

- AmCham, *Унапређење пословног окружења у области финансијских и пореских прописа*, 2016, доступно на:
<https://www.amcham.rs/upload/Odbor%20za%20finansije%20i%20poreze%20-%20Policy%20Brief.pdf>, 6. септембар 2021.
- Arbutina, Hrvoje, „Ustavna i nadnacionalna ograničenja ovlaštenja na oporezivanje“, *Zbornik Pravnog fakulteta u Zagrebu*, Vol. 62, 5-6/2012.
- Aćimović, Mihailo, „Krivičnopravna psihologija“, *Zbornik Pravnog fakulteta u Nišu*, Vol. 21, 1981.
- Благојевић, Борислав Т., Врлета Круљ, *Коментар Закона о облигационим односима, Књига прва*, Савремена администрација, Београд 1983.
- Владимир В. Водинелић, *Такозвана злоупотреба права*, Номос, Београд 1997.
- Вуковић, Данило, *Како настају закони у савременој Србији: Улога друштвених интереса и институција у законодавном процесу*, Институт за социолошка истраживања Филозофског факултета у Београду, Београд 2013.
- Gadžo, Stjepan, „Primjena i tumačenje poreznog prava: teorijsko-normativne osnove“, *Zbornik Pravnog Fakulteta u Zagrebu*, Vol. 70, 2-3/2020.
- Давинић, Марко, „Правна средства у управном спору“, *Зборник радова 150 година Управног суда у Србији 1869-2019* (ур. В. Цуцић), Управни суд Републике Србије – Правни факултет Универзитета у Београду, Београд 2019.
- Демировић, Драган, *Порескоправни третман директних инвестиција: краткорочни и дугорочни проблеми*, докторска дисертација, Правни факултет Универзитета у Београду, Београд 2009.
- Ђокић, Миња, *Порески деликти у српском праву*, докторска дисертација, Правни факултет Универзитета у Београду, Београд 2022.
- Ђорђевић, Ђорђе, Ivana Stevanović, *Kaznena politika u Srbiji: Zakon i praksa*, Ministarstvo pravde SAD – Srpsko udruženje za krivičnopravnu teoriju i praksu, Beograd 2018.
- Ђурђевић, Дејан Б., *Институције наследног права*, Службени гласник, Београд 2010.
- Живковић, Лидија, „Излазни порези у случају привредних друштава у праву Европске уније“, *Правни живот*, 10/2018.

- Živković, Lidija, „Povratak ideje o zajedničkoj konsolidovanoj osnovici poreza na dobit“, *Liber Amicorum Dejan Popović* (ur. G. Ilić-Popov), Pravni fakultet Univerziteta u Beogradu, Beograd 2021.
- Žunić Kovačević, Nataša, „Prethodna obavezujuća porezna mišljenja – novi institut hrvatskog poreznog postupka“, *Zbornik Pravnog fakulteta Sveučilišta u Rijeci*, Vol. 37, 1/2016.
- Žunić Kovačević, Nataša, „Upravnosudska kontrola u poreznim stvarima“, *Zbornik radova Pravnog fakulteta u Splitu*, Vol. 53, 1/2016.
- Ивановић, Јелена, „Управни суд – функционисање и правци развоја“, *Правни живот*, 10/2014.
- Ивановић, Јелена, „Историјски развој управног судства Србије“, *Зборник радова 150 година Управног суда у Србији 1869-2019* (ур. В. Цуцић), Управни суд Републике Србије – Правни факултет Универзитета у Београду, Београд 2019.
- Илић-Попов, Гордана, „Пореска кривична дела у српском пореском законодавству“, *Наука, безбедност, полиција*, 1/2016.
- Jelčić, Božidar, *Financijsko pravo i financijska znanost*, Informator, Zagreb 1994.
- Jovanović, Ljubiša, „Motiv i vinost“, *Zbornik Pravnog fakulteta u Nišu*, Vol. 11, 1972.
- Јовашевић, Драган, Борислав Петровић, „Нови концепт кривице у кривичном праву Републике Србије“, *Зборник радова Правног факултета у Нишу*, Вол. 46, 2006.
- Josipović, Ivo, Karmen Novak Hrgović, „Načelo ne bis in idem u kontekstu prekršajnog, kaznenog i upravnog prava“, *Hrvatski ljetopis za kaznene znanosti i praksu*, Vol. 23, 2/2016.
- Костић, Светислав В., „Начело фактицитета у светлу примене правила о трансферним ценама и утањеној капитализацији у српском пореском праву“, *Право и привреда*, 10-12/2011.
- Костић, Светислав В., „Начело фактицитета у српском пореском праву“, *Harmonius*, 2016.
- Костић, Светислав В., „Предвиђање суспензивног дејства жалбе у случају да је пореска обавеза утврђена применом начела фактицитета“, *Идентитетски преображај – Прилози пројекту 2020 – колективна монографија* (ур. И. Крстић, С. В. Костић), Правни факултет Универзитета у Београду, Београд 2021.
- Кулић, Мирко, Горан Милошевић, „Однос кривичних дела пореске утаје и неуплаћивања пореза по одбитку у српском кривичном праву“, *Анали Правног факултета у Београду*, Вол. 59, 2/2011.
- Лаус, Zvonimir, „Načelo vladavine prava u teoriji i praksi“, *Pravni vjesnik*, Vol. 32, 3-4/2016.
- Лилић, Стеван, „Правна средства у управном спору у Србији“, *Правна ријеч*, 22/2010.

- Лукић, Радомир, Будимир Кошутећ, *Увод у право*, Научна књига, Београд 1977.
- Лукић, Радомир, *Методологија права*, Научна књига, Београд 1979.
- Manojlović-Andrić, Katarina, Ljubica Milutinović, Snežana Andrejević, Vanja Rodić, Majda Kršikapa, Milan Bajić, *Kriterijumi za ocenu povrede prava na suđenje u razumnom roku*, Savet Evrope, Beograd 2018, доступно на: <https://rm.coe.int/kriterijumi-za-ocenu-povrede-prava-na-sudjenje-u-razumnom-roku/16808c5848>, 8. септембар 2021.
- Марковић, Ратко, *Управно право: општи део*, Београд 2002.
- Миловановић, Добросав, Вук Цуцић, „Реформа управног судства“, *Правни живот*, 10/2016.
- Министарство правде Републике Србије, *Национална стратегија реформе правосуђа за период 2019-2024. године – радни текст*, мај 2019, доступно на: <https://www.mpravde.gov.rs/sekcija/703/reforma.php>, 19. јун 2022.
- Министарство финансија – Пореска управа, *Упутство за примену Закона о порезу на додату вредност*, Београд 2010, доступно на: <https://www.purs.gov.rs/fizicka-lica/pdv/uputstvo-za-primenu-pdv.html>, 31. јул 2022.
- Министарство финансија – Пореска управа, *Упутство за примену члана 85 став 1 тачка 17 Закона о порезу на доходак грађана у пореској контроли (тест самосталности)*, Београд 2020, доступно на: <https://www.purs.gov.rs/sr/biro-za-informisanje/novosti/6178/uputstvo-za-primenu-testa-samostalnosti.html>, 31. јул 2022.
- НАЛЕД, *Сива књига 13: Препоруке за уклањање административних препрека пословању у Србији 2021*, 2021 доступно на: <https://naled.rs/htdocs/Files/06729/Siva-knjiga-13.pdf>, 18. септембар 2021.
- Народна скупштина Републике Србије, *Национална стратегија реформе правосуђа за период 2013-2018. године*, 2013, доступно на: <https://www.mpravde.gov.rs/sr/tekst/22598/nacionalna-strategija-reforme-pravosudja.php>, 19. јун 2022.
- Роповић, Дејан, *Наука о порезима и пореско право*, COLPI – Savremena administracija, Beograd – Budimpešta 1997.
- Поповић, Дејан, *Коментар Закона о пореском поступку и пореској администрацији*, Sekos in, Београд 2003.
- Поповић, Дејан, „Супротстављање избегавању плаћања пореза у међународном контексту: опште антибузивне мере против злоупотребе пореских уговора“, *Гласник Одјелења друштвених наука Црногорске академије наука и умјетности*, Вол. 24, 2019.
- Поповић, Дејан, *Пореско право*, Правни факултет Универзитета у Београду, Београд 2020.

- Поповић, Дејан, Гордана Илић-Попов, „Пореска структура и корупција“, *Анали Правног факултета у Београду*, Вол. 62, 1/2014.
- Поповић, Дејан, Гордана Илић-Попов, „Ретроактивност закона у пореском праву“, *Анали Правног факултета у Београду*, Вол. 63, 1/2015.
- Поповић, Дејан, Гордана Илић-Попов, „Однос пореског права и приватног права“, *Анали Правног факултета у Београду*, Вол. 64, 1/2016.
- Поповић, Дејан, Гордана Илић-Попов, „(Не)уставност одредбе о тесту главног циља трансакције или аранжмана из пореских уговора“, *Анали Правног факултета у Београду*, Вол. 67, 2/2019.
- Поповић, Дејан, Гордана Илић-Попов, „Претходно пореско мишљење: Пледоаје за његово преобликовање у српском пореском праву“, *Анали Правног факултета у Београду*, Вол. 68, 3/2020.
- Поповић, Дејан, Гордана Илић-Попов, „Неке методолошке дилеме у упоредном пореском праву“, *Анали Правног факултета у Београду*, Вол. 69, 3/2021.
- Пљакић, Љубодраг, *Практикум за управни спор са коментаром, судском праксом и обрасцима за примену у пракси*, Intermex, Београд 2011.
- Пљакић, Љубодраг, „Дозвољеност захтева за преиспитивање судске одлуке Управног суда“, *Правни живот*, 10/2013.
- Радисављевић, Ивана, „Кривично дело пореска утаја у српском праву“, *Идентитетски преображај Србије: Прилози Пројекту 2019 – Колективна монографија* (ур. И. Крстић, В. Бајовић), Београд 2020.
- Радошевић, Ратко С., „Реформа управног спора: нови покушај – стари проблеми“, *Зборник радова Правног факултета у Новом Саду*, 3/2020.
- Савет страних инвеститора, *Бела књига: Предлози за побољшање пословног окружења у Србији*, Београд 2020, доступно на: <https://fic.org.rs/wp-content/uploads/2021/11/Bela-knjiga-2021.pdf>, 3. јун 2021.
- Starošiak, Jerzy, „Preobražavanje sistema i metoda proučavanja pravnih nauka u oblasti Upravnog prava“, *Zbornik Pravnog fakulteta u Nišu*, 1966.
- Стојановић, Наташа, „Опорезивање добара, стечених по наследноправном основу, у Републици Србији“, *Зборник радова Правног факултета у Нишу*, 2010.
- Томић, Зоран, „Дискрециона оцена у управном праву“, *Правни живот*, 10/2006.
- Фискални савет Републике Србије, *Како даље: реформе јавног сектора и „закључивање“ уравнотеженог буџета у Србији*, ФС радни документ, март 2018, доступно на: [http://www.fiskalnisavet.rs/doc/istrzivacki-radovi/FS%20radni%20dokument%20\(2018-01\).pdf](http://www.fiskalnisavet.rs/doc/istrzivacki-radovi/FS%20radni%20dokument%20(2018-01).pdf), 16. април 2020.

Цуцић, Вук, *Спор пуне јурисдикције*, докторска дисертација, Правни факултет Универзитета у Београду, Београд 2015.

Šinković, Zoran, „Načelo gospodarskog pristupa činjenicama bitnima za oporezivanje“, *Zbornik radova Pravnog fakulteta u Splitu*, Vol. 55, 1/2018.

Škulić, Milan, „Teorijska podela krivičnih dela protiv polne slobode i njihovo mesto u krivičnompravnom sistemu Srbije“, *Kaznena reakcija u Srbiji VIII deo – Tematska monografija* (ur. Đ. Ignjatović), Beograd 2018.

Монографије, прилози у зборницима, чланци и студије на страним језицима

Aaronson, Graham, *A study to consider whether a general anti-avoidance rule should be introduced into the UK tax system*, Crown, London 2011.

Adamczyk, Lukasz, Alicja Majdanska, “The Sources of EU Law Relevant for Direct Taxation”, *Introduction to European Tax Law on Direct Taxation* (eds. M. Lang et al.), Linde, Vienna 2016.

Adame, Lubica, “Slovak Republic”, *GAARs – A Key Element of Tax Systems in the Post-BEPS World* (eds. M. Lang et al.), IBFD, Amsterdam 2016.

Afantrouss-Rami, Tarek, Virginie Louvel-Loréal, “Counteracting Abusive Practices under French Tax Law: An Analysis”, *European Taxation*, Vol. 60, 4/2020.

Airs, Graham J. et al., “Abuse of Tax Law Across Europe (Part One)”, *EC Tax Review*, 2/2010.

Airs, Graham J. et al., “Abuse of Tax Law Across Europe (Part Two)”, *EC Tax Review*, 3/2010.

Allevato, Giulio, “Judicial Review of the State Aid Decisions on Advance Tax Rulings: A Last Resort to Safeguard the Rule of Law”, *European Taxation*, Vol. 62, 2/2022.

Alvarrenga, Christine Alves, “Preventing Tax Avoidance: Is There Convergence in the Way Countries Counter Tax Avoidance?”, *Bulletin for International Taxation*, July 2013.

Arachi, Giampaolo, Massimo D’Antoni, “Taxation of capital gains upon accrual: is it really more efficient than realisation?”, *Fiscal Studies*, Vol. 43, 1/2022.

Arnold, Brian J., “The Long, Slow, Steady Demise of the General Anti-Avoidance Rule”, *Canadian Tax Journal*, Vol. 52, 2/2004.

Arnold, Brian J., “Tax Treaties and Tax Avoidance: The 2003 Revisions to the Commentary to the OECD Model Convention”, *Bulletin for International Fiscal Documentation*, Vol. 58, 6/2004.

Arnold, Brian J., Stef van Weeghel, “The Relationship between Tax Treaties and Domestic Anti-abuse Measures”, *Tax Treaties and Domestic Law* (ed. G. Maisto), IBFD, Amsterdam 2006.

- Arnold, Brian J., "A comparison of statutory general anti-avoidance rules and judicial general anti-avoidance doctrines as a means of controlling tax avoidance: Which is better? (What would John Tiley think?)", *Comparative Perspectives on Revenue Law: Essays in honour of John Tiley* (eds. J. Avery Jones, P. Harris, D. Oliver), Cambridge University Press 2008.
- Arnold, Brian J., *International Tax Primer*, Kluwer Law International, Alphen aan den Rijn 2016.
- Arnold, Brian J., "The role of a general anti-avoidance rule in protecting the tax base of developing countries", *United Nations Handbook on Selected Issues in Protecting the Tax Base of Developing Countries* (eds. A. Trepelkov, H. Tonino, D. Halka), United Nations, New York 2017.
- Arora, Sunil, Varun Sharma, "Exemptions from GAAR", *The Chamber's Journal*, Vol. 6, 1/2017.
- Ashton, R. K., "The Ramsay 'Saga' - Is There Now Light at the End of the Tunnel?", *British Tax Review*, 12/1988.
- Ault, Hugh J., Brian J. Arnold, "Protecting the Tax Base: An Overview", *United Nations Handbook on Selected Issues in Protecting the Tax Base of Developing Countries* (eds. A. Trepelkov, H. Tonino, D. Halka), United Nations, New York 2017.
- Australian Government, *Improving the operation of the anti-avoidance provisions in the income tax law*, Discussion Paper, Commonwealth of Australia 2010.
- Australian Taxation Office, *Practice Statement, Law Administration: Application of General Anti-Avoidance Rules*, PS LA 2005/24, 2020, доступно на: <https://www.ato.gov.au/law/view/document?docid=PSR/PS200524/NAT/ATO/000>, 3. април 2022.
- Australian Treasury, *Review of the Discretions in the Income Tax Laws*, Discussion Paper, 2007, наведено према: Michael Walpole, Chris Evans, "The Delicate Balance: Revenue Authority Discretions and the Rule of Law in Australia", *The Delicate Balance: Tax, Discretion and the Rule of Law* (eds. C. Evans et al.) IBFD, Amsterdam 2011.
- Avery Jones, John F., "Nothing Either Good or Bad, but Thinking Makes it so - The Mental Element in Anti-Avoidance Legislation - I", *British Tax Review*, 1/1983.
- Avi-Yonah, Reuven S., "Double Tax Treaties: An Introduction", *The Effect of Treaties on Foreign Direct Investment: Bilateral Investment Treaties, Double Taxation Treaties and Investment Flows* (eds. K. P. Sauvant, L. E. Sachs), Oxford University Press, Oxford 2009.
- Avi-Yonah, Reuven S., "Just Say No: Corporate Taxation and Corporate Social Responsibility", University of Michigan Law School, *Law & Economics Working Papers*, Paper No. 102, 2014.
- Avi-Yonah, Reuven S., Christiania HJI Panayi, "Responses to treaty shopping: The OECD and the United States", *Tax Treaties: Building Bridges between Law and Economics* (eds. M. Lang et al.), IBFD, Amsterdam 2010.

- Avi-Yonah, Reuven S., Amir Pichhadze, "GAARs and the Nexus between Statutory Interpretation and Legislative Drafting: Lessons for the U.S. from Canada", *Accounting, Economics, and Law: A Convivium*, Vol. 7, 1/2017.
- Baker, Philip, Pasquale Pistone, "General Report", *The practical protection of taxpayers' fundamental rights* (eds. P. Baker, P. Pistone), IFA Cahiers de Droit Fiscal International, Vol. 100b, Sdu Uitgevers, The Hague 2015.
- Ballard, Richard M., Paul E. M. Davison, "United Kingdom", *Form and Substance in Tax Law*, 2002, IFA Cahiers de Droit Fiscal International, Vol. 87A, International Fiscal Association, The Hague 2002.
- Banoun, Bettina, "Tax Avoidance Rules in Scandinavian and Anglo-American Law", *Bulletin for International Taxation*, Vol. 56, 8/2002.
- Barker, William B., "The Ideology of Tax Avoidance", *Loyola University Chicago Law Journal*, Vol. 40, 2/2009.
- Barker, William B., "The Disconnect Between Tax Concepts and the World of Fact: State Law as the Gatekeeper", *Washburn Law Journal*, Vol. 57, 1/2018.
- Baum, Lawrence, "Probing the Effects of Judicial Specialization", *Duke Law Journal*, Vol. 58, 7/2009.
- Báez Moreno, Andrés, "GAARs and Treaties: From the Guiding Principle to the Principal Purpose Test. What Have We Gained from BEPS Action 6?", *Intertax*, Vol. 45, 6-7/2017.
- Báez Moreno, Andrés, Juan José Zornoza Péres, "The General Anti-abuse Rule of the Anti-tax Avoidance Directive", *Combating Tax Avoidance in the EU: Harmonization and Cooperation in Direct Taxation* (eds. J. M. Almuñí Cid, J. A. Ferreras Gutiérrez, P. A. Hernández González-Barreda), Kluwer Law International B.V., Alphen aan den Rijn 2019.
- Berber Villeneuve, Ege, "Turkey", *GAARs - A Key Element of Tax Systems in the Post-BEPS World* (eds. M. Lang *et al.*), IBFD, Amsterdam 2016.
- Bergmann, Sebastian, Martin Lehner, "Austria", *Anti-avoidance measures of general nature and scope - GAAR and other rules* (eds. P. Rosenblatt, M. E. Tron), IFA Cahiers de Droit Fiscal International, Vol. 103a, IFA, Rotterdam 2018.
- Beswick, Byron, Anu Nijhawan, "Canada", *Anti-avoidance measures of general nature and scope - GAAR and other rules* (eds. P. Rosenblatt, M. E. Tron), IFA Cahiers de Droit Fiscal International, Vol. 103a, IFA, Rotterdam 2018.
- Bittker, Boris, Lawrence Lokken, *Federal Taxation of Income, Estates and Gifts*, Vol. 1, Warren, Gorham & Lamont, Boston 1999.
- Bittker, Boris, Lawrence Lokken, *Fundamentals of International Taxation: US Taxation of Foreign Income and Foreign Taxpayers*, Thomson Reuters, Valhalla: NY 2011.

- Black, Julia, "Managing Discretion" (paper to Australian Law Reform Commission Conference, Penalties: Policy, Principles and Practice in Government Regulation, Sydney, June 2001), наведено према: John Braithwaite, "Rules and Principles: A Theory of Legal Certainty", *Australian Journal of Legal Philosophy*, Vol. 27, January 2002.
- Black, Julia, Martyn Hopper, Christa Band, "Making a success of Principles-based regulation", *Law and Financial Markets Review*, Vol. 1, 3/2007.
- Blakelock, Sarah, Miranda Stewart, "Australia", *Anti-avoidance measures of general nature and scope – GAAR and other rules* (eds. P. Rosenblatt, M. E. Tron), IFA Cahiers de Droit Fiscal International, Vol. 103a, IFA, Rotterdam 2018.
- Blouin, Jennifer, et. al., *Thin Capitalization Rules and Multinational Firm Capital Structure*, International Monetary Fund Working Paper WP/14/12, January 2014, доступно на: <https://www.imf.org/external/pubs/ft/wp/2014/wp1412.pdf>, 6. јун 2021.
- Boll, Karen, "Securing tax compliance with collaboration: the case of cooperative compliance in Denmark", *The Routledge Companion to Tax Avoidance Research* (eds. N. Hashimzade, Y. Epifantseva), Routledge, New York 2018.
- Bourgeois, Marc, "Constitutional framework of the different types of income", *The Concept of Tax* (eds. B. Peeters et al.), EATLP – IBFD, Amsterdam 2005.
- Bourgeois, Marc, Aymeric Nollet, "Belgium", *GAARs – A Key Element of Tax Systems in the Post-BEPS World* (eds. M. Lang et al.), IBFD, Amsterdam 2016.
- Bracewell-Milnes, Barry, "Is Tax Avoidance/Evasion a Burden on Other Taxpayers?", *Tax Avoidance: The economic, legal and moral inter-relationships between avoidance and evasion* (ed. A. Seldon), The Institute of Economic Affairs, London 1979.
- Bracewell-Milnes, Barry, "Summary of Proceedings of the Seminar 'Advance Ruling: Practice and Legality'", *Advance Ruling: Practice and Legality* (ed. J. M. Rivier), IFA Congress Series, Vol. 17a, Kluwer Law and Taxation Publishers, Deventer – Boston 1994.
- Bracewell-Milnes, Barry, M.A. Wisselink, "Concepts and criteria of International tax avoidance", *International Tax Avoidance: A Study by the Rotterdam Institute for Fiscal Studies*, Vol. 1 – General and Conceptual Manual, Kluwer, Deventer 1979.
- Braithwaite, John, "Rules and Principles: A Theory of Legal Certainty", *Australian Journal of Legal Philosophy*, Vol. 27, January 2002.
- Bravo, Nathalie, "The Multilateral Tax Instrument and Its Relationship with Tax Treaties", *World Tax Journal*, Vol. 8, 3/2016.
- Brooks, Kim, "A Hitchhiker's Guide to Comparative Tax Scholarship", *Florida Tax Review*, Vol. 24, 1/2020.
- Brooks, Neil, "The Changing Structure of the Canadian Tax System: Accommodating the Rich", *Osgoode Hall Law Journal*, Vol. 31, 1/1993.

- Brown, Karen. B., "Comparative Regulation of Corporate Tax Avoidance: An Overview", *A Comparative Look at Regulation of Corporate Tax Avoidance* (ed. K. B. Brown), Springer, Dordrecht – Heidelberg – London – New York 2012.
- Bundesministerium der Finanzen, *Anwendungserlass zur Abgabenordnung*, 31 Januar 2014, доступно на: https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Downloads/BMF_Schreiben/Weiter_e_Steuerthemen/Abgabenordnung/AO-Anwendungserlass/2014-01-31-Neubekanntmachung-AEAO.pdf?__blob=publicationFile&v=2, 25. децембар 2021.
- Bundgaard, Jakob, "Coordination Rules as a Weapon in the War against Cross-Border Tax Arbitrage – The Case of Hybrid Entities and Hybrid Financial Instruments", *Bulletin for International Taxation*, Vol. 67, No. 4/5, 2013.
- Bundgaard, Jakob, *Hybrid Financial Instruments in International Tax Law*, Kluwer Law International B.V., Alphen aan den Rijn 2017.
- Bunn, Daniel, Kyle Pomerleau, Sebastian Duenas, *Anti-Base Erosion Provisions and Territorial Tax Systems in OECD Countries*, Tax Foundation, Washington D.C. 2019.
- Burchner, Anna, Jeremy Cape, Matthew Hodkin, "United Kingdom", *Anti-avoidance measures of general nature and scope - GAAR and other rules* (eds. P. Rosenblatt, M. E. Tron), IFA Cahiers de Droit Fiscal International, Vol. 103a, IFA, Rotterdam 2018.
- Burgess, Robert, "Form Without Substance? A Comment on Tax Avoidance and its Influence in the Interpretation of Tax Statutes", *Statute Law Review*, 2/1982.
- Bührle, Anna Theresa, Christoph Spengel, "Tax Law and the Transfer of Losses: A European Overview and Categorization", *Intertax*, Vol. 48, Issue 6/7, 2020.
- Calderón Carrero, José Manuel, Alberto Quintas Seara, "The Concept of 'Aggressive Tax Planning' Launched by the OECD and the EU Commission in the BEPS Era", *Intertax*, Vol. 44, 3/2016.
- Calloud, Ariane, "France", *Anti-avoidance measures of general nature and scope - GAAR and other rules* (eds. P. Rosenblatt, M. E. Tron), IFA Cahiers de Droit Fiscal International, Vol. 103a, IFA, Rotterdam 2018.
- Campbell, Katherine, Duane Helleloid, "Starbucks: Social responsibility and tax avoidance", *Journal of Accounting Education*, Vol. 37, December 2016.
- Canada Revenue Agency, *Information Circular 88-2 General Anti-Avoidance Rule - Section 245 of the Income Tax Act*, October 1988, доступно на: <https://www.canada.ca/en/revenue-agency/services/forms-publications/publications/ic88-2.html>, 16. март 2022.
- Cashmere, Maurice, "A GAAR for the United Kingdom? The Australian experience", *British Tax Review*, 2/2008.
- Cashmere, Maurice, "Australia", *A Comparative Look at Regulation of Corporate Tax Avoidance* (ed. K. B. Brown), Springer, Dordrecht – Heidelberg – London – New York 2012.

- Cassidy, Julie, "The Holy Grail: The Search for the Optimal GAAR", *South African Law Journal*, Vol. 126, 4/2009.
- Cassin, Marguerite A., "Equitable and Fair: Widening the Circle", *Fairness in Taxation: Exploring the Principles* (ed. A. M. Maslove), University of Toronto Press, Toronto - Buffalo - London 1993.
- Cazalet, Edward, *Specialised Courts: Are They a 'Quick Fix' or a Long-Term Improvement in the Quality of Justice?*, World Bank, Washington D.C. 2001.
- Cejie, Katia, "Comparative Method(s) and Tax Law Research", *Svensk Skattetidning*, 3/2020.
- Chand, Vikram, *The Interaction of Domestic Anti-Avoidance Rules with Tax Treaties*, Schulthess, Geneva - Zurich 2018.
- Chirelstein, Marvin A., "Learned Hand's Contribution to the Law of Tax Avoidance", *Yale Law School Faculty Scholarship Series*, 1968.
- Christians, Allison, "Sovereignty, Taxation and Social Contract", *Minnesota Journal of International Law*, Vol. 18, 1/2009.
- Christians, Allison, "Distinguishing tax avoidance and evasion", *The Routledge Companion to Tax Avoidance Research* (eds. N. Hashimzade, Y. Epifantseva), Routledge, New York 2018.
- Congress of United States, Joint Committee on Taxation, *General Explanation of Tax Legislation Enacted in the 111th Congress*, JCS-2-11, U.S. Government Printing Office, Washington 2011, доступно на: <https://www.jct.gov/publications/2011/jcs-2-11/>, 29. јануар 2021.
- Cooper, Graeme, "Conflicts, Challenges and Choices - The Rule of Law and Anti-Avoidance Rules", *Tax avoidance and the rule of law* (ed. G. S. Cooper), IBFD, Amsterdam 1997.
- Cooper, Graeme, "International Experience with General Anti-Avoidance Rules", *SMU Law Review*, Vol. 54, 1/2001.
- Cooper, Graeme, "The role and meaning of 'purpose' in statutory GAARs", *The Routledge companion to tax avoidance research* (eds. N. Hashimzade, Y. Epifantseva) Routledge, New York 2018.
- Cordewener, Axel, "Anti-Abuse Measures in the Area of Direct Taxation: Towards Converging Standards under Treaty Freedoms and EU Directives?", *EC Tax Review*, 2/2017.
- Cozian, Maurice, "What is abuse of law?", *Intertax*, 2/1991.
- Cozian, Maurice, Florence Deboissy, *Précis de fiscalité des entreprises*, Lexis/Nexis, 34ème édition, 2010/2011, 679, наведено према: Nevja Čičin Šain, „Postoji li potreba za općim pravilom za sprečavanje izbjegavanja poreza u hrvatskom poreznom pravu, tzv. GAAR?“, *Pravni vjesnik*, Vol. 32, 2/2016.

- Crawley, Vile, Maurice John, *Constitutionalism and the Separation of Powers*, Liberty Fund, Indianapolis 1998.
- Cryer, Robert, *et al.*, *Research Methodologies in EU and International Law*, Hart Publishing, Oxford – Portland 2011.
- Cui, Wei, „Article 2 – Taxes Covered”, *Global Tax Treaty Commentaries* (ed. P. Pistone), IBFD, Amsterdam 2019.
- Dafnomilis, Vassilis, “Amendments to the Thin Cap Rule, the CFC Rule and the GAAR Following ATAD Implementation”, *European Taxation*, Vol. 59, 8/2019.
- Dahlberg, Mattias, Bertil Wiman, “General Report”, *The taxation of foreign passive income for groups of companies* (eds. M. Dahlberg, B. Wiman), IFA Cahiers de Droit Fiscal International, Vol. 98a, Kluwer, The Hague 2013.
- De Broe, Luc, *International Tax Planning and Prevention of Abuse: a Study Under Domestic Tax Law, Tax Treaties and EC Law in Relation to Conduit and Base Companies*, IBFD, Amsterdam 2008.
- De Broe, Luc, Dorien Beckers, “The General Anti-Abuse Rule of the Anti-Tax Avoidance Directive: An Analysis Against the Wider Perspective of the European Court of Justice’s Case Law on Abuse of EU Law”, *EC Tax Review*, 3/2017.
- De Broe, Luc, Mélanie Massant, “The General Court’s Judgment in Engie: The Non-application of a National GAAR Confers State Aid”, *EC Tax Review*, 1/2022.
- De Charette, Diane, “The Anti-Tax Avoidance Directive General Anti-Abuse Rule: A Legal Basis for a Duty on Member States to Fight Tax Abuse in EU Corporate Direct Tax Law”, *EC Tax Review*, 4/2019.
- De la Feria, Rita, “Prohibition of abuse of (Community) law: the creation of a new general principle of EC law through tax”, *Common Market Law Review*, Vol. 45, 2/2008.
- De Man, Fernando, Tiiu Albin, “Contradicting Views of Exit Taxation under OECD MC and TFEU: Are Exit Taxes Still Allowed in Europe?”, *Intertax*, Vol. 39, 12/2011.
- Debelva, Filip, Joris Luts, “The General Anti-Abuse Rule of the Parent-Subsidiary Directive”, *European Taxation*, Vol. 55, 6/2015.
- Department of the Treasury, *Technical Explanation of the Protocol Done at Chelsea on September 21, 2007 Amending the Convention between the United States of America and Canada with Respect to Taxes on Income and on Capital*, доступно на: <https://www.treasury.gov/resource-center/tax-policy/treaties/Documents/tecanada08.pdf>, 20. јануар 2022.
- Desloge, Summer, “Clarity or Confusion?: The Common Law Economic Substance Doctrine and Its Statutory Counterpart”, *Journal of Legislation*, Vol. 46, 2/2020.

- Dourado, Ana Paula, "General Report – In search of validity in tax law: the boundaries between creation and application in a rule-of-law state", *Separation of powers in tax law* (ed. A. P. Dourado), EATLP – IBFD, Amsterdam 2010.
- Dourado, Ana Paula, "The Delicate Balance: Revenue Authority Discretions and the Rule of Law – Some Thoughts in a Legal Theory and Comparative Perspective", *The Delicate Balance: Tax, Discretion and the Rule of Law* (eds. C. Evans et al.), IBFD, Amsterdam 2011.
- Dourado, Ana Paula, "The Meaning of Aggressive Tax Planning and Avoidance in the European Union and the OECD: An Example of Legal Pluralism in International Tax Law", *International Tax Law: New Challenges to and from Constitutional and Legal Pluralism* (ed. J. Englisch), IBFD, Amsterdam 2016.
- Dourado, Ana Paula, "Tax Avoidance Revisited in the EU BEPS Context", *Tax Avoidance Revisited in the EU BEPS Context* (ed. A. P. Dourado), IBFD, Amsterdam 2017.
- Dörr, Oliver, "Article 31. General rule of interpretation", *Vienna Convention on the Law of Treaties – A Commentary* (eds. O. Dörr, K. Schmalenbach), Springer, Berlin-Heidelberg 2012.
- Drüen, Klaus-Dieter, "'Präzisierung' und 'Effektuierung' des § 42 AO durch das Jahressteuergesetz 2008?", *Ubg - Die Unternehmensbesteuerung*, Vol. 1, 1/2008.
- Drüen, Klaus-Dieter, Daniel Drissen, "Burden of Proof and Anti-Abuse Provisions", *The Burden of Proof* (ed. G. Meussen), IBFD, Amsterdam 2013, доступно на: <https://www.ibfd.org/sites/default/files/2021-08/Burden%20of%20proof%20-%20Sample%20chapter.pdf>, 14. ноября 2021.
- Drüen, Klaus-Dieter, "Gestaltungsmisbrauch (§ 42 AO) und Korrektur rechtspolitischer Fehler – Teil 1", *Ubg - Die Unternehmensbesteuerung*, Vol. 15, 2/2022.
- Dubut, Thomas, "France", *GAARs – A Key Element of Tax Systems in the Post-BEPS World* (eds. M. Lang et al.), IBFD, Amsterdam 2016.
- Duff, David G., Daniel Gutmann, "General Report", *Reconstructing the treaty network* (eds. D. G. Duff, D. Gutmann), IFA Cahiers de Droit Fiscal International, Vol. 105A, IFA, Rotterdam 2020.
- Duncan, James A., "General Report", *Tax treatment of hybrid financial instruments in cross-border transactions* (ed. J. A. Duncan), IFA Cahiers de Droit Fiscal International, Vol. 85a, Kluwer Law International, The Hague 2000.
- Dworkin, Ronald, "The Model of Rules", *Faculty Scholarship Series*, Yale Law School Paper 3609, 1967.
- Ebersohn, Harry, "Tax Avoidance and the Rule of Law", *New Zealand Law Review*, 2/2012.
- Eiger, Ze'ev D., Peter J. Green, Thomas A. Humphreys, Jeremy C. Jennings-Mares, "Hybrid Securities: An Overview", *Practical Law 2015/16*, Thomson Reuters.

- Ellis, Maarten J., "General Report", *Advance rulings* (ed. M. J. Ellis), IFA Cahiers de Droit Fiscal International, Vol. 84b, Kluwer Law International, The Hague 1999.
- Endres, Dieter, Christoph Spengel, *International Company Taxation and Tax Planning*, Kluwer Law International, Alphen aan den Rijn 2015.
- Englisch, Joachim, "Rechtsanwendung im Steuerrecht", *Steuerrecht* (eds. K. Tipke, J. Lang), Verlag Dr. Otto Schmidt, Köln 2015.
- Englisch, Joachim, "State Aid Prohibition: The New GAAR in Town", *EC Tax Review*, 4/2021.
- Evans, Chris, "Barriers to Avoidance: Recent Legislative and Judicial Developments in Common Law Jurisdictions", *Hong Kong Law Journal*, Vol. 37, 1/2007.
- Evans, Chris, "Containing Tax Avoidance: Anti-Avoidance Strategies", Australian School of Taxation, The University of New South Wales, Paper presented at the Musgrave Memorial Colloquium held in Sydney on 2-4 June 2008.
- Expert Committee, *Final Report on General Anti Avoidance Rules (GAAR) in Income-tax Act 1961*, 2012, доступно на: https://dea.gov.in/sites/default/files/report_gaar_itact1961.pdf, 7. апрел 2022.
- Filipczyk, Hanna, "New Anti-Avoidance Provisions in Poland – A Change of Scenery", *European Taxation*, Vol. 56, 5/2016.
- Filipczyk, Hanna, Agnieszka Olesinska, "Poland", *GAARs – A Key Element of Tax Systems in the Post-BEPS World* (eds. M. Lang et al.), IBFD, Amsterdam 2016.
- Filipczyk, Hanna, *Tax Avoidance and Rationality of Law*, Wolters Kluwer, Warszawa 2017.
- Földes, Gábor, "General Anti-Avoidance Rules in the Tax Legislation of Hungary", *Bulletin for International Taxation*, November 2000.
- Freedman, Judith, "Defining Taxpayer Responsibility: In Support of a General Anti-Avoidance Principle", *British Tax Review*, 4/2004.
- Freedman, Judith, "Interpreting Tax Statutes: Tax Avoidance and the Intention of the Parliament", *Law Quarterly Review*, Vol. 123, 1/2007.
- Freedman, Judith, "Designing a General Anti-Abuse Rule: Striking a Balance", *Asia-Pacific Tax Bulletin*, Vol. 20, 3/2014.
- Freedman, Judith, "United Kingdom", *GAARs – A Key Element of Tax Systems in the Post-BEPS Tax World* (eds. M. Lang et al.), IBFD, Amsterdam 2016.
- Frommel, Stefan N., "United Kingdom tax law and abuse of rights", *Intertax*, Vol. 54, 2/1991.
- Fuller, Hoffman F., "Business Purpose, Sham Transactions and the Relation of Private Law to the Law of Taxation", *Tulane Law Review*, Vol. 37, No. 3, 1962/63.

- Furusest, Eivind, *The Interpretation of Tax Treaties in Relation to Domestic GAARs*, IBFD, Amsterdam 2018.
- Gabel, Monika G., *Verfassungsrechtliche Maßstäbe spezieller Missbrauchsnormen im Steuerrecht*, Nomos, 2011.
- Gammie, Malcom, "The Implications of *Furniss v Dawson*", *Fiscal Studies*, Vol. 6, 3/1985.
- Gammie, Malcom, "Tax Avoidance and the Rule of Law: A Perspective from the United Kingdom", *Tax avoidance and the rule of law*, (ed. G. S. Cooper), IBFD, Amsterdam 1997.
- Gammie, Malcom, "Sham and reality: the taxation of composite transactions", *British Tax Review*, 3/2006.
- Gammie, Malcom, *Tax Simplification*, The Institute for Fiscal Studies Green Budget, 2008, доступно на: <https://ifs.org.uk/budgets/gb2008/08chap13.pdf>, 3. септембар 2021.
- Gammie, Malcom, "Moral Taxation, Immoral Avoidance – What Role for the Law?", *British Tax Review*, 4/2013.
- Garbarino, Carlo, *Manuale di tassazione internazionale*, 2nd ed. (IPSOA Wolters Kluwer Italia, 2008), 194, наведено према: Carla De Pietro, "Tax Treaty Override and the Need for Coordination between Legal Systems: Safeguarding the Effectiveness of International Law", *World Tax Journal*, Vol. 7, 1/2015.
- Gassner, Wolfgang, *Interpretation und Anwendung der Steuergesetze: Kritische Analyse der wirtschaftlichen Betrachtungsweise des Steuerrechts*, Wirtschaftsverlag Dr. Anton Orac, Wien 1972.
- Gassner, Wolfgang, "Austria", *Form and Substance in Tax Law* (ed. F. Zimmer), IFA Cahiers de Droit Fiscal International, Vol. 87a, Kluwer, The Hague 2002.
- Giordano, Nicholas, "Putting the Substance Back into The Economic Substance Doctrine", *Brooklyn Journal of Corporate, Financial & Commercial Law*, Vol. 11, 2/2017.
- Glare, P. G. W. (ed.), *Oxford Latin Dictionary*, Oxford University Press, Oxford 1968.
- Glazebrook, Susan, "A Specialist Patent or Intellectual Property Court for New Zealand?", *The Journal of World Intellectual Property*, Vol. 12, 5/2009.
- Goldsmith, Jean-Claude, *Tax Avoidance, Tax Evasion: A Survey of the Treatment of Tax Avoidance and Tax Evasion in the Main Industrialized Countries of the World*, International Bar Association, London 1982.
- Gordon, Richard K., "Law of Tax Administration and Procedure", *Tax Law Design and Drafting* (ed. V. Thuronyi), Vol. 1, International Monetary Fund, 1996.
- Gordon, Richard K., Victor Thuronyi, "Tax Legislative Process", *Tax Law Design and Drafting* (ed. V. Thuronyi), International Monetary Fund, 1996.
- Govind, Sriram, Pasquale Pistone, "The Relationship Between Tax Treaties and the Multilateral Instrument: Compatibility Clauses in the Multilateral Instrument", *The*

- OECD *Multilateral Instrument for Tax Treaties* (eds. M. Lang *et al.*), Kluwer Law International, Alphen aan den Rijn 2018.
- Gramckow, Heike, Barry Walsh, "Developing Specialized Court Services: International Experiences and Lessons Learned", *Justice and Development Working Paper Series*, World Bank, Washington D.C. 2013.
- Greggi, Marco, "Avoidance and Abus de Droit: The European Approach in Tax Law", *eJournal of Tax Research*, Vol. 6, 1/2008.
- Grossberg, Jonathan D., "Attacking Tax Shelters: Galloping toward a Better Step Transaction Doctrine", *Louisiana Law Review*, Vol. 78, 2/2018.
- Guijarro, Francisco, "Spain", *Tax Avoidance, Tax Evasion: A Survey of the Treatment of Tax Avoidance and Tax Evasion in the Main Industrialized Countries of the World*, International Bar Association, London 1982.
- Gunn, Anna, Joris Luts, "Tax Rulings, APAs and State Aid: Legal Issues", *EC Tax Review*, 2/2015.
- Gutmann, Daniel, "Some Theoretical Thoughts on Judicial Power and Tax Law, with a Particular focus on the ECJ", *A Vision of Taxes Within and Outside the European Borders* (eds. Luc Hinnekens, Philippe Hinnekens), Kluwer Law International, Alphen aan den Rijn 2008.
- Government of India – Ministry of Finance – Department of Revenue, *Clarifications on Implementation of GAAR provisions under Income Tax Act 1961*, Circular No. 7 of 2017, 27 January 2017, доступно на: https://www.incometaxindia.gov.in/communications/circular/circular7_2017.pdf, 21. јун 2022.
- Halperin, Daniel, "Are Anti-Abuse Rules Appropriate?", *Tax Lawyer*, Vol. 48, 3/1995.
- Hariton, David P., "When and How Should the Economic Substance Doctrine Be Applied", *Tax Law Review*, Vol. 60, 1/2006.
- Harris, Peter, "The Notion of Abus de Droit and its Potential Application in Fiscal Matters within the EU Legal Order", *EC Tax Journal*, Vol. 5, 3/2001.
- Hart, Herbert L. A., "Positivism and the Separation of Law and Morals", *Harvard Law Review*, Vol. 71, 4/1958.
- Hartmann, Bernhard, Norbert Walter, *Auslegung und Anwendung von Steuergesetzen: Grundlagen der Rechtsanwendung im Steuerrecht*, Erich Schmidt Verlag, 1984.
- Hasseldinea, John, Gregory Morris, "Corporate social responsibility and tax avoidance: A comment and reflection", *Accounting Forum*, Vol. 37, 1/2013.
- Hauptman, Lidija, Sabina Taškar Beloglavec, "Slovenia", *GAARs – A Key Element of Tax Systems in the Post-BEPS World* (eds. M. Lang *et al.*), IBFD, Amsterdam 2016.
- Helminen, Marjaana, *EU Tax Law – Direct Taxation*, IBFD, Amsterdam 2018.

- Hemels, Sigrid, "Netherlands", *GAARs – A Key Element of Tax Systems in the Post-BEPS World* (eds. M. Lang et al.), IBFD, Amsterdam 2016.
- Albert Hensel, *Zur Dogmatik des Begriffs "Steuerumgehung": Sonderdruck aus der Bonner Festgabe für Ernst Zitelmann*, Duncker & Humblot reprints, Berlin 2013.
- Hey, Johanna, "Spezialgesetzgebung und Typologie zum Gestaltungsmissbrauch", *Gestaltungsfreiheit und Gestaltungsmissbrauch im Steuerrecht* (Hrsg. R. Hüttemann), Verlag Dr. Otto Schmidt, Köln 2010.
- HM Revenue and Customs, *General anti-abuse rule (GAAR) guidance*, Approved by the GAAR Advisory Panel with effect from 16 July 2021, доступно на: <https://www.gov.uk/government/publications/tax-avoidance-general-anti-abuse-rules>, 10. январь 2022.
- HM Revenue & Customs, *General Anti-Abuse Rule (GAAR) Advisory Panel: terms of reference*, June 2018, доступно на: https://assets.publishing.service.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/723704/GAAR_Advisory_Panel_-_Terms_of_Reference__2018_.pdf, 16. март 2022.
- HM Revenue and Customs, *General anti-abuse rule (GAAR) guidance: Part E – Procedure* (With effect from 16 July 2021), доступно на: <https://www.gov.uk/government/publications/tax-avoidance-general-anti-abuse-rules>, 19. јун 2022.
- Hohenwarter, Daniela, et al., "Qualification of the Digital Services Tax Under Tax Treaties", *Intertax*, Vol. 47, 2/2019.
- Holstein, Herbert A., "Vices of Consent in the Law of Contracts", *Tulane Law Review*, Vol. 13, No. 3, 1938-1939.
- Hoy, Christopher, *How Does the Progressivity of Taxes and Government Transfers Impact People's Willingness to Pay Tax?: Experimental Evidence across Developing Countries*, Policy Research Working Paper 10167, World Bank Group, September 2022.
- Huiskamp, J. C. L., "Definition, Scope and Importance of International Tax Avoidance", *International Tax Avoidance and Evasion*, Colloquy of 5-7 March 1980 (Strasbourg), Council of Europe – IBFD, Amsterdam 1981.
- Hutchinson, Andrew, Dale Hutchinson, "Simulated Transactions and the Fraus Legis Doctrine", *South African Law Journal*, Vol. 131, 1/2014.
- Ijzerman, Robert L. H., "Netherlands", *Form and Substance in Tax Law* (ed. F. Zimmer), IFA Cahiers de Droit Fiscal International, Vol. 87A, International Fiscal Association, The Hague, 2002.
- Ilić-Popov, Gordana, Svetislav V. Kostić, "Depicting National Tax Legislation: Serbia", *Tax Legislation: Standards, Trends and Challenges* (eds. W. Nykiel, M. Sek), Wolters Kluwer, Warszawa 2015.

- Ilić-Popov, Gordana, Dejan Popović, Lidija Živković, "Serbia", *Anti-avoidance measures of general nature and scope – GAAR and other rules* (eds. P. Rosenblatt, M. E. Tron), IFA Cahiers de Droit Fiscal International, Vol. 103a, IFA, Rotterdam 2018.
- Inland Revenue Department, The Government of the Hong Kong Special Administrative Region of the People's Republic of China, *Departmental Interpretation and Practice Notes*, No. 15 (revised), 2006, доступно на: <https://www.ird.gov.hk/eng/pdf/dipn15.pdf>, 19. јун 2022.
- Innes, William I., Patrick J. Boyle, Fraser Milner, *The Essential GAAR Manual: Policies, Principles and Procedures*, CCH Canadian Limited, Toronto – Ontario 2006.
- Irish Tax and Customs, *Guidance Notes on GAAR: The General Anti-Avoidance Rule & Protective Notifications*, Revenue Commissioners, 2019, доступно на: <https://www.revenue.ie/en/self-assessment-and-self-employment/documents/gaar-guidance-notes.pdf>, 19. јун 2022.
- Ismer, Roland, Christoph Jescheck, "The Substantive Scope of Tax Treaties in a Post-BEPS World: Article 2 OECD MC (Taxes Covered) and the Rise of New Taxes", *Intertax*, Vol. 45, 5/2017.
- Johannesen, Niels, Thomas Tørsløv, Ludvig Wier, "Are Less Developed Countries More Exposed to Multinational Tax Avoidance? Method and Evidence from Micro-Data", *The World Bank Economic Review*, 2019.
- Kaplow, Louis, "Horizontal Equity: Measures in Search of a Principle", *National Tax Journal*, Vol. 42, 2/1989.
- Kaplow, Louis, "Rules versus Standards: An Economic Analysis", *Duke Law Journal*, Vol. 42, 3/1992.
- Kay, John A., "The Economics of Tax Avoidance", *British Tax Review*, 6/1979.
- Keesoony, Selina, *Motive, intention and purpose and the UK General Anti-Abuse Rule*, Doctoral Thesis, Brunel University London, London 2017, доступно на: <https://bura.brunel.ac.uk/bitstream/2438/16059/1/FulltextThesis.pdf>, 9. јануар 2022.
- Knechtle, Arnold, *Basic Problems in International Fiscal Law*, Kluwer, Deventer 1979.
- Knight, Ray A., Lee G. Knight, "Substance Over Form: The Cornerstone of Our Tax System or a Lethal Weapon in the IRS's Arsenal?", *Akron Tax Journal*, Vol. 8, 1991.
- Knuutinen, Reijo, "Finland", *Anti-avoidance measures of general nature and scope – GAAR and other rules* (eds. P. Rosenblatt, M. E. Tron), Cahiers de Droit Fiscal International, Vol. 103a, IFA, Rotterdam 2018.
- Kofler, Georg, "Some Reflections on the 'Saving Clause'", *Intertax*, Vol. 44, Issue 8/9, 2016.
- Kolozs, Borbala, Richard Krever, "Hungary", *GAARs – A Key Element of Tax Systems in the Post-BEPS World* (eds. M. Lang et al.), IBFD, Amsterdam 2016.

- Koritnik, Boštjan, Jernej Podlipnik, "The Ability-to-Pay Principle as a Primarily Constitutional Basis for Tax Norms of a Financial Nature", *Izzivi ustavnega prava v 21. stoletju - liber amicorum Ciril Ribičič* (eds. M. Žgur, N. Kogovšek Šalamon, B. Koritnik), Inštitut za lokalno samoupravo in javna naročila, Maribor 2017.
- Kostić, Svetislav V., "Serbia", *GAARs – A Key Element of Tax Systems in the Post-BEPS World* (eds. M. Lang *et al.*), IBFD, Amsterdam 2016.
- Kostić, Svetislav V., "Transfer Pricing in Serbia – Facing a Sobering Reality", *Annals of the Faculty of Law in Belgrade*, Vol. 65, 4/2017.
- Kostić, Svetislav V., Danilo Vuković, "The Perfect Silence: An Empirical Study on How Ignorance and Lack of Critical Debate Effect the Process of Enacting Tax Legislation in Serbia", *Annals of the Faculty of Law in Belgrade*, Vol. 67, 1/2019.
- Krever, Richard, "General Report", *GAARs – A Key Element of Tax Systems in the Post-BEPS World* (eds. M. Lang *et al.*), IBFD, Amsterdam 2016.
- Krever, Richard, Peter Mellor, "Australia", *GAARs – A Key Element of Tax Systems in the Post-BEPS World* (eds. M. Lang *et al.*), IBFD, Amsterdam 2016.
- Krishna, Vern, Borden Ladner, "GAAR Trumps Westminster in Lipson", *Canadian Current Tax*, Vol. 19, 8/2009.
- Kudła, Janusz, "General anti-avoidance rule – an economic approach", *Analyses and Studies CASP*, 1/2017.
- Kujinga, Benjamin T., "Factors that limit the efficacy of general anti-avoidance rules in income tax legislation: lessons from South Africa, Australia, and Canada", *The Comparative and International Law Journal of Southern Africa*, Vol. 47, 3/2014.
- Kuźniacki, Błażej, "Poland's Implementation of EU GAAR Compromises Constitutional and EU Principles", *Intertax*, Vol. 49, 3/2021.
- Lacroix, Denis, "GAAR: Observations on the Concept of Abuse", *Canadian Tax Journal*, Vol. 61, Supplement 2013.
- Lang, Michael, "The General Anti-Abuse Rule of Article 80 of the Draft Proposal for a Council Directive on a Common Consolidated Corporate Tax Base", *European Taxation*, Vol. 51, 6/2011.
- Lasok, K. P. E., "State Aids and Remedies under the EEC Treaty", *European Competition Law Review*, Vol. 7, 1/1986.
- Lederman, Leandra, "W(h)ither Economic Substance?", *Iowa Law Review*, Vol. 95, 2/2010.
- Lederman, Leandra, "Tax Penalties as Instruments of Cooperative Tax Compliance Regimes", *Surcharges and Penalties in Tax Law* (eds. R. Seer, A. L. Wims), IBFD, Amsterdam 2016.
- Lederman, Leandra, *Of Risks and Remedies: Best Practices in Tax Rulings Transparency*, Research Paper Number 469, 2021.

- Leung, Sidney C. M., Grant Richardson, Grantley Taylor, "The effect of the general anti-avoidance rule on corporate tax avoidance in China", *Journal of Contemporary Accounting and Economics*, Vol. 15, 1/2019.
- Libin, Jerome B., "Congress Should Address Tax Avoidance Head-On: The Internal Revenue Code Needs a GAAR", *Virginia Tax Review*, Vol. 30, 2/2010.
- Likhovski, Assaf, "The Duke and the Lady: Helvering v. Gregory and the History of Tax Avoidance Adjudication", *Tel Aviv University Law Faculty Papers*, No. 70, 2008.
- Likhovski, Assaf, *Tax Law and Social Norms in Mandatory Palestine and Israel*, Cambridge University Press, Cambridge 2017.
- Litwinczuk, Hanna, Karolina Tetlak, "Controversies around the Introduction of a General Anti-Avoidance Rule in Poland", *Practical Problems in European and International Tax Law: Essays in honour of Manfred Mössner* (eds. Heike Jochum et al.), IBFD, Amsterdam 2016.
- Lo, Chang-fa, *Treaty Interpretation Under the Vienna Convention on the Law of Treaties*, Springer, Singapore 2017.
- Lopes Courinha, Gustavo, "Portugal", *GAARs – A Key Element of Tax Systems in the Post-BEPS Tax World* (eds. M. Lang et al.), IBFD, Amsterdam 2016.
- Lopes Courinha, Gustavo, "Portugal", *Anti-avoidance measures of general nature and scope – GAAR and other rules* (eds. P. Rosenblatt, M. E. Tron), IFA Cahiers de Droit Fiscal International, Vol. 103a, IFA, Rotterdam 2018.
- López, Jorge Martín, Elizabeth Gil García, "Spain", *Tax Avoidance Revisited in the EU and BEPS Context* (ed. A. P. Dourado), IBFD, Amsterdam 2017.
- Loutzenhiser, Glen, *Tiley's Revenue Law*, Hart Publishing, Oxford 2019.
- Løchen, Hakon, "Norway", *Tax Avoidance, Tax Evasion: A Survey of the Treatment of Tax Avoidance and Tax Evasion in the Main Industrialized Countries of the World*, International Bar Association – Sweet & Maxwell, London 1982.
- Lupo, Antonello, "Italy", *Form and Substance in Tax Law* (ed. F. Zimmer), IFA Cahiers de Droit Fiscal International, Vol. 87a, International Fiscal Association, The Hague, 2002.
- Madsen, Liselotte, Anders Nørgaard Laursen, "Denmark", *Anti-avoidance measures of general nature and scope – GAAR and other rules* (eds. P. Rosenblatt, M. E. Tron), IFA Cahiers de Droit Fiscal International, Vol. 103a, IFA, Rotterdam 2018.
- Maisto, Guglielmo, "The abuse of rights under Italian tax law: an outline", *Intertax*, 2/1992.
- Maisto, Guglielmo, "Counteracting Tax Treaty Abuses from a European Perspective: Frictions and Interactions between the OECD PPT and the ATAD GAAR", *Thinker, Teacher, Traveler – Reimagining International Tax: Essays in Honor of H. David Rosenbloom* (eds. G. Kofler, R. Mason, A. Rust), IBFD, Amsterdam 2021.

- Malanczuk, Peter, *Akehurst's Modern Introduction to International Law*, Routledge, London - New York 1997.
- Benjamin Malek, *Unilateral Treaty Override*, Congress Report IFA 2019: Summary of Proceedings of the 2019 London Congress, IFA, Rotterdam 2019.
- Martín Jiménez, Adolfo J., "The 2003 Revision of the OECD Commentaries on the Improper Use of Tax Treaties: A Case for the Declining Effect of the OECD Commentaries?", *Bulletin - Tax Treaty Monitor*, Vol. 58, 1/2004.
- Martinez-Vazquez, Jorge, Robert M. McNab, "Tax Systems in Transition Economies", *Handbook on Taxation* (eds. W. B. Hildreth, J. Richardson), Dekker Publishing, New York 1999.
- Martinho Fernandes, Sandra, *International Double Taxation of Interest: Assessing Recent Developments in Thin Capitalization Regimes*, IBFD, Amsterdam 2019.
- Masbernath, Patricio, Ramos Fuente, Gloria, "The General Anti-Avoidance Rule in Chile and Its Application", *Studi Tributari Europei*, Vol. 9, 2019.
- Mason, Ruth, "Identifying Illegal Subsidies", *American University Law Review*, Vol. 69, 2/2019.
- McBarnet, Doreen, "Law, Policy, and Legal Avoidance: Can Law Effectively Implement Egalitarian Policies?", *Journal of Law and Society*, Vol. 15, 1/1988.
- McBarnet, Doreen, Christopher Whelan, "The Elusive Spirit of the Law: Formalism and the Struggle for Legal Control", *The Modern Law Review*, Vol. 54, 6/1991.
- McBarnet, Doreen, "Legitimate Rackets: Tax Evasion, Tax Avoidance, and the Boundaries of Legality", *The Journal of Human Justice*, Vol. 3, 2/1992.
- McBarnet, Doreen, "When Compliance is Not the Solution But the Problem: From Changes in Law to Changes in Attitude", *Taxing Democracy* (ed. V. Braithwaite), Routledge, London 2003.
- McMahon, Martin, "Comparing the application of judicial interpretative doctrines to revenue statutes on opposite sides of the pond", *Comparative Perspectives on Revenue Law: Essays in honour of John Tiley* (eds. J. Avery Jones, P. Harris, D. Oliver), Cambridge University Press, Cambridge 2008.
- Menéndez, Agustín José, *Justifying Taxes: Some Elements for a General Theory of Democratic Tax Law*, Springer 2001.
- Merks, Paulus, "Tax Evasion, Tax Avoidance, Tax Planning", *Intertax*, Vol. 34, 5/2006.
- Miles, Sarah, "The Price We Pay for a Specialized Society: Do Tax Disputes Require Greater Judicial Specialization?", *Victoria University of Wellington Legal Research Paper, Student/Alumni Paper No. 38*, 2015.

- Millett, Peter, "Artificial Tax Avoidance: The English and American Approach", *British Tax Review*, 6/1986.
- Mingxing Cao, Bristar, Na Li, "China", *GAARs – A Key Element of Tax Systems in the Post-BEPS World* (eds. M. Lang et al.), IBFD, Amsterdam 2016.
- Mitroyani, Ioanna, "European Union", *GAARs – A Key Element of Tax Systems in the Post-BEPS World* (eds. M. Lang et al.), IBFD, Amsterdam 2016.
- Morse, Edward, "Reflections on the Rule of Law and 'Clear Reflections of Income': What Constrains Discretion?", *Cornell Journal of Law and Public Policy*, Vol. 8, 3/1999.
- Mosquera, Irma, Juliana Cubillos, Frederik Heitmuller, *Toolkit for the Design and Effective Implementation of Domestic and International General Anti-Avoidance Rules*, The Inter-American Center of Tax Administrations 2022.
- Mössner J. D. et al., "Tax Avoidance Concepts and European Tax Education", *European Taxation*, March 1999.
- Mössner, Jorg Manfred, "Why and how to Compare Tax Law", *Introduction to Comparative Tax Law* (eds. C. Sacchetto, M. Barassi), Rubbettino, Soveria Mannelli 2008.
- Mulligan, Emer, Lynne Oats, "The Risk Management: Evidence from the US", *British Tax Review*, 6/2009.
- Musgrave, Richard A., Peggy B. Musgrave, *Public Finance in Theory and Practice*, McGraw-Hill Book Company, New York 1989.
- Mutén, Leif, "The Swedish Experiment with a General Anti-Avoidance Rule", *Tax avoidance and the rule of law* (ed. G. Cooper), IBFD, Amsterdam 1997.
- Naskar, Arnab, Shubhangi Gupta, "The General Anti-Avoidance Rule – An Indian and International Perspective", *Asia-Pacific Tax Bulletin*, March/April 2013.
- Navarro, Aitor, Leopoldo Parada, Paloma Schwarz, "The Proposal for an EU Anti-avoidance Directive: Some Preliminary Thoughts", *EC Tax Review*, 3/2016.
- Nerudova, Danuše, Lukaš Moravec, "Czech Republic", *GAARs – A Key Element of Tax Systems in the Post-BEPS World* (eds. M. Lang et al.), IBFD, Amsterdam 2016.
- New Zealand Inland Revenue, "Sham – meaning of the term", *Tax Information Bulletin*, Vol. 9, 11/1997, доступно на: <https://www.taxtechnical.ird.govt.nz/-/media/project/ir/tt/pdfs/tib/volume-09---1997/tib-vol09-no11.pdf?la=en>, 27. децембар 2021.
- Nieberl, Albert, *Die Reichsabgabenordnung: Für die Praxis erläutert*, Walter De Gruyter & Co, Berlin – Leipzig 1927.
- Nourse, Victoria F., "Elementary Statutory Interpretation: Rethinking Legislative Intent and History", *Boston College Law Review*, Vol. 55, 5/2014.

- O'Brien, Martha, "Canada", *GAARs – A Key Element of Tax Systems in the Post-BEPS World* (eds. M. Lang et al.), IBFD, Amsterdam 2016.
- Oguttu, Annet Wanyana, "South Africa", *GAARs – A Key Element of Tax Systems in the Post-BEPS World* (eds. M. Lang et al.), IBFD, Amsterdam 2016.
- Olesińska, Agnieszka, "The General Anti-Avoidance Rule Consultative Committees", *Comparative Law Review*, Vol. 16, May 2014.
- Olesińska, Agnieszka, "Is Polish GAAR Compatible with the Directive 2016/1164 (ATAD)", *Toruński Rocznik Podatkowy*, 2017.
- Olesińska, Agnieszka, Adam Zalasiński, "Poland", *Anti-avoidance measures of general nature and scope – GAAR and other rules* (eds. P. Rosenblatt, M. E. Tron), IFA Cahiers de Droit Fiscal International, Vol. 103a, IFA, Rotterdam 2018.
- Olsson, Stefan, "Sweden", *GAARs – A Key Element of Tax Systems in the Post-BEPS World* (eds. M. Lang, A. Rust et al.), IBFD, Amsterdam 2016.
- Orow, Nabil Fouad, *Solving the Mystery of Tax Avoidance: A Comparative Study of Anti Avoidance Rules*, Doctoral Thesis, University of New South Wales, 2000.
- Osberg, Lars, "What's Fair? The Problem of Equity in Taxation", *Fairness in Taxation: Exploring the Principles* (ed. A. M. Maslove), University of Toronto Press, Toronto – Buffalo – London 1993.
- Pagone, Gaetano T., "The Australian GAAR Panel", *GAAR Conference London*, 10 February 2012, доступно на: <http://www.austlii.edu.au/au/journals/VicJSchol/2012/2.pdf>, 16. март 2022.
- Pagone, Gaetano T., "Australian tax avoidance cases – A comparative approach", *Federal Judicial Scholarship*, 2017, доступно на: <http://www5.austlii.edu.au/au/journals/FedJSchol/2017/9.html>, 5. мај 2022.
- Palao Taboada, Carlos, "The Spanish General Anti-Abuse Rule", *Bulletin for International Taxation*, Vol. 70, 8/2016.
- Palm, Ulrich, "Germany", *A Comparative Look at Regulation of Corporate Tax Avoidance* (ed. K. B. Brown), Springer, Dordrecht – Heidelberg – London – New York 2012.
- Palmitessa, Elio Andrea, "The New International Tax Ruling Procedure", *European Taxation*, October 2016.
- Panayi, Christiana HJI, "Corporate Mobility in the European Union and Exit Taxes", *Bulletin for International Taxation*, October 2009.
- Panis, Wim, "Belgium", *Anti-avoidance measures of general nature and scope – GAAR and other rules* (eds. P. Rosenblatt, M. E. Tron), IFA Cahiers de Droit Fiscal International, Vol. 103a, IFA, Rotterdam 2018.
- Pantazatou, Katerina, "The Implementation of the ATAD in Luxembourg", *Intertax*, Vol. 50, 1/2022.

- Pauwels, Melvin R. T., "Retroactive Tax Legislation in View of Article 1 First Protocol ECHR", *EC Tax Review*, 6/2013.
- Peeters, Bruno, Elly van de Velde, "Belgium", *Separation of powers in tax law* (ed. A. P. Dourado), EATLP – IBFD, Amsterdam 2010.
- Perdelwitz, Andreas, "Treaty Override – Revival of the Debate over the Constitutionality of Domestic Treaty Override Provisions in Germany", *European Taxation*, Vol. 53, 9/2013.
- Perdelwitz, Andreas, "Developing a Common Framework Against Tax Avoidance in the European Union", *The Implementation of Anti-BEPS Rules in the EU: A Comprehensive Study* (eds. P. Pistone, D. Weber), IBFD, Amsterdam 2018.
- Perez Arraiz, Javier, "Spain", *Tax treaties and tax avoidance: application of anti-avoidance provisions* (ed. S. van Weeghel), IFA Cahiers de Droit Fiscal International, Vol. 95a, Sdu Uitgevers, The Hague 2010.
- Piantavigna, Paolo, "Tax Abuse and Aggressive Tax Planning in the BEPS Era: How EU Law and the OECD Are Establishing a Unifying Conceptual Framework in International Tax Law, despite Linguistic Discrepancies", *World Tax Journal*, Vol. 9, 1/2017.
- Piltz, Detlev J., "General Report", *International aspects of thin capitalization* (ed. D. J. Piltz), IFA Cahiers de Droit Fiscal International, Vol. 81b, Kluwer Law International, Den Haag 1996.
- Pistone, Pasquale, "Abuse of Law in the Context of Indirect Taxation: From (Before) Emsland-Stärke 1 to Halifax (and Beyond)", *Prohibition of Abuse of Law: A New General Principle of EU Law?* (eds. R. de la Feria, S. Vogenauer), Hart Publishing, Oxford – Portland 2011.
- Pistone, Pasquale, "The Meaning of Tax Avoidance and Aggressive Tax Planning in European Union Tax Law: Some thoughts in connection with the reaction to such practices by the European Union", *Tax Avoidance Revisited in the EU BEPS Context* (ed. A. P. Dourado), IBFD, Amsterdam 2017.
- Pistone, Pasquale, *et al.*, "Abuse through the Use of Shell Companies and Arrangements for Tax Purposes in the European Union: Feedback on the EU Consultation by the IBFD Task Force on EU Law", *International Tax Studies*, 7/2021.
- Pons, Thierry, Clément Coirault-Quinquet, "Abuse of Law in France: Developments regarding Financial Transactions", *European Taxation*, Vol. 45, 1/2005.
- Popa, Oana, "EU Update: Commission", *European Taxation*, Vol. 58, 6/2018.
- Popkin, William D., "Judicial Anti-Tax Avoidance Doctrine in England: A United States Perspective", *British Tax Review*, 5/1991.
- Prats, Alfredo Garcia, "The 'Abuse of Tax Law': Prospects and Analysis", *Essays in International and European Tax Law* (ed. G. Bizzioli), Jovene Editore, Napoli 2010.

- Prebble, John, "100 Years of Income Tax", *Bulletin for International Taxation*, February 1993.
- Prebble, John, "Practical Problems from Publication of the Commissioner's Interpretation Guidelines", *Working Paper Series*, WP No. 8, Centre for Accounting, Governance and Taxation Research, Victoria University of Wellington, 2002.
- Prebble, John, "Kelsen, the Principle of Exclusion of Contradictions, and General Anti-Avoidance Rules in Tax Law", *Philosophical Foundations of Tax Law* (ed. M. Bhandari), Oxford University Press, Oxford 2017.
- John Prebble, "Varieties of general anti-avoidance legislation", *Behavioural Public Finance: Individuals, Society and the State* (eds. M. M. Erdoğan, et al.), Routledge, London - New York 2021.
- Prebble, Rebecca, John Prebble, "Does the Use of General Anti-Avoidance Rules to Combat Tax Avoidance Breach Principles of the Rule of Law?", *Victoria University of Wellington Legal Research Papers*, Vol. 2, 2/2012.
- Privy Council Office of Canada, *Report of the Royal Commission on Taxation*, Vol. 3, Privy Council Office, Ottawa - Ontario 1966, доступно на: http://publications.gc.ca/collections/collection_2014/bcp-pco/Z1-1962-1-3-3-eng.pdf, 8. јун 2021.
- Quan, Freyja, *The Concept of Sham and its Limited Effectiveness in the Tax Field*, Master's Thesis, University of Wellington, 2007.
- Radin, Max, "Statutory Interpretation", *Harvard Law Review*, Vol. 43, 6/1930.
- Raz, Joseph, *The authority of law: Essays on law and morality*, Clarendon Press, Oxford 1979.
- Reimer, Ekkehart, "Germany", *Tax Avoidance Revisited in the EU and BEPS Context* (ed. A. P. Dourado), IBFD, Amsterdam 2017.
- Republic of Serbia, *Status of List of Reservations and Notifications at the Time of Signature*, доступно на: <http://www.oecd.org/tax/treaties/beps-mli-position-serbia.pdf>, 20. април 2020.
- Revenue Law Committee of the Law Society, *Tax Law in the Melting Pot*, The Law Society of England and Wales, 1985.
- Richardson, Elinore J., "Canada", *Tax Avoidance, Tax Evasion: A Survey of the Treatment of Tax Avoidance and Tax Evasion in the Main Industrialized Countries of the World*, International Bar Association, London 1982.
- Rigaut, Aloys, "Anti-Tax Avoidance Directive (2016/1164): New EU Policy Horizons", *European Taxation*, Vol. 56, 11/2016.
- Rogers-Glabush, Julie (ed.), *IBFD Tax Glossary*, IBFD, Amsteram 2015.
- Rohatgi, Roy, "Anti-Avoidance Measures", *Basic International Taxation - Volume II: Practice*, Richmond 2005.

- Rohatgi, Roy, *Basic International Taxation*, Vol. 2: Practice, BNA International Inc, London 2007.
- Romano, Carlo, "Private Rulings Systems in EU Member States: A Comparative Survey", *European Taxation*, Vol. 41, 1/2001.
- Rosenberg, Rebecca, "Codification of the Economic Substance Doctrine: Agency Response and Certain Other Unforeseen Consequences", *William & Mary Business Law Review*, Vol. 10, 1/2018.
- Rosenblatt, Paulo, Manuel E. Tron, "General Report", *Anti-avoidance measures of general nature and scope - GAAR and other rules* (eds. P. Rosenblatt, M. E. Tron), IFA Cahiers de Droit Fiscal International, Vol. 103a, IFA, Rotterdam 2018.
- Rosenbloom, David, "Derivative Benefits: Emerging US Treaty Policy", *Intertax*, 2/1994.
- Rosenbloom, David, "International Tax Arbitrage and the 'International Tax System'", *The Tillinghast Lecture 1996-2005*, NYU School of Law, New York 2007.
- Rudick, Harry J., "The Problem of Personal Income Tax Avoidance", *Law and Contemporary Problems*, 1940.
- Russo, Raffaele, "The OECD Report on Hybrid Mismatch Arrangements", *Bulletin for International Taxation*, Vol. 67, 2/2013.
- Rust, Alexander, "Some Thoughts about the Inclusion of a Saving Clause in the OECD Model", *Thinker, Teacher, Traveler - Reimagining International Tax: Essays in Honor of H. David Rosenbloom* (eds. G. Kofler, R. Mason, A. Rust), IBFD, Amsterdam 2021.
- Sackville, Ronald, "Avoiding Tax Avoidance: The primacy of Part IVA", *Taxation Institute of Australia*, Vol. 39, 6/2004.
- Sancilio, Philip, "Clarifying (or is it Codifying) the 'Notably Abstruse': Step Transactions, Economic Substance, and the Tax Code", *Columbia Law Review*, Vol. 113, 1/2013.
- Sandler, Daniel, "The Minister's Burden under GAAR", *Canadian Tax Journal*, Vol. 54, 1/2006.
- Sanò, Claudia, *National Legal Presumptions and European Tax Law*, Kluwer Law International BV, Alphen aan den Rijn 2018.
- Sasseville, Jacques, "A Tax Treaty Perspective: Special Issues", *Tax Treaties and Domestic Law* (ed. G. Maisto), IBFD, Amsterdam 2006.
- Saunders, Ian A., "Recent Trends in United Kingdom Anti-Avoidance Law", *Case Western Reserve Journal of International Law*, Vol. 25, 1/1993.
- Saydé, Alexandre, *Abuse of EU Law and Regulation of the Internal Market*, Hart Publishing, Oxford 2014.
- Schiessl, Martin, "Germany", *Form and Substance in Tax Law* (ed. F. Zimmer), IFA Cahiers de Droit Fiscal International, Vol. 87a, Kluwer, the Hague 2002.

- Schön, Wolfgang, "Taxation and State Aid Law in the European Union", *Common Market Law Review*, Vol. 36, 4/1999.
- Schön, Wolfgang, "State Aid in the Area of Taxation", *EC State Aids* (eds. L. Hancher, T. Ottervanger, P. J. Slot), Sweet & Maxwell, London 2006.
- Schroeder, Serge, "Constitutional Limits of Retroactivity in Tax Law", *Time and Tax: Issues in International, EU and Constitutional Law* (eds. W. Haslehner, G. Kofler, A. Rust), Kluwer Law International, Alphen aan den Rijn 2019.
- Schuch, Josef, Nikolaus Neubauer, "The Saving Clause: Article 1 (3) of the OECD Model", *Base Erosion and Profit Shifting (BEPS): The Proposals to Revise the OECD Model Convention* (eds. M. Lang et al.), Linde Verlag, Wien 2016.
- Scottish Law Commission, "Constitution and Proof of Voluntary Obligations", Memorandum No. 37, 10 March 1977, доступно на: <https://www.scotlawcom.gov.uk/files/4112/7892/6638/cm37.pdf>, 27. децембар 2021.
- Seer, Roman, "Neue Dokumentations- und Nachweispflichten?", *Internationale Einkünfteabgrenzung* (Hrsg. D. J. Piltz, H. Schaumburg), Dr. Otto Schmidt Verlag, Köln 2003.
- Seiler, Markus, *GAARs and Judicial Anti-Avoidance in Germany, the UK and the EU*, Linde, Vienna 2016.
- Shaviro, Daniel, "The Two Faces of the Single Tax Principle", *Brooklyn Journal of International Law*, Vol. 41, 3/2016.
- Silvani, Cesare, "GAARs in Developing Countries", *IFS Research Paper*, International Fiscal Association, 2013.
- Skar, Henrik, "Norway", *Anti-avoidance measures of general nature and scope – GAAR and other rules* (eds. P. Rosenblatt, M. E. Tron), IFA Cahiers de Droit Fiscal International, Vol. 103a, IFA, Rotterdam 2018.
- Soler Roch, Maria Teresa, "Forum: Tax Administration versus Taxpayer – A New Deal?", *World Tax Journal*, Vol. 4, 3/2012.
- Sørensen, Karsten Engsig, "Abuse of rights in Community law: A principle of substance or merely rhetoric?", *Common Market Law Review*, Vol. 43, 2/2006.
- Sprysak, Chris, "From Sham to Reality: Should a Wrong Be Taxed as a Right", *McGill Law Journal*, Vol. 55, No. 1, March 2010.
- Staringer, Claus, "GAAR-dians of the Tax Galaxy. A 100-year GAAR Journey from Germany to Austria and Back to the EU", *Intertax*, Vol. 47, 11/2019.
- Streng, William P., Lowell D. Yoder, "United States", *Form and Substance in Tax Law* (ed. F. Zimmer), IFA Cahiers de Droit Fiscal International, Vol. 87A, International Fiscal Association, the Hague 2002.

- Stevanato, Dario, "The New Italian GAAR in Light of the EU Anti-Tax Avoidance Directive (2016/1164)", *European Taxation*, Vol. 59, 9/2019.
- Sutter, Franz Philipp, "The Influence of the European State Aid Rules on National Tax Policy", *National Tax Policy in Europe: To Be or Not to Be?* (eds. K. Andersson, E. Eberhartinger, L. Oxelheim), Springer Verlag, Berlin – Heidelberg 2007.
- Tamanaha, Brian, "A Concise Guide to the Rule of Law", St. Johns University School of Law Paper No. 07-0082, 2007.
- Tenore, Mario, "Trends and Facts in European Tax Integration: Harmonization and Coordination", *European Tax Integration: Law, Policy and Politics* (ed. P. Pistone), IBFD, Amsterdam 2018.
- The Tax Law Review Committee, *Interim Report on Tax Legislation*, The Institute for Fiscal Studies, London 1995.
- Thomas, Michael, "First Practical Impacts of the GAAR", *GITC Review*, Vol. 12, 1/2013.
- Thuronyi, Victor, "Drafting Tax Legislation", *Tax Law Design and Drafting* (ed. V. Thuronyi), Vol. 1, International Monetary Fund, Washington D.C. 1996.
- Thuronyi, Victor, *Comparative Tax Law*, Kluwer Law International, the Hague 2003.
- Tiley, John, "Judicial Anti-avoidance Doctrines: The U.S. Alternatives – Part 1", *British Tax Review*, 5/1987.
- Tiley, John, "Judicial Anti-avoidance Doctrines: The U.S. Alternatives – Part 2", *British Tax Review*, 6/1987.
- Tiley, John, "Tax Avoidance Jurisprudence as Normal Law", *British Tax Review*, 4/2004.
- Tipke, Klaus, *Die Steuerrechtsordnung*, Verlag Dr. Otto Schmidt, Köln 1993.
- Tixier, G., "Definition, Scope and Importance of International Tax Evasion", *International Tax Avoidance and Evasion*, Colloquy of 5-7 March 1980 (Strasbourg), Council of Europe – IBFD, Amsterdam 1981.
- Tredoux, Liezel, Kathleen Van der Linde, "The taxation of dividend stripping transactions: a comparison between South Africa, Australia and Canada", *Journal of South African Law*, 1/2021.
- Tretola, John, "Comparing the New Zealand and Australian GAAR", *Revenue Law Journal*, Vol. 25, 1/2017.
- Tridimas, Takis, "Abuse of Rights in EU Law: Some Reflections with Particular Reference to Financial Law", *Prohibition of Abuse of Law: A New General Principle of EU Law?* (eds. R. de la Feria, S. Vogenauer), Hart Publishing, Oxford – Portland 2011.
- Turley, Conrad, David Chamberlain, Mario Petriccione, *A new dawn for the international tax system: evolution from past to future and what role will China play?*, IBFD, Amsterdam 2017.

- Tyutyuryukov, Vladimir, "Russia", *GAARs – A Key Element of Tax Systems in the Post-BEPS World* (eds. M. Lang et al.), IBFD, Amsterdam 2016.
- Tzvetinova, Elena, "What is the Doctrine of Fiscal Nullity? An Attempt to Reconcile the House of Lords Decision in *Macniven v Westmoreland* and *Furniss v Dawson*", LLM Research Paper, Victoria University of Wellington, 2001.
- Uckmar, Victor, "General Report", *Tax avoidance/Tax evasion* (ed. V. Uckmar), IFA Cahiers de Droit Fiscal International, Vol. 68a, Kluwer, Deventer 1983.
- Ulbrich, Holley H., *Public Finance in Theory and Practice*, Routledge, New York 2011.
- USA International Business Publications, *Netherlands Investment and Business Guide: Strategic and Practical Information*, International Business Publications, Washington D.C. 2012.
- Uzelac, Alan, "Mixed Blessing of Judicial Specialisation: The Devil is in the Detail", *Russian Law Journal*, Vol. 2, 4/2014.
- Van de Velde, Elly, 'Tax Rulings' in the EU Member States, Study for the ECON Committee, European Parliament, Brussels 2015, доступно на: [https://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/IDAN/2015/563447/IPOL_IDA\(2015\)563447_EN.pdf](https://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/IDAN/2015/563447/IPOL_IDA(2015)563447_EN.pdf), 20. август 2021.
- Van de Water, Robert L., "Netherlands", *Tax Avoidance, Tax Evasion: A Survey of the Treatment of Tax Avoidance and Tax Evasion in the Main Industrialized Countries of the World*, International Bar Association – Sweet & Maxwell Ltd, London 1982.
- Van der Stok, Eelco, "General Anti-avoidance Provisions: a Dutch Treat", *British Tax Review*, 2/1998.
- Van Kempen, J. M., "The Business Purpose Test: The Dutch Approach", *Fiscal Studies*, Vol. 6, No. 3, 1985.
- Van Weeghel, Stef, "General Report", *Tax treaties and tax avoidance: application of anti-avoidance provisions*, IFA Cahiers de Droit Fiscal International, Vol. 95a, Sdu Uitgevers, The Hague 2010.
- Vanistendael, Frans, "Legal Framework for Taxation", *Tax Law Design and Drafting* (ed. V. Thuronyi), International Monetary Fund, 1996.
- Vanistendael, Frans, "Halifax and Cadbury Schweppes: one single European theory of abuse in tax law?", *EC Tax Review*, 4/2006.
- Vanistendael, Frans, "Taxation, Tax Avoidance and the Rule of Law", *Asia-Pacific Tax Bulletin*, Vol. 16, 3/2010.
- Vanistendael, Frans, "An EU Corporate Income Tax Filling the Hole in the EU Budget: An End to Tax Competition and "Tax Abuse"?", *Bulletin for International Taxation*, Vol. 75, No. 11/12, 2021.

- Ven Dicey, Alber, *An Introduction to the Study of the Law of the Constitution*, Liberty Classics, Indianapolis 1982.
- Venables QC, Robert, "Tax Avoidance: A Practitioner's Viewpoint", *Tax Avoidance and the Law: Sham, Fraud or Mitigation* (ed. A. Shipwright), Key Haven Publications, Oxford 1997.
- Ventry, Dennis J. Jr., "Save the Economic Substance Doctrine From Congress", *Tax Notes*, March 31, 2008.
- Vogel, Klaus, "New Europe Bids Farewell to Treaty Override", *Bulletin for International Taxation*, Vol. 58, 1/2004.
- Vogenauer, Stefan, "The Prohibition of Abuse of Law: An Emerging General Principle of EU Law", *Prohibition of Abuse of Law: A New General Principle of EU Law?* (eds. R. de la Feria, S. Vogenauer), Hart Publishing, Oxford - Portland 2011.
- Von Brocke, Klaus, Stefan Müller, "Exit Taxes: The Commission versus Denmark case Analysed against the Background of the Fundamental Conflict in the EU: Territorial Taxes and an Internal Market without Barriers", *EC Tax Review*, 6/2013.
- Christophe Waerzeggers, Cory Hillier, *Introducing an Advance Tax Ruling (ATR) Regime*, IMF Technical Note, International Monetary Fund, 2016.
- Waerzeggers, Christophe, Cory Hillier, "Introducing a General Anti-Avoidance Rule (GAAR) - Ensuring that a GAAR achieves its purpose", *Tax Law IMF Technical Note*, IMF Legal Department, Vol. 1, 2016.
- Ward, David A., Maurice C. Cullity, "Abuse of Rights and the Business Purpose Test as Applied to Taxing Statutes", *Canadian Tax Journal*, Vol. 29, 4/1981.
- Ward David A. *et al.*, "The Business Purpose Test and Abuse of Rights", *British Tax Review*, 2/1985.
- Way, Patrick, "The Rule of Law, Tax Avoidance and the GAAR", *GITC Review*, Vol. 12, 1/2013.
- Weber, Dennis, *Tax Avoidance and the EC Treaty Freedoms*, Kluwer Law International, the Hague 2005.
- Weber, Dennis, "Abuse of Law in the Context of Indirect Taxation: Why We Need the Subjective Intention Test, When is Combating Abuse an Obligation and Other Comments", *Prohibition of Abuse of Law: A New General Principle of EU Law?* (eds. R. de la Feria, S. Vogenauer), Hart Publishing, Oxford - Portland 2011.
- Weber, Dennis, "Abuse of Law in European Tax Law: An Overview and Some Recent Trends in the Direct and Indirect Tax Case Law of the ECJ - Part I", *European Taxation*, June 2013.

- Weber, Dennis, "The New Common Minimum Anti-Abuse Rule in the EU Parent-Subsidiary Directive: Background, Impact, Applicability, Purpose and Effect", *Intertax*, Vol. 44, 2/2016.
- Webster, Emma, "Does the General Anti-Abuse Rule (GAAR) improve upon pre-existing methods of tackling Tax Avoidance?", *Dundee Student Law Review*, Vol. 1, 2014, доступно на: <https://sites.dundee.ac.uk/dundeestudentlawreview/wp-content/uploads/sites/102/2018/07/E.-Webster2c-27Does-the-General-Anti-Abuse-Rule-GAAR-improve-upon-pre-existing-methods-of-tackling-Tax-Avoidance27.pdf>, 21. maj 2020.
- Weisbach, David A., "Formalism in the Tax Law", *University of Chicago Law Review*, Vol. 66, 3/1999.
- Wenz, Martin, Patrick Knörzer, Simon Busch, "Lichtenstein", *GAARs – A Key Element of Tax Systems in the Post-BEPS World* (eds. M. Lang et al.), IBFD, Amsterdam 2016.
- Wheatcroft, George S. A., "The Attitude of the Legislature and the Courts to Tax Avoidance", *The Modern Law Review*, Vol. 18, 3/1955.
- Wisselink, M. A., *International Tax Avoidance: A Study by the Rotterdam Institute for Fiscal Studies*, Vol. 1 – General and Conceptual Manual, Kluwer, Deventer 1979.
- Wouters, Jan, Maarten Vidal, "The International Law Perspective", *Tax Treaties and Domestic Law* (ed. G. Maisto), IBFD, Amsterdam 2006.
- Wöhrer, Viktoria, "Austria", *GAARs – A Key Element of Tax Systems in the Post-BEPS World* (eds. M. Lang et al.), IBFD, Amsterdam 2016.
- Zalasiński, Adam, "Poland", *Tax treaties and tax avoidance: application of anti-avoidance provisions* (ed. S. van Weeghel), IFA Cahiers de Droit Fiscal International, Vol. 95a, Sdu Uitgevers, The Hague 2010.
- Zalasiński, Adam, "The Proportionality Principle and (European) Tax Law", *Principles of Law: Function, Status and Impact in EU Tax Law* (ed. C. Brokelind), IBFD, Amsterdam 2014.
- Zimmer, Frederik, "General Report", *Form and Substance in Tax Law* (ed. F. Zimmer), IFA Cahiers de Droit Fiscal International, Vol. 87a, Kluwer, The Hague 2002.
- Zimmer, Frederik, "In Defence of General Anti-Avoidance Rules", *Bulletin for International Taxation*, Vol. 73, 4/2019.
- Zornoza, Juan José, Andres Baez, "Spain", *GAARs – A Key Element of Tax Systems in the Post-BEPS World* (eds. M. Lang et al.), IBFD, Amsterdam 2016.
- Živković, Lidija, "Taxpayers' Rights in Serbia: The Existing Framework and Much-Needed Improvements", *Tax Notes International*, Vol. 89, 9/2018.

Документи међународних организација

Организација за економску сарадњу и развој

- OECD, *Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 1992*, OECD Publishing, Paris 1993, доступно на: https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-condensed-version-september-1992_mtc_cond-1992-en#page2, 25. јануар 2022.
- OECD, *Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2003*, OECD Publishing, Paris 2003, доступно на: https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-condensed-version-2003_mtc_cond-2003-en#page3, 9. јануар 2022.
- OECD Forum on Tax Administration, *Study into the Role of Tax Intermediaries*, OECD Publishing, Paris 2008, доступно на: <https://www.oecd.org/tax/administration/39882938.pdf>, 19. јун 2022.
- OECD, *Tackling Aggressive Tax Planning Through Improved Transparency and Disclosure: Report on Disclosure Initiatives*, OECD Publishing, Paris 2011, доступно на: <https://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/48322860.pdf>, 19. јун 2022.
- OECD, *Hybrid Mismatch Arrangements: Tax Policy and Compliance Issues*, OECD Publishing, Paris 2012, доступно на: www.oecd.org/ctp/aggressive/HYBRIDS_ENG_Final_October2012.pdf, 22. јун 2021.
- OECD Tax & Development, *Thin Capitalisation Legislation: A Background Paper for Country Tax Administrations*, August 2012, доступно на: https://www.oecd.org/ctp/tax-global/5.%20thin_capitalization_background.pdf, 6. јун 2021.
- OECD, *Addressing Base Erosion and Profit Shifting*, OECD Publishing, Paris 2013, доступно на: https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/addressing-base-erosion-and-profit-shifting_9789264192744-en#page1, 19. јун 2022.
- OECD, *Tax Administration 2015: Comparative Information on OECD and Other Advanced and Emerging Economies*, OECD Publishing, Paris 2015, доступно на: https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/tax-administration-2015_tax_admin-2015-en#page1, 19. јун 2022.
- OECD, *Co-operative compliance: A Framework. From enhanced relationship to co-operative compliance*, OECD Publishing, Paris 2013, доступно на: https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/co-operative-compliance-a-framework_9789264200852-en#page1, 19. јун 2022.
- OECD, *Tax Treaty Override*, Report adopted by the OECD Council on 2 October 1989, reprinted in *Model Tax Convention on Income and on Capital 2014 (Full Version)*, OECD Publishing, Paris 2015, доступно на: https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-2015-full-version_9789264239081-en, 21. јун 2022.

- OECD, *Model Tax Convention on Income and on Capital 2017 (Full Version)*, OECD Publishing, Paris 2019, доступно на: https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-2017-full-version_g2g972ee-en#page4, 12. январь 2022.
- OECD, *Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting*, OECD Publishing, Paris 2017, доступно на: <https://www.oecd.org/tax/treaties/multilateral-convention-to-implement-tax-treaty-related-measures-to-prevent-BEPS.pdf>, 19. юн 2022.
- OECD, *Explanatory Statement to the Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting*, OECD Publishing, Paris 2017, доступно на: <https://www.oecd.org/tax/treaties/explanatory-statement-multilateral-convention-to-implement-tax-treaty-related-measures-to-prevent-BEPS.pdf>, 26. январь 2022.
- OECD, *Signatories and Parties to the Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting*, OECD Publishing, Paris 2017, доступно на: <http://www.oecd.org/tax/treaties/beps-mli-signatories-and-parties.pdf>, 21. септембар 2020.
- OECD, *Limiting Base Erosion Involving Interest Deductions and Other Financial Payments, Action 4 - 2016 Update*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris 2017, доступно на: https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/limiting-base-erosion-involving-interest-deductions-and-other-financial-payments-action-4-2016-update_9789264268333-en, 19. юн 2022.
- OECD, *Neutralising the Effects of Hybrid Mismatch Arrangements, Action 2 – 2015 Final Report*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris 2015, доступно на: https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/neutralising-the-effects-of-hybrid-mismatch-arrangements-action-2-2015-final-report_9789264241138-en#page3, 19. юн 2022.
- OECD, *Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances, Action 6 – 2015 Final Report*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris 2015, доступно на: https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/preventing-the-granting-of-treaty-benefits-in-inappropriate-circumstances-action-6-2015-final-report_9789264241695-en#page1, 19. юн 2022.
- OECD, *Mandatory Disclosure Rules, Action 12 – 2015 Final Report*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris 2015, доступно на: <https://www.oecd-ilibrary.org/docserver/9789264241442-en.pdf?expires=1655651242&id=id&accname=guest&checksum=566E7DF906C182C356487CB69D1E6CCC>, 19. юн 2022.
- OECD, *Prevention of Tax Treaty Abuse – Third Peer Review Report on Treaty Shopping, Inclusive Framework on BEPS: Action 6*, OECD Publishing, Paris 2021, доступно на: <https://www.oecd-ilibrary.org/sites/d6cecb8-en/index.html?itemId=/content/publication/d6cecb8-en>, 19. юн 2022.

OECD, *Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations*, OECD Publishing, Paris 2022, доступно на: https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/oecd-transfer-pricing-guidelines-for-multinational-enterprises-and-tax-administrations-2022_0e655865-en#page1, 19. јун 2022.

Организација уједињених нација

United Nations, *Vienna Convention on the Law of Treaties*, 23 May 1969, доступно на: <https://treaties.un.org/doc/Publication/UNTS/Volume%201155/v1155.pdf>, 21. јун 2022.

United Nations, *Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries*, UN Publication, New York 1980, доступно на: <https://digitallibrary.un.org/record/13957?ln=en>, 19. јун 2022.

United Nations, *Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries*, UN Publication, New York 2011, доступно на: https://www.un.org/esa/ffd/wp-content/uploads/2014/09/UN_Model_2011_Update.pdf, 19. јун 2022.

Савет Европе

Consultative Council Of European Judges – CCJE, *Opinion (2012) No. 15 on the Specialisation of Judges*, November 5-6, Paris 2012, доступно на: <https://rm.coe.int/ccje-opinion-2012-no-15-on-the-specialisation-of-judges/16809f0078>, 29. август 2021.

Европска унија

Уговор о Европској унији (*Treaty on European Union*) и Уговор о функционисању Европске уније (*Treaty on the Functioning of the European Union*), консолидован текст уговора објављен је у: *Official Journal of the European Union* C 326 од 26. октобра 2012. године, доступно на: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/ALL/?uri=OJ%3AC%3A2012%3A326%3ATOC>, 28. јул 2022.

Commission Regulation (EEC) No 2730/79 of 29 November 1979 laying down common detailed rules for the application of the system of export refunds on agricultural products, *Official Journal of the European Communities* 1979, L 317/1, доступно на: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX%3A31979R2730>, 21. јун 2022.

Council Directive 2006/112/EC of 28 November 2006 on the common system of value added tax, *Official Journal of the European Union* 2006, L 347/1, доступно на: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=celex%3A32006L0112>, 21. јун 2022.

Council Directive (EU) 2015/121 of 27 Jan. 2015 amending Directive 2011/96/EU on the common system of taxation applicable in the case of parent companies and

subsidiaries of different Member States, *Official Journal of the European Union* L 21/1, доступно на: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:32015L0121&from=LT>, 21. јун 2022.

Council Directive (EU) 2016/1164 of 12 July 2016 laying down rules against tax avoidance practices that directly affect the functioning of the internal market, *Official Journal of the European Union* L193/1, доступно на: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/en/TXT/?uri=celex:32016L1164>, 21. јун 2022.

European Commission, Recommendation of 6 Dec. 2012 on aggressive tax planning, COM (2012) 8806 final, *Official Journal of the European Union* L 338/41, доступно на: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=celex%3A32012H0772>, 21. јун 2022.

European Commission, Proposal for a Council Directive on a Common Consolidated Corporate Tax Base (CCCTB), COM (2011) 121 final, доступно на: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:52011PC0121&from=en>, 6. јануар 2022.

European Commission, Proposal for a Council Directive on a Common Corporate Tax Base, COM(2016) 685 final, доступно на: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX%3A52016PC0685>, 2. јануар 2022.

European Commission, Proposal for a Council Directive laying down rules against tax avoidance practices that directly affect the functioning of the internal market, COM(2016) 26 final, доступно на: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=COM%3A2016%3A26%3AFIN>, 2. јануар 2022.

European Commission, Commission Notice on the application of the State aid rules to measures relating to direct business taxation (98/C 384/03), *Official Journal of the European Communities* C 384/4, 10.12.1998, доступно на: [https://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:31998Y1210\(01\):en:HTML](https://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:31998Y1210(01):en:HTML), 3. март 2022.

European Commission, Commission Notice on the notion of State aid as referred to in Article 107(1) of the Treaty on the Functioning of the European Union (2016/C 262/01), *Official Journal of the European Union* C 262, 19.7.2016, доступно на: [https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:52016XC0719\(05\)&from=EN](https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:52016XC0719(05)&from=EN), 3. март 2022.

Commission Decision (EU) 2019/421 of 20 June 2018 on State Aid SA.44888 (2016/C) (ex 2016/NN) implemented by Luxembourg in favour of ENGIE, OJ L 78, 20 Mar. 2019, доступно на: <https://op.europa.eu/en/publication-detail/-/publication/811bd23a-4ade-11e9-a8ed-01aa75ed71a1/language-en>, 21. јун 2022.

European Commission, State aid: Commission finds Luxembourg gave illegal tax benefits to Engie; has to recover around €120 million, Press Release, Brussels, 20 June 2018, доступно на: https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/en/ip_18_4228, 9. март 2022.

European Commission, State Aid Scoreboard 2020, Policy and Strategy, State aid case support and policy, 14 June 2021, доступно на: https://ec.europa.eu/competition-policy/system/files/2021-06/state_aid_scoreboard_note_2020.pdf, 3. март 2022.

European Commission, Report from the Commission to the European Parliament and the Council on the implementation of Council Directive (EU) 2016/1164 of 12 July 2016 laying down rules against tax avoidance practices that directly affect the functioning of the internal market as amended by Council Directive (EU) 2017/952 of 29 May 2017 amending Directive (EU) 2016/1164 as regards hybrid mismatches with third countries, Brussels 19.8.2020, COM(2020) 383 final, доступно на: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:52020DC0383&rid=3>, 1. децембар 2022.

Прописи Републике Србије

Устав Републике Србије, *Службени гласник РС*, бр. 98/2006 и 115/2021.

Закон о државној управи, *Службени гласник РС*, бр. 79/2005, 101/2007, 95/2010, 99/2014, 47/2018 и 30/2018 - др. закон.

Закон о изменама и допунама Кривичног законика, *Службени гласник РС*, бр. 94/2016.

Закон о облигационим односима, *Службени лист СФРЈ*, бр. 29/1978, 39/1985, 45/1989 - одлука УСЈ и 57/1989, *Службени лист СРЈ*, бр. 31/1993, *Службени лист СЦГ*, бр. 1/2003 - Уставна повеља и *Службени гласник РС*, бр. 18/2020.

Закон о општем управном поступку, *Службени лист СРЈ*, бр. 33/1997 и 31/2001 и *Службени гласник РС*, бр. 30/2010.

Закон о порезу на добит корпорација, *Службени гласник РС*, бр. 76/1991.

Закон о порезу на добит предузећа, *Службени гласник РС*, бр. 25/2001.

Закон о изменама и допунама Закона о порезу на добит предузећа, *Службени гласник РС*, бр. 18/2010.

Закон о порезу на добит правних лица, *Службени гласник РС*, бр. 25/2001, 80/2002, 80/2002 - др. закон, 43/2003, 84/2004, 18/2010, 101/2011, 119/2012, 47/2013, 108/2013, 68/2014 - др. закон, 142/2014, 91/2015 - аутентично тумачење, 112/2015, 113/2017, 95/2018, 86/2019, 153/2020 и 118/2021.

Закон о изменама и допунама Закона о порезу на добит правних лица, *Службени гласник РС*, бр. 119/2012.

Закон о порезу на доходак грађана, *Службени гласник РС*, бр. 24/2001, 80/2002, 80/2002 - др. закон, 135/2004, 62/2006, 65/2006 - испр., 31/2009, 44/2009, 18/2010, 50/2011, 91/2011 - одлука УС, 7/2012 - усклађени дин. изн., 93/2012, 114/2012 - одлука УС, 8/2013 - усклађени дин. изн., 47/2013, 48/2013 - испр., 108/2013, 6/2014 -

усклађени дин. изн., 57/2014, 68/2014 - др. закон, 5/2015 - усклађени дин. изн., 112/2015, 5/2016 - усклађени дин. изн., 7/2017 - усклађени дин. изн., 113/2017, 7/2018 - усклађени дин. изн., 95/2018, 4/2019 - усклађени дин. изн., 86/2019, 5/2020 - усклађени дин. изн., 153/2020, 156/2020 - усклађени дин. изн. и 6/2021 - усклађени дин. изн.

Закон о изменама и допунама Закона о порезу на доходак грађана, *Службени гласник РС*, бр. 86/2019.

Закон о порезима на имовину, *Службени гласник РС*, бр. 26/2001, *Службени лист СРЈ*, бр. 42/2002 - одлука СУС и *Службени гласник РС*, бр. 80/2002, 80/2002 - др. закон, 135/2004, 61/2007, 5/2009, 101/2010, 24/2011, 78/2011, 57/2012 - одлука УС, 47/2013, 68/2014 - др. закон, 95/2018, 99/2018 - одлука УС, 86/2019 и 144/2020.

Закон о пореском поступку и пореској администрацији, *Службени гласник РС*, бр. 80/2002, 84/2002 - испр., 23/2003 - испр., 70/2003, 55/2004, 61/2005, 85/2005 - др. закон, 62/2006 - др. закон, 63/2006 - испр. др. закона, 61/2007, 20/2009, 72/2009 - др. закон, 53/2010, 101/2011, 2/2012 - испр., 93/2012, 47/2013, 108/2013, 68/2014, 105/2014, 91/2015 - аутентично тумачење, 112/2015, 15/2016, 108/2016, 30/2018, 95/2018 и 86/2019.

Закон о потврђивању уговора између Републике Србије и Ирске о избегавању двоструког опорезивања у односу на порезе на доходак, *Службени гласник РС – Међународни уговори*, бр. 1/2010.

Закон о потврђивању уговора између Републике Србије и Канаде о избегавању двоструког опорезивања у односу на порезе на доходак и имовину, *Службени гласник РС – Међународни уговори*, бр. 6/2012.

Закон о управним споровима, *Службени гласник РС*, бр. 111/2009.

Закон о уређењу судова, *Службени гласник РС*, бр. 116/2008, 104/2009, 101/2010, 31/2011 - др. закон, 78/2011 - др. закон, 101/2011, 101/2013, 106/2015, 40/2015 - др. закон, 13/2016, 108/2016, 113/2017, 65/2018 - одлука УС, 87/2018 и 88/2018 - одлука УС.

Правилник о листи јурисдикција са преференцијалним пореским системом, *Службени гласник РС*, бр. 122/2012, 104/2018, 161/2020.

Аутентично тумачење одредаба чл. 27, 28, 40. и 71. Закона о порезу на добит предузећа („Службени гласник РС“, бр. 25/01, 80/02, 80/02 - др. закон, 43/03, 84/04 и 18/10) и члана 41. став 3. Закона о пореском поступку и пореској администрацији („Службени гласник РС“, бр. 80/02, 84/02 - исправка, 23/03 - исправка, 70/03, 55/04, 61/05, 85/05 - др. закон, 62/06 - др. закон и 61/07), *Службени гласник РС*, бр. 91/2015.

Страни прописи

Аустралија

Parliament of the Commonwealth of Australia, Taxation Laws Amendment Bill (No. 2) 1997: Supplementary Explanatory Memorandum, доступно на: http://www5.austlii.edu.au/au/legis/cth/bill_em/tlab21997285/memo2.html, 9. децембар 2021.

Parliament of the Commonwealth of Australia, Taxation Laws Amendment Act (No. 1) 1999: Schedule I, доступно на: http://classic.austlii.edu.au/au/legis/cth/num_act/tlaa11999275/sch1.html, 9. децембар 2021.

Parliament of the Commonwealth of Australia, Bills Digest No. 110: 1998-99 Taxation Laws Amendment Bill (No. 5) 1998, доступно на: https://www.aph.gov.au/Parliamentary_Business/Bills_Legislation/bd/bd9899/99bd110, 9. децембар 2021.

Income Tax Assessment Act 1936, доступно на: http://classic.austlii.edu.au/au/legis/cth/consol_act/itaa1936240/, 21. јун 2022.

Аустрија

Allgemeines bürgerliches Gesetzbuch, доступно на: <https://www.ris.bka.gv.at/GeltendeFassung.wxe?Abfrage=Bundesnormen&Gesetzesnummer=10001622>, 27. децембар 2021.

Bundesabgabenordnung, доступно на: <https://www.ris.bka.gv.at/GeltendeFassung.wxe?Abfrage=Bundesnormen&Gesetzesnummer=10003940>, 11. јун 2021.

Грчка

Устав Грчке, превод на енглески доступан на: <https://www.hellenicparliament.gr/en/Vouli-ton-Ellinon/To-Politevma/Syntagma/>, 29. септембар 2021.

Индија

Income and Corporation Taxes Act 1988, доступно на: <https://www.legislation.gov.uk/ukpga/1988/1/section/788/enacted>, 7. фебруар 2022.

Indian Income Tax Act 1961, доступно на: https://dor.gov.in/sites/default/files/IT%20Act%20%28English%29_0.pdf, 7. фебруар 2022.

Ирска

Taxes Consolidation Act 1997, доступно на: <https://www.irishstatutebook.ie/eli/1997/act/39/section/811/enacted/en/html>, 21. јун 2022.

Италија

Senato della Repubblica, *Constitution of the Italian Republic*, званични превод на енглески језик достапан на:
https://www.senato.it/documenti/repository/istituzione/costituzione_inglese.pdf, 18. август 2021.

Il Codice Civile Italiano, достапно на:
http://www.jus.unitn.it/cardozo/obiter_dictum/codciv/Lib4.htm, 22. фебруар 2021.

Јужноафричка Република

Income Tax Act 1962, достапно на: <https://sars.mylexisnexis.co.za/#>, 27. мај 2022.

Канада

Income Tax Act, R.S.C. 1985, c. 1 (5th Supp.), достапно на: <https://laws-lois.justice.gc.ca/eng/acts/i-3.3/index.html>, 14. новембар 2021.

Convention between Canada and the United States of America with Respect to Taxes on Income and on Capital, достапно на: <https://www.canada.ca/en/department-finance/programs/tax-policy/tax-treaties/country/united-states-america-convention-consolidated-1980-1983-1984-1995-1997-2007.html>, 20. јануар 2022.

Луксембург

Steueranpassungsgesetz Vom 16. Oktober 1934 (Rgesetzbl. I S. 925), достапно на:
<https://legilux.public.lu/eli/etat/leg/loi/1934/10/16/n2/jo>, 11. јун 2021

Македонија

Закон за даночна постапка, *Службен весник на РМ*, бр. 13/2006, 88/2008, 159/2008, 105/2009, 133/2009, 145/2010, 171/2010, 53/2011, 39/2012, 84/2012, 187/2013, 15/2015, 97/2015, 129/2015, 154/2015, 23/2016 и 35/2018, *Службен весник на РСМ*, бр. 275/2019, 290/2020 и 247/2022, достапно на:
http://www.ujp.gov.mk/files/attachment/0000/0900/Zakon_za_danosna_postapka_247__od_17.11.2022.pdf.

Немачка

Bürgerliches Gesetzbuch, достапно на: https://www.gesetze-im-internet.de/bgb/_117.html, 27. децембар 2021.

Gesetz zur Änderung steuerlicher Vorschriften (Steueränderungsgesetz 2001 – StÄndG 2001) vom 20. Dezember 2001, Bundesgesetzblatt Jahrgang 2001, Teil I, Nr. 72, Bonn 22. Dezember 2001, достапно на:
https://www.bgbl.de/xaver/bgbl/text.xav?SID=&tf=xaver.component.Text_0&toctf=&qmf=&hlf=xaver.component.Hitlist_0&bk=bgbl&start=%2F%2F%5B%40node_id%3D%27955075%27%5D&skin=pdf&tlevel=-2&nohist=1&sinst=6F67A038, 19. фебруар 2022.

Abkommen zwischen der Bundesrepublik Deutschland und dem Königreich Spanien zur Vermeidung der Doppelbesteuerung und zur Verhinderung der Steuerverkürzung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen, *Bundesgesetzblatt Jahrgang 2012, Teil II, Nr. 2*, ausgegeben zu Bonn am 20. Januar 2012, доступно на: https://www.bundesfinanzministerium.de/Web/DE/Themen/Steuern/Internationales_Steuerrecht/Staatenbezogene_Informationen/staatenbezogene_info.html, 19. јануар 2022.

Нови Зеланд

Income Tax Act 1994, доступно на:

<https://www.legislation.govt.nz/act/public/2007/0097/latest/DLM1524175.html>, 21. јун 2022.

САД

Health Care and Education Reconciliation Act of 2010, Public Law 111-152, March 30, 2010, доступно на: <https://www.congress.gov/111/plaws/publ152/PLAW-111publ152.pdf>, 30 јануар 2021.

Louisiana Civil Code, доступно на:

https://www.legis.la.gov/legis/Laws_Toc.aspx?folder=67&level=Parent, 27. децембар 2021.

Модел-конвенција САД из 1996, 2006. и 2016. године, доступно на:

<https://www.irs.gov/businesses/international-businesses/united-states-model-tax-treaty-documents>, 9. фебруар 2022.

УК

Finance Act 2013, доступно на: <https://www.legislation.gov.uk/ukpga/2013/29/part/5/enacted>, 21. јун 2022.

Finance Act 2016, доступно на:

<https://www.legislation.gov.uk/ukpga/2016/24/section/158/enacted>, 21. јун 2022.

Француска

Déclaration des droits de l'homme et du citoyen de 1789, превод на енглески доступан на:

https://www.open.edu/openlearn/ocw/pluginfile.php/612270/mod_resource/content/1/rights_ofman.pdf, 23. септембар 2021.

Code général des impôts, доступно на:

https://www.legifrance.gouv.fr/codes/article_lc/LEGIARTI000020051908/2010-05-01, 16. март 2022.

Livre des procédures fiscales, доступно на:

https://www.legifrance.gouv.fr/codes/article_lc/LEGIARTI000037993642/, 06. јануар 2022.

Холандија

Algemene wet inzake Rijksbelastingen, превод на енглески доступан на:
<https://download.belastingdienst.nl/itd/beleid/awr0503.pdf>, 7. март 2021.

Хонг Конг

Inland Revenue Ordinance, доступно на: <https://www.elegislation.gov.hk/hk/cap112>, 14. новембар 2021.

Хрватска

Ustav Republike Hrvatske, *Narodne novine*, br. 56/1990, 135/1997, 8/1998, 113/2000, 124/2000, 28/2001, 41/2001, 55/2001, 76/2010, 85/2010, 5/2014.

Opći porezni zakon, *Narodne novine*, br. 115/2016, 106/2018, 121/2019, 32/2020, 42/2020.

Pravilnik o obvezujućim mišljenjima, ispravku prijave, statističkim izvješćima i poreznoj nagodbi, *Narodne novine*, br. 78/2015.

Pravilnik o provedbi Općeg poreznog zakona, *Narodne novine*, br. 45/2019.

Швајцарска

Bundesgesetz betreffend die Ergänzung des Schweizerischen Zivilgesetzbuches - Fünfter Teil: Obligationenrecht, доступно на: <https://www.admin.ch/opc/de/classified-compilation/19110009/201607010000/220.pdf>, 27. децембар 2021

Шпанија

Constitución Española, званични превод на енглески језик доступан на:
<https://www.boe.es/legislacion/documentos/ConstitucionINGLES.pdf>, 23. септембар 2021.

Судска пракса

I) Домаћа судска пракса

Одлука Уставног суда Републике Србије Уж 65/2012, од 25. марта 2015. године.

Одлука Уставног суда Републике Србије Уж 11820/2018, од 20. јуна 2019. године.

Одлука Уставног суда Републике Србије Уж 4610/2018, од 20. јуна 2019. године.

Пресуда Врховног суда Србије У 3607/2003, од 18. новембра 2004. године.

Пресуда Врховног суда Србије У 120/2004, од 23. фебруара 2006. године.

Пресуда Управног суда 10 У 3755/10 (2008), од 10. јуна 2010. године.

Пресуда Управног суда 21 У 9262/11, од 12. септембра 2013. године.

Пресуда Управног суда 24 У 3062/2012, од 7. марта 2014. године.

Пресуда Управног суда 7 У. 16897/12, од 23. јануара 2015. године.

Пресуда Управног суда 12 У 2021/15, од 27. новембра 2015. године.

Пресуда Управног суда II-3 У. 6845/15, од 15. децембра 2016. године.

Пресуда Управног суда 12 У 12100/15, од 25. априла 2017. године.

Пресуда Управног суда 24 У 12065/15, од 24. августа 2017. године.

Пресуда Управног суда 6 У 8132/15, од 2. новембра 2017. године.

Пресуда Управног суда III-4 У. 14201/15, од 10. новембра 2017. године

Пресуда Управног суда III-3 У. 10092/15, од 26. јануара 2018. године.

Пресуда Управног суда 14 У.16950/15, од 29. јануара 2018. године.

Пресуда Управног суда 9 У 16034/15, од 14. фебруара 2018. године.

Пресуда Управног суда 1 У 5976/16, од 19. јула 2018. године.

Решење Управног суда 10 Уо бр. 4/17, од 24. јануара 2017. године.

Пресуда Апелационог суда у Новом Саду, Кж1 372/2012, од 21. јула 2014. године.

II) Судска пракса страних судова и међународних судских инстанци:

Аустралија

Пресуда Врховног суда Аустралије (*High Court of Australia*) у случају *Equuscorp Pty Ltd v. Glengallan Investments Pty Ltd* [2004] HCA 55, од 16. новембра 2004. године, доступно на: <http://www8.austlii.edu.au/cgi-bin/viewdoc/au/cases/cth/HCA/2004/55.html>, 21. јун 2022.

Белгија

Пресуда Уставног суда Белгије бр. 188/2004, од 24. новембра 2004. године, доступно на: <https://www.const-court.be/de>, 27. септембар 2021.

Пресуда Уставног суда Белгије бр. 141/2013, од 30. октобра 2013. године, доступно на: <https://www.const-court.be/de>, 27. септембар 2021.

Италија

Пресуда Апелационог суда Милана, од 18. јуна 1976. године, у случају *Orsi Mangelli v. Tar Authority*, Giur. It., 1978, I, 2, наведено према: Guglielmo Maisto, "The abuse of rights under Italian tax law: an outline", *Intertax*, 2/1992, 93.

Канада

Пресуда Врховног суда Канаде у случају *Stubart Investments Ltd. v. The Queen*, [1984] CTC 294 (SCC), од 7. јуна 1984. године, доступно на: <https://www.canlii.org/en/ca/scc/doc/1984/1984canlii20/1984canlii20.html>, 16. октобар 2021.

Пресуда Савезног апелационог суда Канаде у случају *OSFC Holdings Ltd. v. Canada*, 2001 DTC 5471, 2001 FCA 260, од 11. септембра 2001. године, доступно на: <https://taxinterpretations.com/content/352898>, 20. јун 2022.

Пресуда Врховног суда Канаде у случају *Mathew v. Canada*, од 3. маја 2002. године, доступно на: http://martinandassociates.ca/wp-content/uploads/2011/07/11-Mathew_v._Canada_2002_T.C.J._No._222.pdf, 4. април 2022.

Пресуда Врховног суда Канаде у случају *Kaulius v. Canada*, од 7. октобра 2003. године, доступно на: <https://taxinterpretations.com/content/352692>, 8. април 2022.

Пресуда Врховног суда Канаде у случају *Canada Trustco Mortgage Co. v. Canada*, [2005] 2 S.C.R. 601, 2005 SCC 54, од 19. октобра 2005. године, доступно на: <https://scc-csc.lexum.com/scc-csc/scc-csc/en/item/2288/index.do>, 18. април 2022.

Пресуда Врховног суда Канаде у случају *Copthorne Holdings Ltd. v. Canada*, 2011 SCC 63, [2011] 3 S.C.R. 721, од 16. децембра 2011. године, доступно на: <https://scc-csc.lexum.com/scc-csc/scc-csc/en/item/7981/index.do>, 18. април 2022.

Немачка

Пресуда Савезног уставног суда Немачке (*Bundesverfassungsgericht*), Urteil des Ersten Senats vom 17. Dezember 2014 - 1 BvL 21/12, доступно на: https://www.bundesverfassungsgericht.de/SharedDocs/Entscheidungen/DE/2014/12/ls20141217_1bvl002112.html, 21. септембар 2021. године.

Нови Зеланд

Пресуда Врховног суда Новог Зеланда у случају *Glenharrow Holdings Ltd v Commissioner of Inland Revenue*, од 19. децембра 2008. године, доступно на: <https://www.courtsofnz.govt.nz/assets/cases/2008/sc-59-2007-glenharrow-v-cir.pdf>, 24. април 2022.

Пресуда Апелационог суда Новог Зеланда у случају *Bank Ltd v. Euro-National Corp Ltd* [1992] 3 ZLR 528.

Пресуда Апелационог суда Новог Зеланда у случају *Mills v. Dowdall* [1983] NZLR 154.

Пољска

Пресуда Уставног суда Пољске у случају К/03, од 11. маја 2004. године, наведено према: Błażej Kuźniacki, "Poland's Implementation of EU GAAR Compromises Constitutional and EU Principles", *Intertax*, Vol. 49, 3/2021, 246.

САД

Пресуда Врховног суда САД у случају *Gregory v. Helvering* 293 U.S. 465 (1935), од 7. јануара 1935. године, доступно на:
<https://supreme.justia.com/cases/federal/us/293/465/>, 20. јун 2022.

Пресуда Врховног суда САД у случају *Helvering v. Minnesota Tea Co.*, 296 U.S. 378 (1935), од 16. децембра 1935. године, доступно на:
<https://supreme.justia.com/cases/federal/us/296/378/>, 20. јун 2022.

Пресуда Врховног суда САД у случају *Minnesota Tea Co. v. Helvering*, 302 U.S. 609 (1938), од 17. јануара 1938. године, доступно на:
<https://supreme.justia.com/cases/federal/us/302/609/>, 20. јун 2022.

Пресуда Врховног суда САД у случају *Frank Lyon Co. v. United States*, 435 U.S. 576 од 18. априла 1978. године, доступно на:
<https://supreme.justia.com/cases/federal/us/435/561/>, 20. јун 2022.

Пресуда Апелационог суда трећег округа САД у случају *ACM Partnership v. Commissioner*, 157 F.3d 248 (3d Cir. 1998) од 13. октобра 1998. године, доступно на: <https://casetext.com/case/acm-part-v-commissioner-int-revenue>, 20. јун 2022.

Пресуда Апелационог суда петог округа САД у случају *Weinert's Estate v. Commissioner* 294 F.2d 750, 755 (5th Cir. 1961), од 31. августа 1961. године, наведено према: Ray A. Knight, Lee G. Knight, "Substance Over Form: The Cornerstone of Our Tax System or a Lethal Weapon in the IRS's Arsenal?", *Akron Tax Journal*, Vol. 8, 1991, 91.

Пресуда Федералног апелационог суда САД (*United States Court of Appeals, Federal Circuit*) у случају *Coltec Industries, Inc. v. U.S.*, 454 F.3d 1340 (Fed. Cir. 2006), од 12. јула 2006. године, доступно на: <https://casetext.com/case/coltec-industries-inc-v-us-2>, 21. јун 2022.

УК

Пресуда Врховног суда Енглеске и Велса (*High Court of England and Wales*) у случају *IRC v. Duke of Westminster* [1936] AC 1, од 7. маја 1935. године.

Пресуда Врховног суда Енглеске и Велса (*High Court of England and Wales*) у случају *Snook v. London and West Riding Investments Ltd* [1967] 2 QB 786, од 17. јануара 1967. године.

Пресуда Врховног суда Енглеске и Велса (*High Court of England and Wales*) у случају *Furniss v. Dawson* [1984] 1 AC 474, од 9. фебруара 1984. године.

Пресуда Апелационог суда Енглеске и Велса (*England and Wales Court of Appeal*) у случају *Hitch v. Stone (Inspector of Taxes)* [2001] Civ 63, од 30. децембра 2001. године.

Француска

Пресуда Уставног савета Француске (*Le Conseil constitutionnel*), 2013–685 DC, од 29. децембра 2013. године, <https://www.conseil-constitutionnel.fr/decision/2013/2013685DC.htm>, 26. децембар 2021.

Холандија

Пресуда Врховног суда Холандије (*Hoge Raad*), од 12. октобра 1955. године, HNI3 1 955/360, цитирано према: Eelco van der Stok, "General Anti-avoidance Provisions: a Dutch Treat", *British Tax Review*, 2/1998, 150.

Суд правде Европске уније

Пресуда Суда правде ЕУ у случају *Van Binsbergen*, C-33/74, од 3. децембра 1974. године.

Пресуда Суда правде ЕУ у случају *France v. Commission*, C-241/94, од 26. септембра 1996. године.

Пресуда Суда правде ЕУ у случају *ICI*, C-264/96, од 16. јула 1998. године.

Пресуда Суда правде ЕУ у случају *DM Transport*, C-256/97, од 29. јуна 1999. године.

Пресуда Суда правде ЕУ у случају *Emsland-Stärke*, C-110/99, од 14. децембра 2000. године.

Пресуда Суда правде ЕУ у случају *X, Y*, C-436/00, од 21. новембра 2002. године.

Пресуда Суда правде ЕУ у случају *Lankhorst-Hohorst*, C-324/00, од 12. децембра 2002. године.

Пресуда Суда правде ЕУ у случају *Gemeente Leusden and Holin Groep*, C-487/01, од 29. априла 2004. године.

Пресуда Суда правде ЕУ у случају *Marks & Spencer*, C-446/03, од 13. децембра 2005. године.

Пресуда Суда правде ЕУ у случају *Halifax and Others*, C-255/02, од 21. фебруара 2006. године.

Пресуда Суда правде ЕУ у случају *Cadbury Schweppes and Cadbury Schweppes Overseas*, C-196/04, од 12. септембра 2006. године.

Пресуда Суда правде ЕУ у случају *Kofoed*, C-321/05, од 5. јула 2007. године.

Пресуде Суда правде ЕУ у случају *RBS Deutschland Holdings*, C-277/09, од 22. децембра 2010. године.

Пресуда Суда правде ЕУ у случају *Weald Leasing*, C-103/09, од 22. децембра 2010. године.

Пресуде Суда правде ЕУ у случају *P Oy*, C-6/12, од 18. јула 2013. године.

Пресуда Суда правде ЕУ у случају *Starjakob*, C-417/13, од 28. јануара 2015. године.

Пресуда Суда правде у случају *Cussens and Others*, C-251/16, од 22. новембра 2017. године.

Пресуда Суда правде ЕУ у случају *N Luxembourg 1 and Others v. Skatteministeriet* (придружени случајеви C-115/16, C-118/16, C-119/16, C-299/16), од 26. фебруара 2019. године.

Пресуда Суда правде ЕУ у случају *Skatteministeriet v. T Danmark and Y Denmark Aps* (придружени случајеви C-116/16 и C-117/16), од 26. фебруара 2019. године.

Пресуда Општег суда у случају *Luxembourg and Engie Global LNG Holding SARL, Engie Invest International SA and Engie v. European Commission*, T-516/18 and T-525/18 од 12. маја 2021. године.

Европски суд за људска права

Пресуда Европског суда за људска права у случају *The Sunday Times v. The United Kingdom*, од 26. априла 1979. године.

Пресуда Европског суда за људска права у случају *Janosevic v. Sweden*, од 23. јула 2002. године.

Мишљења Министарства финансија Републике Србије

Мишљење Министарства финансија, бр. 430-00-00530/2004-04, од 4. октобра 2004. године.

Мишљење Министарства финансија, бр. 30-03-00502/2005-04, од 23. децембра 2005. године.

Мишљење Министарства финансија, бр. 413-01-2348/2008-04, од 25. децембра 2008. године.

Мишљење Министарства финансија, бр. 413-01-2532/2010-04, од 27. августа 2010. године.

Мишљење Министарства финансија, бр. 430-00-158/2016-04, од 10. јануара 2017. године.

Мишљење Министарства финансија, бр. 413-00-131/2018-04, од 18. децембра 2018. године.

Мишљење Министарства финансија, бр. 430-00-576/2019-04, од 14. новембра 2019. године.

Мишљење Министарства финансија, бр. 430-00-218/2019-04, од 25. августа 2020. године.

Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-889/2019-04, од 5. фебруара 2020. године.

Мишљење Министарства финансија, бр. 430-00-00446/2018-04, од 12. фебруара 2020. године.

Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-00362/2021-04, од 27. априла 2020. године.

Мишљење Министарства финансија, бр. 011-00-907/2020-04, од 5. априла 2021. године.

Интернет извори

Влада Републике Србије, Тим за социјално укључивање и смањење сиромаштва, *Статистика сиромаштва: неједнакост*, доступно на: <https://socijalnoukljucivanje.gov.rs/sr/социјално-укључивање-у-рс/статистика-сиромаштва/неједнакост/>, 29. јун 2022.

Миланковић-Васовић, Љиљана, „Мишљење управног органа: Фактичке последице једног необавезујућег акта“, Propisi.com, доступно на: <http://www.propisi.com/misljenje-upravnog-organa.html>, 19. јун 2021.

Council of Europe, *About the Consultative Council of European Judges*, доступно на: <https://www.coe.int/en/web/ccje/about-the-ccje>, 29. август 2021.

БИОГРАФИЈА АУТОРКЕ

Лидија Живковић је рођена 25. марта 1990. године у Београду. Основну школу „Дринка Павловић“ и Прву београдску гимназију завршила је као носилац Вукове дипломе. На Правном факултету Универзитета у Београду дипломирала је 2013. године, са просечном оценом 9,97. Мастер студије из области Међународног пореског права на Економском универзитету у Бечу (*Wirtschaftsuniversität Wien*) завршила је *cum laude* 2015. године, одбравивши мастер тезу под називом *Finality of Losses and their Different or Preferential Treatment*. Мастер студије (Правно-економски модул) на Правном факултету Универзитета у Београду завршила је 2017. године, са просечном оценом 10, одбравивши мастер рад на тему *Резидентство правних лица*. Докторске студије на Правном факултету Универзитета у Београду, смер Јавне финансије и финансијско право, уписала је 2017. године.

Од 2013-2014. године била је приправник-волонтер у Привредном суду у Београду. Од 2016-2017. године била је запослена као консултант у пореско-правном одељењу консултантске фирме KPMG Београд. На Правном факултету Универзитета у Београду ангажована је од октобра 2016. године, најпре као демонстратор, затим као сарадник у настави (од 2018. године), односно асистент (од 2019. године) на предметима Пореско право и Право међународних пореских уговора.

Током студија, била је корисник стипендије Немачке службе за академску размену – DAAD у оквиру пројекта SEE | EU Cluster of Excellence in EU and International Law, за истраживачки боравак на Europa Institut, Saarland University (2022), као и за усавршавање немачког језика на Хумболтовом универзитету у Берлину (2021), стипендије Sasakawa Young Leaders Fellowship Fund – SYLFF (2019), коју додељује Tokyo Foundation for Policy Research, стипендије Српског фискалног друштва за истраживачки боравак у иностранству (2019), стипендије Фондације Швајцарске народне банке за похађање курса *Law and Economics of Taxation* (2018), стипендије за младе истраживаче Министарства просвете, науке и технолошког развоја (2018), стипендије Града Београда (2012. и 2013.) и стипендије Министарства просвете, науке и технолошког развоја Републике Србије (2010, 2011. и 2012.). Такође, добитник је награде Фонда Задужбине Луке Ћеловића и Миливоја Јовановића за студентски рад из области права и економије (2013).

Објавила је 18 научних и стручних радова у домаћим и међународним часописима и зборницима и учествовала на већем броју домаћих и међународних научних конференција, летњих школа и семинара. Истраживање за потребе докторске дисертације спровела је, између осталог, током студијских боравака на Институту за аустријско и међународно пореско право (*Institut für Österreichisches und Internationales Steuerrecht*) у Бечу, Аустрија, односно у Међународном бироу фискалне документације (*International Bureau of Fiscal Documentation – IBFD*) у Амстердаму, Холандија. Учествовала је на више домаћих и међународних научних и стручних пројеката, међу којима се издвајају пројекат IBFD-а *Observatory on the Protection of Taxpayer's Rights* (2017-2023.), пројекат HORIZON-WIDERA *Building Gender Equality through Gender Budgeting for Institutional Transformation* (од 2023.), пројекат Европске кооперације за науку и технологију *Globalization, Illicit Trade, Sustainability and Security – GLITSS* (од 2023.), и Пружање стручне помоћи Министарству финансија Републике

Србије у припреми нацрта преговарачке позиције у поступку приступања Србије Европској унији за поглавље 16 – Порези (2021).

Члан је Управног одбора Српског фискалног друштва и члан Међународне фискалне асоцијације (*International Fiscal Association – IFA*). Председник је Мреже младих Српског фискалног друштва.

Говори енглески (Cambridge IELTS Academic, Grade: 8.5/9, C2 equivalent) и немачки језик (Humboldt Universität zu Berlin, C2).

Изјава о ауторству

Име и презиме аутора Лидија Живковић

Број индекса ДС 03-2017

Изјављујем

да је докторска дисертација под насловом

Општа антиабузивна правила

- резултат сопственог истраживачког рада;
- да дисертација у целини ни у деловима није била предложена за стицање друге дипломе према студијским програмима других високошколских установа;
- да су резултати коректно наведени и
- да нисам кршио/ла ауторска права и користио/ла интелектуалну својину других лица.

Потпис аутора

У Београду, _____

Изјава о истоветности штампане и електронске верзије докторског рада

Име и презиме аутора Лидија Живковић

Број индекса ДС 03-2017

Студијски програм Јавне финансије и финансијско право

Наслов рада Општа антиабузивна правила

Ментор Проф. др Гордана Илић-Попов

Изјављујем да је штампана верзија мог докторског рада истоветна електронској верзији коју сам предао/ла ради похрањивања у **Дигиталном репозиторијуму Универзитета у Београду**.

Дозвољавам да се објаве моји лични подаци везани за добијање академског назива доктора наука, као што су име и презиме, година и место рођења и датум одбране рада.

Ови лични подаци могу се објавити на мрежним страницама дигиталне библиотеке, у електронском каталогу и у публикацијама Универзитета у Београду.

Потпис аутора

У Београду, _____

Изјава о коришћењу

Овлашћујем Универзитетску библиотеку „Светозар Марковић“ да у Дигитални репозиторијум Универзитета у Београду унесе моју докторску дисертацију под насловом:

Општа антиабузивна правила

која је моје ауторско дело.

Дисертацију са свим прилозима предао/ла сам у електронском формату погодном за трајно архивирање.

Моју докторску дисертацију похрањену у Дигиталном репозиторијуму Универзитета у Београду и доступну у отвореном приступу могу да користе сви који поштују одредбе садржане у одабраном типу лиценце Креативне заједнице (Creative Commons) за коју сам се одлучио/ла.

1. Ауторство (CC BY)
2. Ауторство – некомерцијално (CC BY-NC)
- ✓ 3. Ауторство – некомерцијално – без прерада (CC BY-NC-ND)
4. Ауторство – некомерцијално – делити под истим условима (CC BY-NC-SA)
5. Ауторство – без прерада (CC BY-ND)
6. Ауторство – делити под истим условима (CC BY-SA)

(Молимо да заокружите само једну од шест понуђених лиценци.
Кратак опис лиценци је саставни део ове изјаве).

Потпис аутора

У Београду, _____

1. **Ауторство.** Дозвољаваате умножавање, дистрибуцију и јавно саопштавање дела, и прераде, ако се наведе име аутора на начин одређен од стране аутора или даваоца лиценце, чак и у комерцијалне сврхе. Ово је најслободнија од свих лиценци.

2. **Ауторство – некомерцијално.** Дозвољаваате умножавање, дистрибуцију и јавно саопштавање дела, и прераде, ако се наведе име аутора на начин одређен од стране аутора или даваоца лиценце. Ова лиценца не дозвољава комерцијалну употребу дела.

3. **Ауторство – некомерцијално – без прерада.** Дозвољаваате умножавање, дистрибуцију и јавно саопштавање дела, без промена, преобликовања или употребе дела у свом делу, ако се наведе име аутора на начин одређен од стране аутора или даваоца лиценце. Ова лиценца не дозвољава комерцијалну употребу дела. У односу на све остале лиценце, овом лиценцом се ограничава највећи обим права коришћења дела.

4. **Ауторство – некомерцијално – делити под истим условима.** Дозвољаваате умножавање, дистрибуцију и јавно саопштавање дела, и прераде, ако се наведе име аутора на начин одређен од стране аутора или даваоца лиценце и ако се прерада дистрибуира под истом или сличном лиценцом. Ова лиценца не дозвољава комерцијалну употребу дела и прерада.

5. **Ауторство – без прерада.** Дозвољаваате умножавање, дистрибуцију и јавно саопштавање дела, без промена, преобликовања или употребе дела у свом делу, ако се наведе име аутора на начин одређен од стране аутора или даваоца лиценце. Ова лиценца дозвољава комерцијалну употребу дела.

6. **Ауторство – делити под истим условима.** Дозвољаваате умножавање, дистрибуцију и јавно саопштавање дела, и прераде, ако се наведе име аутора на начин одређен од стране аутора или даваоца лиценце и ако се прерада дистрибуира под истом или сличном лиценцом. Ова лиценца дозвољава комерцијалну употребу дела и прерада. Слична је софтверским лиценцама, односно лиценцама отвореног кода.