

**УНИВЕРЗИТЕТ У БЕОГРАДУ**

**ПРАВНИ ФАКУЛТЕТ**

**Светислав В. Костић**

**ЗАБРАНА ДИСКРИМИНАЦИЈЕ У  
МЕЂУНАРОДНОМ ОПОРЕЗИВАЊУ  
ДОХОТКА И ИМОВИНЕ**

**докторска дисертација**

**Београд, 2014**

**UNIVERSITY OF BELGRADE**

**FACULTY OF LAW**

**Svetislav V. Kostić**

**NON-DISCRIMINATION IN  
INTERNATIONAL TAXATION OF  
INCOME AND CAPITAL**

**doctoral dissertation**

**Belgrade, 2014**

## ПОДАЦИ О МЕНТОРИМА И ЧЛАНОВИМА КОМИСИЈЕ

	Титула	Име и презиме	Звање	Назив универзитета и факултета
<b>Ментор</b>	Доктор правних наука	Дејан Поповић	Редовни професор	Универзитет у Београду Правни факултет
<b>Ментор</b>	Доктор правних наука	Гордана Илић-Попов	Редовни професор	Универзитет у Београду Правни факултет
<b>Члан комисије</b>	Доктор правно-економских наука	Божидар Раичевић	Редовни професор (у пензији)	Универзитет у Београду Економски факултет

Датум одбране: \_\_\_\_\_

## ПОСВЕТА

*Оцу и сину који су једне лећње ноћи, пре његово 80 година, зајочели пућ којим моја породица још увек иде. Оцу, мом прадеди Милућину, јер је знао да, без обзира на све, подржи своје деће. Сину, мом деди Светиславу, заћо шћо је био и оћћао узор коме само моју да шћем.*

*Мојим родитељима, Весни и Владимиру, заћо шћо су ми били ослонац увек када ми је он био поћребан и заћо шћо су имали разумевања, чак и када ћо нисам заслужио.*

*Мојој сућрузи Теодори, без чије љубави и поћсрека никада не бих моћао да исћрајем, и уз коју сам бољи човек.*

*Мом сину Владимиру, заћо шћо ме, иако ћоћа још увек није свесћан, оћомиће да будем досћојан његовој осмеха и поћверења.*



## ПОДАЦИ О ДОКТОРСКОЈ ДИСЕРТАЦИЈИ

Назив	Забрана дискриминације у међународном опорезивању дохотка и имовине
Резиме	<p>Међународно опорезивање дохотка и имовине је нераскидиво везано за различит третман. Размере пореске обавезе, али и поступак опорезивања, зависе од тога да ли је порески обвезник резидент или нерезидент одређене државе. Извор прихода може утицати на њихов порески третман у случају резидентних обвезника, а порески подстицаји ће често бити усмерени само на оне случајеве који се могу повезати са јурисдикцијом чије их законодавство пружа. Мада су правила о забрани дискриминације у области међународног опорезивања дохотка и имовине присутна већ дуго, тек у последњих неколико деценија добијају на значају, и то првенствено кроз праксу Европског суда правде (ЕСП) у тумачењу основних слобода у области непосредних пореза. Како је управо забрана дискриминације садржана у основи нових односа који се успостављају на нивоу Европске уније (ЕУ), Светске трговинске организације и других наднационалних творевина, које све више уређују свеобухватни живот планете, питање забране дискриминације у области међународног опорезивања дохотка и имовине које се, на први поглед, чини тек посредно дотакнуто овим процесима, добија на свом значају.</p> <p>У оквиру ове докторске дисертације покушали смо да одговоримо на следећа кључна питања:</p> <ul style="list-style-type: none"><li>• Шта представља дискриминацију у међународном опорезивању дохотка и имовине?</li><li>• Када је и у ком обиму дискриминација забрањена у међународном опорезивању дохотка и имовине?</li><li>• Да ли су постојеће забране дискриминације у међународном опорезивању дохотка и имовине сврсисходне и могу ли се побољшати?</li><li>• Какав је значај правила о забрани дискриминације и на који начин она могу утицати на даљи развој међународног опорезивања дохотка и имовине, нарочито из перспективе српског пореског права.</li></ul>

Да бисмо одговорили на прво питање, односно шта представља дискриминацију у међународном опорезивању дохотка и имовине, било је неопходно да објаснимо значење самог појма дискриминације, као и шта су основе њене правне забране, а затим да утврдимо у којим случајевима дискриминација може да постоји у међународном опорезивању дохотка и имовине. Потом смо се посветили проучавању три одвојене целине правних извора у којима можемо доћи до одговора на питање када и које облике дискриминације законодавац забрањује у области међународног опорезивања дохотка и имовине. Прва целина у себи садржи међусобно различите правне прописе: уставна начела о забрани дискриминације и норме међународних конвенција о заштити људских права, одредбе међународних привредних споразума којима се забрањује дискриминација, као и одговарајуће норме домаћег српског привредног и пореског законодавства. Следећи правни извор је онај који је и најзначајнији за тему забране дискриминације у међународном опорезивању дохотка и имовине, али у оквиру којег смо наишли на већи број питања и дилема. Наиме, посветили смо се правној анализи одредбе чл. 24 Модел-конвенције ОЕЦД/УН која управо носи назив „забрана дискриминације”, као и њеног Коментара. Када је реч о одредби о забрани дискриминације у уговорима о избегавању двоструког опорезивања које примењује Србија утврдили смо да међу њима постоје значајни изузеци од решења које налазимо у чл. 24 Модел-конвенције ОЕЦД/УН, односно у већини закључених билатералних уговора о избегавању двоструког опорезивања у свету. Стога је посебна пажња била усмерена на истраживање значаја ових *српских* изузетака. Последња целина у којој смо трагали за разумевањем забране дискриминације у међународном опорезивању дохотка и имовине представљају одлуке ЕСП у примени основних слобода у области непосредног опорезивања, с обзиром на то да је пореско право ЕУ у области опорезивања дохотка и имовине засновано на забрани дискриминације. Подробна анализа јуриспруденције ЕСП показала је да се само један њен део може посматрати искључиво у оквирима права ЕУ, односно да се многа тумачења овог суда могу преузети и за потребе примене норми о забрани дискриминације у пореским уговорима.

С обзиром на то да кључ проблема забране дискриминације у међународном опорезивању дохотка и имовине лежи у исправном тумачењу правних норми којима је она уређена, као и у разумевању њихове сврхе, у проучавању одговарајућих правних текстова користили смо првенствено *нормативни* и *догматички* метод. Примена *компаративног* метода је била од суштинског значаја у случајевима у којима су препознате додирне тачке између различитих правних извора (нарочито између пореског права ЕУ и уговора о избегавању двоструког опорезивања), као и у истраживању питања у чијем тумачењу постоје различити приступи у упоредном праву и пракси. Како је за разумевање правила о забрани дискриминације у међународном опорезивању дохотка и имовине било неопходно истражити њихов развој и бројне промене кроз које су она прошла, у овом истраживању примењен је и *историјскоправни* метод. Расправа о теми забране дискриминације у међународном опорезивању дохотка и имовине захтевала је и примену *аксиолошког* метода. Наиме, у оквиру ове докторске дисертације покушали смо да дођемо до одговора на питање шта је циљ одредби о забрани дискриминације у међународном пореском праву, као и какав је однос општих правила о забрани дискриминације и међународног опорезивања дохотка и имовине. За потребе утврђивања сврхе одредби о забрани дискриминације у међународном опорезивању дохотка и имовине било је неопходно да се вредносно одредимо према њиховој улози, а затим да оценимо да ли постојеће норме испуњавају циљ коме сматрамо да би требало да служе.

Предузето истраживање довело нас је до неколико значајних закључака:

- Резидентни порески обвезници могу бити потпуно упоредиви са нерезидентним обвезницима. Такав закључак се недвосмислено намеће у случају када законодавство одређене државе, у области пореза на доходак (добит) и на имовину, примењује искључиво опорезивање по принципу извора..

	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Сprovedено истраживање је потврдилода забрана дискриминације у међународном опорезивању дохотка и имовине, а нарочито у уговорном пореском праву, има своје место, односно има сврху, али да она у овом тренутку није јасна.</li> <li>• Сврху забране дискриминације у међународном опорезивању дохотка и имовине смо препознали у виду претходног питања, од чијег би одговора требало да зависи даље уређење опорезивања са прекограничним елементом између две државе. Забрана дискриминације представља начело на коме међународно опорезивање држава уговорница треба да почива, односно оквир на који се касније надовезују посебна правила везана за опорезивање појединачних облика прихода.</li> </ul>
<b>Кључне речи</b>	дискриминација, непосредни порези, међународно пореско право, уговори о избегавању двоструког опорезивања, пореско право ЕУ
<b>Научна област</b>	Правне науке
<b>Ужа научна област</b>	Јавне финансије и финансијско право
<b>УДК</b>	336.227.1

## INFORMATION ON THE DOCTORAL DISSERTATION

Title	<b>Non-discrimination in international taxation of income and capital</b>
<b>Resume</b>	<p>International taxation of income and capital is inseparably related to different treatment. The scope of tax liabilities, as well as procedural aspects of taxation, depend on whether the taxpayer is a resident or a non-resident of a particular country. The source of income may impact its tax treatment in the case of resident taxpayers, while tax incentives will be available only in cases which may be linked to the jurisdiction whose legislation provides them. Although non-discrimination rules in the area of international taxation of income and capital have been present for quite some time, it is only in the last few decades that they are gaining in relevance, primarily through the jurisprudence of the European Court of Justice (ECJ) in interpreting the application of the fundamental freedoms within direct taxation issues. As non-discrimination is at the core of the new relationships being established at the level of the European Union (EU), the World Trade Organization and other supranational creations, which increasingly dominate the overall life on our planet, the problem of non-discrimination in international taxation of income and capital, on first glance only indirectly impacted by these processes, becomes one of a fundamental importance.</p> <p>In this doctoral dissertation we have tried to answer the following key questions:</p> <ul style="list-style-type: none"><li>• What represents discrimination in international taxation of income and capital?</li><li>• When and in what scope is discrimination prohibited in international taxation of income and capital?</li><li>• Do existing non-discrimination norms in international taxation of income and capital fulfill their purpose and can they be improved?</li><li>• What is the relevance of non-discrimination rules and in what way can they impact the future development of international taxation of income and capital, particularly from the perspective of Serbian tax law.</li></ul>

To answer the first question – what represents discrimination in international taxation of income and capital – we had to explain the meaning of the very notion of discrimination, as well as the basis for its legal prohibition, and then to determine in which situations can discrimination exist in international taxation of income and capital. Subsequently, we dedicated our research to analyzing three separate groups of legal sources in which we can find the answer to the question when and in which forms the legislator prohibits discrimination in the area of international taxation of income and capital. The first group of legal sources is made up of heterogeneous legal provisions: constitutional prohibitions of discrimination and norms of international human rights conventions, the non-discrimination rules contained in international commercial treaties, as well as those found in Serbian domestic commercial and tax law. The following legal source was the most relevant one for the topic of our research, but in it we were faced with a multitude of dilemmas. Namely, we directed our analysis towards the provision of Art. 24 of the OECD/UN Model Tax Convention, which bears the title “non-discrimination”, as well as to the stipulations of its Commentary. With respect to the non-discrimination norms found in double taxation treaties applied by Serbia, we discovered that they contain notable exceptions to the solutions of Art. 24 of the OECD/UN Model Tax Convention, and therefore the majority of bilateral double taxation treaties applied globally. Thus, we dedicated considerable efforts to researching these *Serbian* peculiarities. The last area of law from which we attempted to grasp an understanding of the prohibition of discrimination in international taxation of income and capital are the decisions of the ECJ in the application of fundamental freedoms in the area of direct taxation, primarily due to the fact that EU tax law is based on the non-discrimination principle. A thorough analysis of the ECJ’s jurisprudence showed that only a part of it may be viewed only within EU boundaries and that numerous interpretations of this Court may be used for the purposes of applying the non-discrimination provisions of double taxation treaties.

Due to the fact that the key to solving the issue of non-discrimination in international taxation of income and capital lies in the proper interpretation of the legal norms which govern it, as well as in the understanding of their purpose, when analyzing the respective legal texts we have primarily relied on the *normative* and the *dogmatic* method. The use of the *comparative* method was of crucial importance in cases where similarities between various sources of law were recognized (particularly those between EU law and double taxation treaties), as well as in exploring issues in whose interpretations there are various approaches in comparative law and practice. As the understanding of the non-discrimination rules demanded an analysis of their development and numerous amendments which they have undergone, in our research we have also applied the *historical legal* methodology. The deliberations on the subject of non-discrimination in international taxation of income and capital asked for the application of the *axiological* method. Namely, in this doctoral thesis we have tried to ascertain the purpose of the non-discrimination provisions in international tax law, as well as the relationship between general non-discrimination prohibitions and international taxation of income and capital. In order to determine the purpose of the non-discrimination norms in international taxation of income and capital it was necessary to give their qualitative assessment, which allowed us to judge whether the existing norms fulfill the purpose which we deem they should serve.

Our research lead to a number of important conclusions:

- Resident taxpayers may be fully comparable with non-resident ones. Such a conclusion is inadvertently reached in case where the legislation of a particular country applies only the source principle for the purposes of taxing income and capital.
- The undertaken analysis confirmed that the prohibition of discrimination in international taxation of income and capital, particularly in double taxation treaty law, has its place and a purpose, but that purpose is not at this point in time altogether clear.

	<ul style="list-style-type: none"> <li>• We have recognized the role of non-discrimination in international taxation of income and capital as a preliminary issue, based on whose resolution the further delineation of cross-border taxation between two states should depend. The prohibition of discrimination is a principle on which the international tax legislation of the contracting states should be based, i.e. it is a starting point from which particular rules governing the taxation of specific types of income should emanate.</li> </ul>
<b>Key words</b>	discrimination, direct taxes, international tax law, double taxation treaties, EU tax law
<b>Scientific area</b>	Legal sciences
<b>Specific scientific area</b>	Public Finance and Financial Law
<b>UDK</b>	336.227.1



## САДРЖАЈ

УВОД.....	1
1. Предмет и циљ дисертације.....	1
2. Основне хипотезе од којих ће се полазити у истраживању .....	8
3. Методе примењене у истраживању .....	10
ДЕО ПРВИ .....	12
РАЗУМЕВАЊЕ ПОЈМА ДИСКРИМИНАЦИЈЕ.....	12
I Семантика речи дискриминација.....	12
II Правна забрана дискриминације.....	16
ДЕО ДРУГИ .....	27
ОСНОВЕ МЕЂУНАРОДНОГ ОПОРЕЗИВАЊА ДОХОТКА И ИМОВИНЕ.....	27
I Општа начела међународног опорезивања дохотка и имовине.....	27
1. Ограничена и неограничена пореска обавеза .....	27
2. Двоструко правно опорезивање .....	31
3. Избегавање двоструког правног опорезивања .....	32
4. Разлике у начину опорезивања резидената и нерезидената.....	38
II Међународно опорезивање дохотка и имовине у српском домаћем пореском праву.....	41
1. Међународно опорезивање дохотка физичких лица у српском домаћем пореском праву .....	41
2. Међународно опорезивање добити правних лица у српском домаћем пореском праву .....	46
3. Међународно опорезивање имовине у српском домаћем пореском праву .....	64
III Уговори о избегавању двоструког опорезивања дохотка и имовине.....	70
ДЕО ТРЕЋИ .....	76
НАЧЕЛА ЗАБРАНЕ ДИСКРИМИНАЦИЈЕ У СРПСКОМ ПОЗИТИВНОМ ПРАВУ И ЊИХОВ ОДНОС СА МЕЂУНАРОДНИМ ОПОРЕЗИВАЊЕМ ДОХОТКА И ИМОВИНЕ.....	76
I Уставна забрана дискриминације .....	77
II Забрана дискриминације у међународним конвенцијама о заштити људских права.....	88
III Забрана дискриминације у међународним привредним споразумима .....	95
1. Забрана дискриминације у међудржавним споразумима о економској сарадњи (општим и посебним) .....	96

2.	Забрана дискриминације у међународним споразумима о слободној трговини и правилима СТО.....	99
2.1	Забрана дискриминације у ГАТТ 1994 .....	101
2.2	Забрана дискриминације у ГАТС .....	107
2.3	Забрана дискриминације у Споразуму о трговинским аспектима права интелектуалне својине .....	116
2.4	Забрана дискриминације у међународним споразумима о слободној трговини које Србија примењује .....	117
3.	Забрана дискриминације у међудржавним споразумима о заштити улагања .....	118
IV	Забрана дискриминације у српском пореском и привредном законодавству .....	126
	ДЕО ЧЕТВРТИ .....	129
	НАЧЕЛО ЗАБРАНЕ ДИСКРИМИНАЦИЈЕ У УГОВОРИМА О ИЗБЕГАВАЊУ ДВОСТРУКОГ ОПОРЕЗИВАЊА .....	129
I	Опште напомене о забрани дискриминације у уговорима о избегавању двоструког опорезивања .....	129
II	Забрана дискриминације по основу држављанства .....	131
1.	Забрана дискриминације по основу држављанства у Модел-конвенцији ОЕЦД/УН (чл. 24, ст. 1 Модел-конвенције ОЕЦД/УН) .....	131
2.	Забрана дискриминације по основу држављанства, односно резидентства у српским пореским уговорима .....	148
2.1	Српски порески уговори у којима није предвиђена забрана дискриминације .....	153
2.2	Српски порески уговори чије норме о забрани дискриминације по основу држављанства преузимају решења из чл. 24, ст. 1 Модел-конвенције ОЕЦД/УН .....	153
2.3	Забрана дискриминације по основу резидентства у српским пореским уговорима .....	157
III	Забрана дискриминације апатрида .....	164
1.	Забрана дискриминације апатрида у Модел-конвенцији ОЕЦД/УН (чл. 24, ст. 2 Модел-конвенције ОЕЦД/УН) .....	164
2.	Забрана дискриминације апатрида у српским пореским уговорима .....	166
IV	Забрана дискриминације сталних пословних јединица .....	167
1.	Забрана дискриминације сталних пословних јединица у Модел-конвенцији ОЕЦД/УН (чл. 24, ст. 3 Модел-конвенције ОЕЦД/УН) .....	167
2.	Забрана дискриминације сталних пословних јединица у српским пореским уговорима .....	183
V	Забрана дискриминације у погледу признавања расхода .....	194
1.	Забрана дискриминације у погледу признавања расхода у Модел-конвенцији ОЕЦД/УН (чл. 24, ст. 4 Модел-конвенције ОЕЦД/УН) .....	194

2. Забрана дискриминације у погледу признавања расхода у српским пореским уговорима .....	200
VI Забрана дискриминације по основу власништва над капиталом предузећа .....	201
1. Забрана дискриминације по основу власништва над капиталом предузећа у Модел-конвенцији ОЕЦД/УН (чл. 24, ст. 5 Модел-конвенције ОЕЦД/УН) .....	201
2. Забрана дискриминације по основу власништва над капиталом предузећа у српским пореским уговорима .....	211
VII Примена начела забране дискриминације на све пореске облике .....	212
1. Примена начела забране дискриминације на све пореске облике у Модел-конвенцији ОЕЦД/УН (чл. 24, ст. 6 Модел-конвенције ОЕЦД/УН) .....	212
2. Правило о распрострањању начела забране дискриминације на све пореске облике у српским пореским уговорима.....	213
ДЕО ПЕТИ .....	215
ЗАБРАНА ДИСКРИМИНАЦИЈЕ У ПОРЕСКОМ ПРАВУ ЕУ .....	215
I Пореско право ЕУ и четири основне слободе .....	215
1. Извори права ЕУ у области пореза на доходак и на имовину .....	215
2. Четири основне слободе ЕУ .....	218
3. Дискриминација и ограничења основних слобода из СФЕУ у области пореза на доходак и на имовину.....	226
II Пракса ЕСП у примени основних слобода у области опорезивања дохотка и имовине .....	232
1. Слобода кретања особа .....	233
1.1 Право грађана ЕУ на слободно кретање и настањење на целом њеном простору.....	238
1.2 Слобода кретања радника.....	242
1.3 Слобода пословног настањења .....	248
2. Слобода пружања услуга .....	249
3. Слобода кретања капитала .....	254
III Оправдања за дискриминацију у пореском праву ЕУ .....	258
IV Однос између пореског права ЕУ и уговора о избегавању двоструког опорезивања .....	262
V Усаглашеност правила о међународном опорезивању дохотка и имовине у српском пореском праву са забраном дискриминације у пореском праву ЕУ .....	267
1. Усаглашеност опорезивања имовине у Србији са забраном дискриминације у пореском праву ЕУ .....	268

2. Усаглашеност одредби ЗПДГ са забраном дискриминације у пореском праву ЕУ .....	270
3. Усаглашеност одредби ЗПДПЛ са забраном дискриминације у пореском праву ЕУ .....	273
ДЕО ШЕСТИ.....	275
ПОГЛЕД НА ПРАВИЛА О ЗАБРАНИ ДИСКРИМИНАЦИЈЕ У ПОРЕСКИМ УГОВОРИМА ИЗ УГЛА ПОРЕСКОГ ПРАВА ЕУ И ОПШТИХ ПРАВНИХ НАЧЕЛА О ЗАБРАНИ ДИСКРИМИНАЦИЈЕ.....	275
I Вредносна оцена одредби о забрани дискриминације у пореским уговорима .....	275
II Отворена питања .....	278
1. Сврха одредби о забрани дискриминације у пореским уговорима .....	278
2. Тумачење одредби о забрани дискриминације из уговора о избегавању двоструког опорезивања .....	280
III Будућност одредби о забрани дискриминације у пореским уговорима .....	282
ЗАКЉУЧАК .....	287
БИБЛИОГРАФИЈА .....	292
ПРИЛОГ .....	323
БИОГРАФИЈА АУТОРА .....	325

## УВОД

### 1. Предмет и циљ дисертације

Међународно опорезивање дохотка и имовине је нераскидиво везано за различит третман. Размере пореске обавезе, али и поступак опорезивања, зависе од тога да ли је порески обвезник резидент или нерезидент одређене државе. Извор прихода може утицати на њихов порески третман у случају резидентних обвезника, а порески подстицаји ће често бити усмерени само на оне случајеве који се могу повезати са јурисдикцијом чије их законодавство пружа. Значајно је приметити и то да је опорезивање дохотка и имовине била и остала једна од оних правних области у којима државе најдоследније чувају своју сувереност и у оквиру којих ретко и веома невољно пристају на ограничења.<sup>1</sup>

Када се говори о забрани дискриминације у међународном опорезивању дохотка и имовине, однос држава према овом питању се можда најбоље може дефинисати кроз анегдоту, препричану на научним скуповима посвећеним питањима опорезивања са прекограничним елементом, да су државе чланице ОЕЦД<sup>2</sup> пристале да одредба о забрани дискриминације буде унета у Нацрт Конвенције о двоструком опорезивању дохотка и имовине ОЕЦД из 1963. године тек пошто су

---

<sup>1</sup> У прилог овој тврдњи најбоље говори чињеница да оснивачки уговори Европске уније, наднационалне творевине у оквиру које је дошло до највећег степена одрицања од сопственог суверенитета независних држава, уопште и не помињу директне порезе, порезе које примарно чине порези на доходак и порези на имовину. Вид.: Ben J.M. Terra, Peter J. Wattel, *European Tax Law – Sixth Edition (Abridged Student Edition)*, Wolters Kluwer, Alphen aan den Rijn 2012, стр. 16.

<sup>2</sup> Фискални комитет Организације за економску сарадњу и развој (енг. *Organization for Economic Cooperation and Development*, у даљем тексту: **ОЕЦД**) је 1956. године отпочео рад на изради модела уговора којим би се проблем двоструког опорезивања између држава чланица ОЕЦД разрешио и који би био прихватљив за све њих, а који је окончан 1963. године објављивањем извештаја, који је у себи садржао Нацрт Конвенције о двоструком опорезивању дохотка и имовине ОЕЦД. Савет ОЕЦД је 30. јула 1963. године усвојио препоруку којом је позвао све државе чланице да се приликом међусобног закључивања билатералних уговора о избегавању двоструког опорезивања руководе Нацртом Конвенције о двоструком опорезивању дохотка и имовине ОЕЦД. Вид.: Model Tax Convention on Income and on Capital (condensed version), OECD, Paris 2010, стр. 8.

их њени творци убедили да она никада неће бити примењена. Накнадне измене Модел-конвенције ОЕЦД,<sup>3</sup> као и њен Званични коментар,<sup>4</sup> сведоче да су се државе чланице ОЕЦД постарале да обезбеде да се уверавања из претходно описане анегдоте у што је већој могућој мери обистине. Упоредна искуства нас суочавају и са израженим *пореским патриотизмом* националних судова у случајевима у којима се расправљало о постојању забрањене пореске дискриминације, било да је таква забрана проистицала из општих правних начела домаћег законодавства или из одредби уговора о избегавању двоструког опорезивања. Сведоци смо да су правила о забрани дискриминације у области међународног опорезивања дохотка и имовине присутна веома дуго, али да тек у последњих неколико деценија добијају на значају, и то првенствено кроз праксу Европског суда правде<sup>5</sup> у тумачењу основних слобода у области непосредних пореза.<sup>6</sup> Светска привреда се развија и обједињује на начин који би до скоро био незамислив, што пред пореског законодавца сваке државе поставља многа питања за која тешко да може да нађе одговор применом устаљених схватања. Како је управо забрана дискриминације садржана у основи нових односа који се успостављају на нивоу Европске уније,<sup>7</sup> Светске трговинске организације<sup>8</sup> и

---

<sup>3</sup> Нацрт Конвенције о двоструком опорезивању дохотка и имовине ОЕЦД из 1963. године је замењен 1977. године Модел-конвенцијом ОЕЦД о двоструком опорезивању дохотка и имовине (у даљем тексту: Модел-конвенција ОЕЦД 1977), док је 1992. године донета Модел-конвенција о порезима на доходак и на имовину (Модел-конвенција ОЕЦД 1992), која је до данас претрпела већи број измена, али је успела да задржи свој назив (накнадне верзије Модел-конвенције ОЕЦД о порезима на доходак и на имовину ће у даљем тексту бити називане Модел-конвенција ОЕЦД, уз назнаку одговарајуће године њеног издања).

<sup>4</sup> Нацрт Конвенције о двоструком опорезивању дохотка и имовине ОЕЦД из 1963. године, као и накнадне Модел-конвенције ОЕЦД, прате њихови званични коментари (у даљем тексту: **Коментар Модел-конвенције ОЕЦД**), чији су творци стручњаци именовани у Фискални комитет ОЕЦД од стране држава чланица ОЕЦД.

<sup>5</sup> Енг. *European Court of Justice* (у даљем тексту: ЕСП).

<sup>6</sup> Вид.: Mary C. Bennett, "The David R. Tillinghast Lecture Nondiscrimination in International Tax Law: A Concept in Search of a Principle", *The Tillinghast Lecture 1996 – 2005*, NYU School of Law, New York 2007, стр. 411- 412.

<sup>7</sup> У даљем тексту: ЕУ.

<sup>8</sup> У даљем тексту: СТО.

других наднационалних творевина, које све више уређују свеобухватни живот планете, питање забране дискриминације у области међународног опорезивања дохотка и имовине које се, на први поглед, чини тек посредно дотакнуто овим процесима, добија на свом значају.<sup>9</sup> Са друге стране, озбиљна економска криза која је пред крај прве деценије XX века захватила читав свет, доводи до изражене „глади” за пореским приходима држава и поновних покушаја затварања у сопствене границе у циљу заштите тих прихода, при чему управо такво затварање, по правилу, прати и доношење дискриминаторних пореских прописа.

Предмет ове докторске дисертације је свеобухватно одређење места забране дискриминације у међународном опорезивању дохотка и имовине, при чему је њен циљ да одговори на следећа кључна питања:

- Шта представља дискриминацију у међународном опорезивању дохотка и имовине?
- Када је и у ком обиму дискриминација забрањена у међународном опорезивању дохотка и имовине?
- Да ли су постојеће забране дискриминације у међународном опорезивању дохотка и имовине сврсисходне и могу ли се побољшати?
- Какав је значај правила о забрани дискриминације и на који начин она могу утицати на даљи развој међународног опорезивања дохотка и имовине, нарочито из перспективе српског пореског права.

Да бисмо одговорили на прво питање, односно шта представља дискриминацију у међународном опорезивању дохотка и имовине, неопходно је да разумемо сам њен појам, као и шта су основе њене правне забране, а затим да утврдимо у којим случајевима дискриминација може да постоји у међународном опорезивању дохотка и имовине. Претходно је неопходно посветити одређену пажњу принципима међународног опорезивања дохотка, добити и имовине. У овом раду

---

<sup>9</sup> Вид.: Servatius van Thiel, “General Report”, *WTO and Direct Taxation* (eds. Michael Lang, et. al.), Linde Verlag Wien, Vienna 2005, стр. 19-21; Claus Staringer, Hermann Schneeweiss, “Tax Treaty Non-discrimination and EC Freedoms”, *Tax Treaty Law and EC Law* (eds. Michael Lang, Joseph Schuch, Claus Staringer), Lind Verlag Wien, Vienna 2007, стр. 230.

можемо доћи до два облика сагледавања дискриминације у међународном опорезивању дохотка и имовине. На првом месту то ће бити препознавање случајева када различит третман, предвиђен правилима међународног опорезивања дохотка и имовине, представља правно забрањени облик дискриминације, који је потребно отклонити. Због тога, потребно је и да утврдимо који од различитих третмана представљају дозвољене облике дискриминације и да дамо суд о томе да ли су разлози који стоје иза њиховог прихватања оправдани.

Следећи корак је да проучимо три одвојене целине правних извора у којима можемо доћи до одговора на питање када и које облике дискриминације законодавац забрањује у области међународног опорезивања дохотка и имовине.

Прва целина у себи садржи међусобно различите правне прописе: уставна начела о забрани дискриминације и норме међународних конвенција о заштити људских права, одредбе међународних привредних споразума којима се забрањује дискриминација, као и одговарајуће норме домаћег српског привредног и пореског законодавства. Наведени правни извори се готово нигде изричито не баве дискриминацијом и њеном забраном у области међународног опорезивања дохотка и имовине, али могу имати врло значајан утицај на њу, при чему управо ови извори постављају основне премисе које сваки порески законодавац мора поштовати приликом уређивања ове области. На пример, има ли места примени и, ако је има, како разумети изричиту забрану сваког облика дискриминације, непосредног или посредног, из чл. 21, ст. 3 Устава Републике Србије,<sup>10</sup> у случајевима различитог пореског третмана резидената и нерезидената? Другим речима, истраживањем прве целине правних извора би требало да дођемо до одговора на питање где се налази „доњи праг“ у забрани дискриминације у међународном опорезивању дохотка и имовине, који би сваки законодавац морао да поштује.

Следећи правни извор је онај који се чини најзначајнијим, али у оквиру којег можемо наићи на већи број, још увек нерешених, питања и дилема. Наиме,

---

<sup>10</sup>Службени гласник Републике Србије, бр. 98/06 (у даљем тексту: УРС).



потребно је посветити се правној анализи норме о забрани дискриминације у уговорима о избегавању двоструког опорезивања.<sup>11</sup> С обзиром на то да су, како је то упечатљиво приметио Ави Јона (*Reuven. S. Avi-Yonah*), текстови преко 2.500 билатералних пореских уговора, који су данас у примени, идентични у око три четвртине свог текста,<sup>12</sup> као и да се два најзначајнија модела за њихово закључивање, Модел ОЕЦД и Модел Организације уједињених нација,<sup>13</sup> међу собом у овом погледу не разликују, анализираћемо одредбу чл. 24 Модел-конвенције ОЕЦД/УН која управо носи назив „забрана дискриминације“, као и њен Коментар. Када је реч о одредби о забрани дискриминације у уговорима о избегавању двоструког опорезивања које примењује Србија (у које спада један број уговора о избегавању двоструког опорезивања које су закључиле бивше Социјалистичка Федеративна Република Југославија,<sup>14</sup> Савезна Република Југославија,<sup>15</sup> односно Државна заједница Србија и Црна Гора<sup>16</sup>), међу њима

---

<sup>11</sup> У даљем тексту алтернативно: **уговори о избегавању двоструког опорезивања** или **порески уговори**.

<sup>12</sup> Вид.: Reuven. S. Avi-Yonah, *Double Tax Treaties: an Introduction*, December 3, 2007 (доступно на: <http://ssrn.com/abstract=1048441> or <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.1048441>). Само између држава чланица ЕУ данас се примењује готово 400 билатералних уговора о избегавању двоструког опорезивања.

<sup>13</sup> Модел-конвенција Организације уједињених нација о двоструком опорезивању између развијених земаља и земаља у развоју (у даљем тексту: Модел-конвенција УН) је објављена 1980. године и представља алтернативу Модел-конвенцији ОЕЦД, по томе да више тежи ка уважавању интереса земаља у развоју. Модел-конвенција УН је до сада ревидирана два пута, први пут 1999. године и последњи пут 2011. године. Модел-конвенцију УН прати њен званични коментар (у даљем тексту: **Коментар Модел-конвенције УН**), који преузима одредбе Коментара Модел-конвенције ОЕЦД, тамо где су ове две Модел-конвенције подударне, односно где су њихови творци сагласни у погледу тумачења појединих одредби, док у случају размимоилажења Коментар Модел-конвенције УН садржи посебна решења у односу на Коментар Модел-конвенције ОЕЦД.

<sup>14</sup> У даљем тексту: **СФРЈ**. Уговори о избегавању двоструког опорезивања са Белгијом, Великом Британијом, Италијом, Кипром, Малезијом, Немачком, Норвешком, Финском, Француском, Холандијом, Шведском и Шри Ланком.

<sup>15</sup> У даљем тексту: **СРЈ**. Уговори о избегавању двоструког опорезивања са Белорусијом, Бугарском, Македонијом, Мађарском, Кином, ДНР Корејом, Кувајтом, Пољском, Румунијом, Руском Федерацијом, Словачком, Украјином и Хрватском.

постоје значајни изузеци од решења које налазимо у чл. 24 Модел-конвенције ОЕЦД/УН, односно у већини закључених билатералних уговора о избегавању двоструког опорезивања у свету. Стога, посебна пажња мора бити усмерена на истраживање значаја ових *српских* изузетака.

Последњу целину у којој ћемо трагати за разумевањем забране дискриминације у међународном опорезивању дохотка и имовине представљају одлуке ЕСП у примени основних слобода у области непосредног опорезивања. Поред мањег броја директива, пореско право ЕУ у области пореза на доходак и на имовину је створено праксом ЕСП путем тзв. негативне интеграције, тј. уклањањем оних норми домаћег законодавства држава чланица које су дискриминаторне према држављанима других држава чланица, односно које представљају препреку за остварење неке од четири основне слободе загарантоване правом ЕУ (слобода кретања добара, слобода кретања особа, слобода пружања услуга и слобода кретања капитала).<sup>17</sup> Суштински, пореско право ЕУ у области опорезивања дохотка и имовине је засновано на забрани дискриминације.<sup>18</sup> Проучавајући пореско право ЕУ и његов однос према забрани дискриминације у међународном опорезивању дохотка и имовине трагаћемо за оним тумачењима која би се могла применити и на одредбе домаћег законодавства у овој области у држави која није чланица ЕУ, односно у примени одредби уговора о избегавању двоструког опорезивања, при чему морамо водити рачуна о духу и циљевима права ЕУ, који леже у основи пресуда ЕСП, а који се не могу прихватити у строго националном контексту, нити у интерпретацији уговора о избегавању двоструког опорезивања између две државе које нису тако снажно међусобно везане, као што је то случај са државама чланицама ЕУ. Довољно је да приметимо да већ прва одлука ЕСП у области непосредних пореза, тзв. *Avoir fiscal* одлука из 1986.

---

<sup>16</sup> У даљем тексту: **СЦГ**. Уговори о избегавању двоструког опорезивања са Албанијом, Босном и Херцеговином, Египтом, Индијом, Летонијом, Молдавијом, Словенијом, Турском, Чешком и Швајцарском.

<sup>17</sup> Вид.: Michael. J. Graetz, Alvin C. Warren Jr., "Income Tax Discrimination and the Political and Economic Integration of Europe", *Yale Law Journal*, Vol. 115, Issue 6/2006, стр. 1190-1192.

<sup>18</sup> Вид.: Ruth Mason, Michael S. Knoll, "What is Tax Discrimination", *Yale Law Journal*, Vol. 121, Issue 5/2012, стр. 1024-1026.

године,<sup>19</sup> садржи тумачење које одудара од онога које бисмо добили путем примене Коментара чл. 24 Модел-конвенције ОЕЦД у погледу забране дискриминације сталних пословних јединица, те би нам у овом случају циљ био да утврдимо да ли разлог лежи у духу и циљевима права ЕУ, или се, пак, ради о томе да је Коментар послужио државама чланицама ОЕЦД-а да обезбеде што тежу примену одредби о забрани дискриминације у уговорима о избегавању двоструког опорезивања, уносећи у њега упитна тумачења.

Након проучавања најзначајнијих извора за питање забране дискриминације у међународном опорезивању дохотка и имовине, покушаћемо да, после готово 30 година од капиталног дела ван Рада (*Kees van Raad*) на тему забране дискриминације у међународном пореском праву,<sup>20</sup> користећи се исцрпном праксом ЕСП на коју се он није могао ослонити (прва одлука ЕСП у области непосредних пореза је донета исте године када је наведено дело објављено), као и другим налазима до којих дођемо у овом раду, дамо вредносну оцену норме о забрани дискриминације у међународном уговорном пореском праву. У том смислу, настојаћемо да одговоримо на два суштинска отворена питања: а) шта је циљ забране дискриминације у пореским уговорима и да ли се он може остварити применом постојећег тумачења које налазимо у Коментару Модел-конвенције ОЕЦД? и б) како тумачити одредбу о забрани дискриминације у уговорима о избегавању двоструког опорезивања, у светлу резултата до којих будемо дошли истраживањем других извора, а нарочито праксе ЕСП, као и њеног циља, који је, за сада, у великој мери нејасан? Одговор на претходна два питања треба да нам омогући да препознамо шта је потребно учинити како би норма о забрани дискриминације у уговорима о избегавању двоструког опорезивања јасно испунила свој циљ и добила онај значај који јој припада.

Проучавање забране дискриминације у међународном опорезивању дохотка и имовине отвориће бројна питања која задиру у саму суштину начела на којима оно почива (нпр. да ли је резидентни порески обвезник увек у различитом

---

<sup>19</sup> ECJ, Case C- 270/83, *Commission v France*, [1986] ECR 0273.

<sup>20</sup> Kees van Raad, *Nondiscrimination in International Tax Law*, Kluwer Law and Taxation Publishers, Deventer 1986.

положају од нерезидентног, те стога њихов различит порески третман не може представљати дискриминацију, или је одговор на ово питање релативизиован). На крају следи систематизација резултата до којих будемо дошли у истраживању.

Током наведених истраживања покушаћемо да уважимо особености српског права и да сагледамо каква је улога забране дискриминације у међународном опорезивању дохотка и имовине како је она уређена српским пореским прописима, али и да истражимо какав ће бити њен значај у годинама које су пред нама, нарочито имајући у виду тежњу Србије ка прикључењу ЕУ и СТО.

## **2. Основне хипотезе од којих ће се полазити у истраживању**

Наше предстојеће истраживање ће се заснивати на полазиштима три основне хипотезе:

Прва хипотеза доводи у питање премису да порески резидент и порески нерезидент нису у истом положају, односно да се не може сматрати да су околности резидената и нерезидената од значаја за утврђивање њихових пореских обавеза упоредиве. Наиме, пореска законодавства редовно на различите начине уређују опорезивање оних лица чија је пореска обавеза према одређеној јурисдикцији неограничена, од лица која су дужна да плате порез само на онај доходак или на ону имовину која свој извор имају на њеној територији. Можемо приметити да разлике у третману постоје и у односу на приходе, односно расходе, у зависности од њиховог извора. Међутим, оно што пред истраживача поставља велики проблем је то што ће се правне забране дискриминације односити, готово по правилу, на забрану различитог третмана по основу држављанства, односно „припадности одређеној држави, док – осим неколико изузетака (САД, Филипини) – држављанство непосредно неће бити од значаја за одређивање пореских обавеза. Другим речима, чак и ако успемо да оборимо претпоставку да порески резиденти и порески нерезиденти нису упоредиви (а без упоредивости нема говора о дискриминацији), суочавамо се са питањем да ли се постојеће забране дискриминације могу уопште применити у случајевима када разлика у третману није изричито заснована на држављанству као одлучујућој чињеници за

успостављање пореске јурисдикције одређене државе. Потврђивање прве хипотезе од које ово истраживање полази – да начело по којем се порески резиденти и нерезиденти никада не могу упоредити није тачно – представља предуслов за даљу расправу о забрани дискриминације у међународном опорезивању дохотка и имовине и истраживању њеног непосредног и посредног облика.

Следећа полазишна хипотеза је да забрана дискриминације у међународном опорезивању дохотка и имовине, а нарочито у уговорном пореском праву, има своје место, односно има сврху, али да она у овом тренутку није јасна. Наиме, разумно је претпоставити да уколико изричите одредбе о забрани дискриминације постоје у готово свим уговорима о избегавању двоструког опорезивања који се данас примењују у свету, онда оне морају служити неком вишем циљу, а не само да буду њихов „декоративни“ део, који ће бити у складу са дискурсом „политичке коректности“ и који не подразумева практичну примену. Када се суочимо са чињеницом да је непосредна дискриминација по основу држављанства веома ретка у пореским законодавствима, управо из разлога што се држављанство не узима као одлучујући фактор за одређивање размера пореске обавезе (ту улогу има резидентство), онда се мора поставити питање која је сврха одредби о забрани дискриминације по овом основу? Изазов за истраживача лежи у томе што се већ из сâмог најзначајнијег извора за проучавање питања забране дискриминације у међународном пореском праву, Модел-конвенције ОЕЦД и њеног Коментара, види да њихови аутори нису успели да донесу јасну одлуку у ком правцу треба кренути; за доношење такве одлуке било би неопходно утврдити сврху норме о забрани дискриминације у уговорима о избегавању двоструког опорезивања. Начело да резидент и нерезидент нису упоредиви у чл. 24, ст. 1 Модел-конвенције ОЕЦД, а затим прописивање захтева не мање повољног пореског третмана сталних пословних јединица нерезидентних обвезника у односу на резидентне обвезнике у чл. 24, ст. 3 Модел-конвенције ОЕЦД, међу собом су контрадикторни, при чему постављање правила за тумачење забране дискриминације сталних пословних јединица у Коментару, која је готово немогуће применити, говори, са једне стране, о бојазни држава да забрани дискриминације *удахну превише снаге*, али и о томе да, са друге стране, препознају потребу њеног изричитог прописивања. Оно што ће нам

у великој мери помоћи у одређивању сврхе и циља одредби о забрани дискриминације у међународном уговорном пореском праву је начело да основна сврха уговора о избегавању двоструког опорезивања лежи у избегавању двоструког (правног) опорезивања и да сваку његову норму треба тумачити у складу са тиме.

Трећа и последња полазишна хипотеза је да је могуће пронаћи путоказе за тумачење начела забране дискриминације из уговора о избегавању двоструког опорезивања у пресудама ЕСП, које су биле усмерене на примену основних слобода из примарног законодавства ЕУ. Један од кључних разлога за проучавање праксе ЕСП лежи у околности да је он препознао, поред непосредне, и посредни облик дискриминације – случајеве када порески законодавац не посеже експлицитно за дискриминацијом по основу држављанства, али норма суштински доводи до ње. Чини се да у тумачењу одредби о забрани дискриминације из уговора о избегавању двоструког опорезивања постоји тенденција да се овакав приступ осујети (нпр. измена чл.24, ст. 1 Модел-конвенције ОЕЦД и њеног Коментара, којом је унета ограда да резиденти и нерезиденти нису упоредиви, при чему су случајеви када их је могуће упоредити били основ за препознавање посредног облика дискриминације од стране ЕСП). У свету који се све више интегрише и у коме се јављају потпуно нови правни системи, нарочито они који су везани за супранационалне облике окупљања све мање суверених држава, морамо бити свесни њиховог међусобног утицаја и неопходности доласка до уједначеног приступа решавању истих питања, без чега нема правне сигурности. Другим речима, потребно је да препознамо области преклапања између различитих правних извора, који у својој основи имају забрану дискриминације, а да затим одредимо јединствени приступ, који би имао за циљ да пружи истоветна решења у упоредивим случајевима, при чему је потребан опрез да се не би пренебрегнуте разлике које међу тим изворима постоје, нарочито у погледу циља којима они служе.

### **3. Методе примењене у истраживању**

Предмет ове докторске дисертације јесте једна од новијих тема међународног пореског права, која, поновимо, све више добија на актуелности, нарочито кроз

утицај права супранационалних организација и растућих потреба светске привреде. С обзиром на то да кључ проблема забране дискриминације у међународном опорезивању дохотка и имовине лежи у исправном тумачењу правних норми којима је она уређена, као и у разумевању њихове сврхе, у проучавању одговарајућих правних текстова користићемо првенствено *нормативни* и *догматички* метод. Примена *компаративног* метода ће бити од суштинског значаја у случајевима у којима се могу препознати додирне тачке између различитих правних извора (нарочито између пореског права ЕУ и уговора о избегавању двоструког опорезивања), као и у истраживању питања у чијем тумачењу постоје различити приступи у упоредном праву и пракси. Како је за разумевање правила о забрани дискриминације у међународном опорезивању дохотка и имовине неопходно истражити њихов развој и бројне промене кроз које су она прошла, у овом истраживању биће примењен *историјскоправни* метод.

Расправа о теми забране дискриминације у међународном опорезивању дохотка и имовине захтева и примену *аксиолошког* метода. Наиме, у оквиру ове докторске дисертације покушаћемо да дођемо до одговора на питање шта је циљ одредби о забрани дискриминације у међународном пореском праву, односно какав је однос општих правила о забрани дискриминације и међународног опорезивања дохотка и имовине. Да бисмо утврдили шта је сврха одредби о забрани дискриминације у међународном опорезивању дохотка и имовине неопходно је да се вредносно одредимо према њиховој улози, а затим да оценимо да ли постојеће норме испуњавају циљ коме сматрамо да би требало да служе.

## ДЕО ПРВИ

### РАЗУМЕВАЊЕ ПОЈМА ДИСКРИМИНАЦИЈЕ

#### I Семантика речи дискриминација

„На почетку беше реч“<sup>21</sup> и стога је потребно да наше трагање за разумевањем забране дискриминације у међународном опорезивању дохотка и имовине отпочнемо дефинисањем сâмог појма дискриминације. Вујаклија објашњава ову реч „као одвајање, разликовање, моћ разликовања“,<sup>22</sup> док Клајн и Шипка то чине на другачији начин: „1. неједнако поступање, неравноправност у третирању ствари, појединаца или група. 2. правни поступак којим се унапред ограничавају права грађана или народа.“<sup>23</sup>

Већ на први поглед можемо уочити да је у периоду од неких 70-так година који деле наведена два извора, дошло до увођења вредносних елемената у схватању значења речи дискриминација у српском језику. Док се Вујаклија у првој половини XX века држи општих одредница, Клајн и Шипка на почетку XXI века дискриминацији дају очигледно негативну конотацију. Другим речима, наше прво запажање у погледу појма на коме се овај рад заснива је да он у себи данас садржи одређену вредносну, односно етичку компоненту. Разматрање развоја значења појма дискриминација у енглеском језику (енг. *discrimination, to discriminate*) доводи до истог закључка, тј. да се од изворног, потпуно неутралног значења, које је подразумевало разликовање или одвајање, дошло до данашњег сагледавања кроз призму неједнакости и неравноправности.<sup>24</sup>

---

<sup>21</sup> Вид.: Јеванђеље по Јовану 1,1.

<sup>22</sup> Милан Вујаклија, *Лексикон страних речи и израза*, Геца Кон, Београд 1937.

<sup>23</sup> Иван Клајн, Милан Шипка, *Велики речник страних израза*, Прометеј, Нови Сад 2006.

<sup>24</sup> Вид.: Niels Bammens, *The Principle of Non-Discrimination in International and European Tax Law*, IBFD, Amsterdam 2012, стр. 3-4.



Уколико дискриминацију схватимо као неједнако поступање, односно неравноправност у третирању ствари, појединаца или група, онда можемо извући следеће полазне премисе, чијим би испуњењем она могла да буде препозната: дискриминација представља постојање две међу собом сличне појаве, које су подвргнуте различитом третману, што доводи да мање повољног положаја једне од њих.<sup>25</sup> Исти третман две различите појаве би такође могао да представља дискриминацију уколико је третман додељен једној од њих мање повољан од онога који ужива она која је са њоме стварно слична, чиме се поново враћамо на нашу полазну основу. Другим речима, исти третман различитих појава представља дискриминацију, под условом да за последицу има различити третман упоредивих појава.

Међутим, овако постављено одређење дискриминације у себи садржи барем две варијабле: сличност појава и питање у чему се садржи мање повољан положај који је проузрокован различитим третманом.<sup>26</sup>

Према Аристотелу, “принцип једнакости је, међутим, исти како за лица тако и за ствари. Како се, наиме односе међусобне ствари на којима се испољава једнакост, тако се односе и лица. Ако нису једнаки – не добијају једнако. Свађе и међусобна оптуживања настају углавном или онда када они који су једнаки не добијају једнако или када они који нису једнаки добијају и уживају једнако.”<sup>27</sup>

Оваквом виђењу једнакости је блиска и Улпијанова изрека да су основна начела права – часно живети, никоме не шкодити, свакоме своје дати (*Iuris praecepta sunt haec: honeste vivere, alterum non laedere, suum cuique tribuere*).<sup>28</sup> Међутим, морамо приметити да су и Аристотел, и Улпијан живели у време када је робовласништво, па сâмим тим неједнакост међу људима, били сасвим уобичајене и опште прихваћене појаве.

---

<sup>25</sup> Вид.: *ibid.*, стр. 9.

<sup>26</sup> Вид.: Egbert W. Vierdag, *The Concept of Discrimination in International Law With Special Reference to Human Rights*, Martinus Nijhoff, Den Haag 1973, стр. 7.

<sup>27</sup> Аристотел, *Никомахова етика* (прев. Радмила Шалабић), Издавачка књижарница Зорана Стојановића, Нови Сад 2003, V.3.1131a.

<sup>28</sup> *Digesta* 1.1.10.1.

Подсетимо се да друга реченица америчке Декларације о независности из 1776. године гласи: “Ми сматрамо ове истине очигледним: да су сви људи створени једнаки, да су обдарени од стране њиховог Творца одређеним неотуђивим правима, међу којима су живот, слобода и потрага за срећом“, а да је њен аутор (Томас Џеферсон) био власник других људских бића, црних робова. У случају античких филозофа и правника можемо наћи оправдање приступом да два људска бића нису у сваком случају једнака, што доводи до тога да би њихов једнак третман био неправедан, али код америчке Декларације о независности то можемо постићи само уколико тврдимо да припадници црне расе нису људи, или да барем нису исти као и припадници беле расе.

Док су за Аристотела или Улпијана било која два човека, независно од боје њихове коже, могла бити неједнака, за Томаса Џеферсона би барем свака два бела човека морала бити једнака у погледу свог права на слободу, што данас у већини демократских држава на свету важи за сва људска бића, без обзира на расу и пол. Међутим, искуствено знамо да се сваке две појединачне појаве (нпр. било која два човека) међу собом по нечему разликују, па бисмо могли да тврдимо да је дискриминација схваћена као неједнак третман истих појава немогућа, јер оне не постоје.<sup>29</sup> Стога је неопходно анализу свести на питање упоредивости појава, и то из перспективе третмана који им се додељује (ако парафразирамо Аристотела, *шта добијају*). Потребно је утврдити оне особине посматраних појава које су од значаја за додељивање одређеног положаја и проверити да ли је он различит, иако су у погледу тих особина обе појаве исте. Нажалост, оно што нас историја учи је да је одређивање особина одређених појава које су од значаја за њихов статус променљиво и да зависи од степена развоја друштва, односно друштвеног схватања одређених појава. Ово препознаје и сâм Аристотел:

“Сви се, наиме, слажу у томе да се праведност у додељивању (земље, новца и тако даље) мора саобразити неком достојанству. Само што под достојанством не

---

<sup>29</sup> Нпр. два потпуно идентична производа истог произвођача се морају разликовати барем у погледу времена свог настанка.

подразумевају сви исту ствар, него демократски настројени подразумевају под тим просто личну слободу, олигархијски настројени богатство, многи, опет, племенито порекло, а аристократски настројени личну вредност.<sup>30</sup>

Другим речима, упоредивост појава је променљива категорија, која зависи од атрибута на основу којих одређујемо да ли она постоји. Белац и црнац нису упоредиви у погледу боје своје коже и управо је друштвено давање значаја овој особини било пресудно за њихов различит третман. Уколико је различит третман одређених појава заснован на атрибуту који се друштвено не може прихватити, онда пред собом имамо дискриминацију, под условом да је последица тог разликовања садржана у мање повољном положају једне од њих.

Да би дискриминација постојала, последица неоправданог различитог (неједнаког) третмана две упоредиве појаве би се морала огледати у мање повољном положају једне од њих, али је и одређивање када постоји мање повољан положај упитно. У пресуди у случају *Плеси против Фергусона*<sup>31</sup> из 1896. године Врховни суд САД (енг. *US Supreme Court*) је заузео становиште да постојање одвојених просторија (у конкретном случају железничких вагона) за белце и за црнце не представља кршење права на једнак третман свих грађана САД, под условом да је квалитет тих просторија исти (тзв. доктрина „одвојени, али једнаки“, енг. *separate but equal doctrine*). Неких 60 година касније исти Суд је у пресуди *Браун против Управе за образовање*<sup>32</sup> утврдио да је постојање одвојених школа за белу и црну децу само по себи неједнако, и то баш зато што доводи до неповољних последица по црну децу. Спречавањем додира одређене мањинске групе са остатком друштва, нарочито у светлу њеног историјски потчињеног положаја и одсечености од прилика за образовање, одржава се и подстиче осећај инфериорности њених припадника. Опет и на овом примеру видимо да је и оцена да ли различит третман доводи до неповољне последице подложна променама кроз време.

---

<sup>30</sup> Аристотел, *op.cit.*, V.3.1131a.

<sup>31</sup> Вид.: *Plessy v. Ferguson*, 163 U.S. 537 (1896).

<sup>32</sup> Вид.: *Brown v. Board of Education*, 347 U.S.483 (1954).

Оно што је додатно збуњујуће је и из које перспективе сагледавати постојање мање повољног третмана. Наиме, могуће је да препознамо мање повољан положај једне од две посматране упоредиве појаве у једном случају, али да уочимо обрнуту ситуацију у другом. Оно што се може поставити као питање је да ли пред собом имамо два одвојена примера дискриминације, или се, пак, ради о томе да оне једна другу потиру, чиме се положај обе појаве доводи у равнотежу? Наравно, за постојање равнотеже било би неопходно и да су неповољне последице исте по својој вредности, односно значају, што је могуће одредити готово искључиво на основу арбитрарне оцене, у смислу шта је за кога вредније.

Закључак који нам се из свега напред изреченог намеће је да смо већ на самом почетку у незавидном положају, јер није могуће дати недвосмислени одговор у погледу самог значења речи дискриминација. Ми ћемо је у овом раду примењивати у значењу које јој је данас додељено (дакле, оном које у себи садржи вредносну компоненту), при чему морамо водити рачуна о променљивости оних одредница које су кључне за препознавање дискриминације.

## II Правна забрана дискриминације

Аристотелов концепт да једнаке појаве треба да имају једнак положај, односно Улпијанов приступ по коме „сваком треба његово доделити“ су одвајкада уткане у право. Начелу једнакости, које морамо схватити релативно, јер као што смо претходно видели, зависи од разумевања које особине одлучују кога треба да посматрамо и третирамо једнако, правна снага се даје путем забране дискриминације, односно неједнаког третмана у позитивном законодавству.<sup>33</sup>

Правне норме којима се предвиђа забрана дискриминације „пате“ како од семантичких недостатака речи дискриминација (под условом да је уопште и користе), односно недоумица везаних за основне елементе овог појма, тако и од последица недовољног промишљања понекад утопистичких идеја.

---

<sup>33</sup> Вид.: Kees van Raad, *op.cit.*, стр. 13.

Примера ради, Устав Републике Србије из 1990. године<sup>34</sup> је у чл. 13 предвиђао да су „грађани...једнаки у правима и дужностима и имају једнаку заштиту пред државним и другим органима без обзира на расу, пол, рођење, језик, националну припадност, вероисповест, политичко или друго уверење, образовање, социјално порекло, имовно стање или које лично својство.“

Међутим, УРС у чл. 21, ст. 2 предвиђа далекосежније решење, по коме је „забрањена...свака дискриминација, непосредна или посредна, по било ком основу, а нарочито по основу расе, пола, националне припадности, друштвеног порекла, рођења, вероисповести, политичког или другог уверења, имовног стања, културе, језика, старости и психичког или физичког инвалидитета.“

Навођење одредби Устава Републике Србије из 1990. године и УРС има за циљ да нам омогући да проникнемо у елементе норми о забрани дискриминације уопштено, односно да препознамо кључне чиниоце од којих ће њихово тумачење полазити и од којих ће зависити.

Оно што је заједничко и за посматрану одредбу Устава Републике Србије из 1990. године и за ону из УРС тиче се права и обавеза за која се прописује забрана дискриминације. Стога је полазни корак приликом разматрања норми којима се забрањује дискриминација да одредимо у оквиру које области права је забрана дискриминације предвиђена.

Међутим, даљим поређењем наведених одредби Устава Републике Србије из 1990. године и УРС примећујемо два различита приступа у погледу обухвата правне забране дискриминације, и то по четири засебне целине.

На првом месту се поставља питање на кога се односи забрана дискриминације. Устав Републике Србије из 1990. године се ограничава на грађане Србије, док УРС права из чл. 21 пружа свима, без икаквих ограничења. Другим речима,

---

<sup>34</sup>Службени гласник Републике Србије, бр. 1/90.

правно уређење забране дискриминације захтева одређење оних правних субјеката на које се она примењује. Оно што можемо приметити је и да би се и сâме норме о забрани дискриминације могле сматрати дискриминаторним, уколико *criterium divisionis* који је употребљен за разликовање оних на које се норма односи и оних који њоме нису заштићени није прихватљив.

Затим се уочава проблем изричитог навођења основа за неједнак третман, односно дискриминацију. Устав Републике Србије из 1990. године наводи атрибуте грађана Србије који не смеју бити основ за њихов различит третман у погледу права и дужности, односно заштите пред државним и другим органима и ограничава их на оне који су везани за њихова лична својства. Различит третман грађана Србије по неком основу који није везан за њихова лична својства није забрањен и отуда не представља уставно недозвољени облик дискриминације. Приступ садржан у Уставу Републике Србије из 1990. године нас у погледу забрањених облика дискриминације оставља пред дилемом шта све чине лична својства грађана Србије, дилемом која је могла да буде избегнута изостављањем речи са краја наведеног члана, које гласе „или које лично својство.“ Ипак, то изостављање, мада би поједноставило тумачење сâме норме, довело би до нелогичних решења да је, на пример, различит третман грађана Србије по основу физичког инвалидитета дозвољен из простог разлога што овај основ није изричито наведен као забрањен.

Међутим, УРС забрањује сваку дискриминацију по било ком основу, при чему само наводи примере основа чије би коришћење за потребе прописивања различитог третмана у сваком случају било недозвољено. Овакав приступ можда отвара више питања него што даје одговара и суштински нас враћа на потрагу за семантичким разумевањем појма дискриминација, јер забрањује сваку дискриминацију као такву, независно од основа на коме она почива. У досадашњој пракси Уставног суда Србије наилазимо и на примере покушаја да се дефинише појам дискриминација:

„Устав не садржи дефиницију „дискриминације“, али Уставни суд сматра да овај термин треба схватити на начин на који је дефинисан у ст. 7 Општег коментара број 18 (37) Комитета за људска права Организације уједињених нација, усвојеног 1989. године (dok. UN HRI/GEN71REV8, str. 185-188.). Суд је овакав став заузео руковођен чињеницом да је садржина чл. 21 Устава у битном истоветна садржини чл. 26 Пакта (Међународни пакт о грађанским и политичким правима – прим. аут.). По схватању Комитета за људска права, термин „дискриминација“ означава било какво разликовање, искључивање, ограничавање или давање предности засноване на основама као што су раса, боја, пол, језик, вероисповест, политичко или друго мишљење, национално или друштвено порекло, имовина, рођење или други статус, а који за циљ или последицу имају угрожавање или онемогућавање признавања, уживања или остваривања свих права и слобода свих људи под једнаким условима.“<sup>35</sup>

Приступ примењен у УРС је, у односу на онај из Устава Републике Србије из 1990. године, примеренији променљивој природи појма дискриминација, јер отвара могућности да се кроз време препознају и неки нови основи, који су раније били прихватљиви за успостављање разлика међу правним субјектима.

Занимљиво је да је Уставни суд Србије заузео став да разликовање које је засновано на разумном и оправданом основу не представља дискриминацију<sup>36</sup> и тиме поставио правне стандарде који сваки основ за различит третман мора да испуни: да буде разуман и да буде оправдан.

Нажалост, оба наведена стандарда су крајње арбитрарна и зависе од онога који их процењује.<sup>37</sup> Међутим, арбитрарност није једини проблем који произлази из

---

<sup>35</sup> Одлука Уставног суда Србије, IV- 347/2005, од 22. јула 2010. године, објављена у *Службеном гласнику Републике Србије*, бр. 18/2011.

<sup>36</sup> Вид.: *ibid.*

<sup>37</sup> У прилог овоме говори и чињеница да је наведени став Уставног суда Србије донет у погледу питања да ли се права из ванбрачне заједнице гарантују само хетеросексуалним паровима или се односе и на истополне парове, где приступ по коме је разумно и оправдано користити сексуалну оријентацију као основ за разликовање свакако није општеприхваћен.

начина на који је Уставни суд Србије одредио услове које основи за разликовање морају да испуне да би били дозвољени. Употребом речи *оправдан* он нас ставља пред нове изазове.

Наиме, да ли појам *оправдан* треба да схватимо тако да он само подразумева да је употребљени основ такве природе да прави разумну и прихватљиву разлику између две неупоредиве појаве (неупоредиве из перспективе третмана који се правном нормом додељује), или се, пак, ради о основу који начелно није примерен за прављење разлике између две појаве, али постоје *оправдања* за његову примену, и то из перспективе неке више вредности која се последичном дискриминацијом штити. Другим речима, да ли је дискриминација дозвољена онда када је оправдана, или је, пак, она увек забрањена?

На овом месту се морамо поново вратити тумачењу Уставног суда Србије:

„По мишљењу Уставног суда, оспорена одредба чл. 4, ст. 1 Породичног закона има за последицу различито поступање у односу на сексуалну оријентацију лица која живе у емоционалној и економској заједници, у зависности од тога да ли се ради о лицима истог или различитог пола. Наиме, према оспореној одредби Закона, ванбрачни партнери су само особе различитог пола, а не и особе истог пола које живе у трајнијој заједници.

Међутим, према становишту Уставног суда, разликовање које је засновано на разумном и оправданом основу не представља дискриминацију. Да би утврдио да ли такав оправдан основ постоји у конкретном случају, Уставни суд је сматрао да се оцена сагласности оспорене одредбе Закона са одредбама чл. 21 Устава не може извршити на ваљан начин, а да се при томе немају у виду одредбе чл. 62 Устава. Одредбе о људским и мањинским правима и слободама у Другом делу Устава морају се посматрати као целина, а основна начела, међу којима је и начело забране дискриминације, морају се довести у везу са садржином појединих права и слобода која се јемче Уставом. У чл. 62 Устава ванбрачна заједница је везана за појам брака, а тиме и за различитост полова лица која чине ову



заједницу, јер је уставотворац задржао традиционални концепт хетеросексуалног брака као темељ заснивања породице. По налажењу Уставног суда, у одредбама чл. 62 Устава налази се довољан и оправдан основ за различито поступање према заједницама живота особа истог пола (по основу сексуалне оријентације).<sup>38</sup>

Сматрамо да је Уставни суд Србије олако прешао преко веома значајног правног питања. У његовом цитираном ставу постоји очигледна логичка недоследност, за коју би се вероватно могло наћи, додуше недовољно, оправдање у осетљивости питања које је било предмет његовог одлучивања. Дикција чл. 21 УРС је таква да оставља мало простора за тумачење да је дискриминација дозвољена онда када је оправдана (*свака, по било ком основу*), при чему, чак, и када би то био случај, дискриминација би и даље постојала, само што не би била забрањена. То што је уставотворац желео да ограничи приступ неком праву никако не може бити довољно и оправдано да се сматра да дискриминација не постоји у случају када је баш основ који је употребио да би направио разлику између оних који право могу остварити и оних који то не могу тај исти уставотворац навео као забрањен, већ може представљати искључиво оправдање за очигледну дискриминацију. Међутим, Уставни суд Србије налази излаз из зачараног круга тиме што, по нашем мишљењу, потпуно неосновано, сматра да тамо где је дискриминација оправдана ње уопште нема, чиме пропушта да препозна разлику између дозвољене дискриминације и забрањене дискриминације, иако његово правно схватање у суштини уводи појам дозвољене (оправдане) дискриминације у српско уставно право.

Оквир овог рада не дозвољава даље разматрање наведене одлуке Уставног суда Србије, али је потребно указати да норме о забрани дискриминације могу садржати и изузетке од општег правила којима се начелно забрањени облик дискриминације дозвољава, под условом да је оправдан, при чему се било законом, било судском праксом утврђују стандарди које је потребно испунити да би се оправданост испунила.

---

<sup>38</sup>ГУ- 347/2005, од 22. јула 2010. године.

Пажљивом анализом можемо препознати и танану разлику између Устава Републике Србије из 1990. године и УРС и у погледу приступа одређивању постојања различитог третмана. Наиме, Устав Републике Србије из 1990. године прописује једнакост у правима и дужностима, док УРС забрањује сваку дискриминацију, односно поставља нешто строжи стандард, који је усмерен ка спречавању било какве дискриминације, чак и у случају да се покаже да једнакост, шире, гледано постоји. Суштински, потребно је утврдити на који начин правна норма уређује перспективу из које је потребно посматрати дискриминацију, потпуно изоловано, или је анализа подигнута на свеобухватни третман одређене појаве.

Коначно, видимо да, за разлику од Устава Републике Србије из 1990. године, УРС уређује и питање појавних облика дискриминације. Наиме, дискриминација се може јавити и посредно, и непосредно, при чему УРС изричито предвиђа да су забрањена оба њена облика. Директна дискриминација се јавља у случају када је као основ за различит третман две појаве узет онај који је изричито правно забрањен. Примера ради, забрањено је увести норму којом би било прописано да Роми немају право гласа, јер је као основ за њихов различит третман узета национална припадност. Међутим, могући су случајеви где је као основ за различит третман узет неки атрибут који није недозвољен, односно који можемо сматрати начелно прихватљивим, али који суштински доводи до различитог третмана по основу који је изричито забрањен.<sup>39</sup> Правило да бирач не може гласати без подношења доказа о свом идентитету (лична карта или друга исправа)<sup>40</sup> би се можда могло сматрати посредном дискриминацијом по националној основи, јер, за разлику од осталих грађана Србије, велики број Рома не поседује или није у могућности да прибави личну карту или било какву другу исправу којом би се доказивао идентитет.<sup>41</sup> Оно што се мора признати је да је

---

<sup>39</sup> Вид.: Sandra Fredman, *Discrimination Law*, Oxford University Press, New York 2002, стр. 106.

<sup>40</sup> Вид.: чл. 68, ст. 1 и 2 Закона о избору народних посланика, *Службени гласник Републике Србије*, бр. 35/00, 69/02, 57/03, 72/03, 18/04, 85/05, 101/05, 104/09, 28/11, 36/11.

<sup>41</sup> За слично разумевање посредне (скривене) дискриминације вид.: *United States of America vs. State of North Carolina* (M.D.N.C. 2013) (доступно на: [http://www.justice.gov/crt/about/vot/sec\\_2/nc\\_sec2\\_comp.pdf](http://www.justice.gov/crt/about/vot/sec_2/nc_sec2_comp.pdf)).

веома тешко ограничити норму којом се забрањује дискриминација само на случајеве директне дискриминације, јер је до препознавања скривене, односно посредне дискриминације могуће доћи путем тумачења. С друге стране, изричита забрана посредне дискриминације поставља виши захтев за потребе примене норме, јер подразумева у сваком случају потрагу за последицом примене начелно дозвољеног основа за разликовање међу појавама.

Сви претходно описани приступи у погледу прописивања забране дискриминације почивају на премиси једнаког третмана. Међутим, у позитивном законодавству препознајемо и оне норме које се сврставају у забране дискриминације, а које омогућавају неједнак третман или га, чак, изричито предвиђају.

Чл. 21, ст. 4 УРС прописује да се „не сматрају...дискриминацијом посебне мере које Република Србија може увести ради постизања пуне равноправности лица или групе лица која су суштински у неједнаком положају са осталим грађанима.” Ова норма омогућава законодавцу афирмативну акцију (енг. *affirmative action*), односно право да предвиди повољнији положај одређене групе лица у односу на остала лица, и то користећи као основ за њихово разликовање управо неки од оних основа који су изричито забрањени, под условом да се може доказати да је та, на први поглед, *повлашћена група* у суштински неједнаком (лошијем) положају у односу према осталим грађанима.

Срж идеје о афирмативној акцији се може сагледати кроз речи председника САД, Линдона Џонсона, изговорене пре готово пола века:

„Није примерено ослободити човека, који је годинама био спутан ланцима, довести га до почетне линије трке и рећи му „сада си слободан да се такмичиш са осталима”, а и даље оправдано веровати да си био потпуно праведан. Стога није довољно само пружити прилику. Сви наши грађани морају имати могућност да је искористе. Ово је следећа и суштинска етапа битке за људска права. Ми не тражимо само слободу, већ прилику. Ми не тражимо само правну једнакост, већ

људску могућност, не само једнакост као право и теорију, већ једнакост као чињеницу и једнакост као последицу.<sup>42</sup>

У основи, давање повољнијег положаја једној групи грађана у односу на остале (односно увођење тзв. *позитивне дискриминације*) има за циљ не да дискриминише већину, већ да надокнади последице раније неједнакости сада повлашћене мањине, те да је тиме доведе у равноправан положај са осталим грађанима, односно да успостави суштинску једнакост. Ипак, много тога би се могло приговорити таквом идеалистичком ставу, према коме држава и друштво треба да се баве исправљањем ранијих неправди, и то путем увођења нових неједнакости. Наиме, довођење различитих група грађана у неједнак положај по основу афирмативне акције подразумева неки облик одговорности припадника претходно повлашћене групе у односу на раније потлачену групу, што отвара питање колективне одговорности, а самим тиме и небројене друге правне и моралне дилеме.<sup>43</sup>

Значајан изузета код општих правила о забрани дискриминације представљају и норме које тој забрани приступају једнострано. Такве могу бити, примера ради, одредбе о националном третману. Чл. 7, ст. 2 Закона о спољнотрговинском пословању<sup>44</sup> прописује да „национални третман у односу на услуге, у смислу овог закона, подразумева да све мере које утичу на услуге које потичу из друге државе или царинске територије, као и на пружаоце услуга из друге државе или царинске територије, не могу бити неповољније од мера које се примењују на сличне домаће услуге или на домаће пружаоце услуга.”

---

<sup>42</sup>*Public Papers of the Presidents of the United States: Lyndon B. Johnson, 1965*, Volume II, entry 301, Government Printing Office, Washington, D. C. 1966, стр. 635-640. Ауторов превод с енглеског оригинала.

<sup>43</sup>Вид.: Robert Amdur, “Compensatory Justice: The Question of Costs”, *The Affirmative Action Debate* (ed. Steven M.Chan), Routledge, New York 2002, стр. 84-85.

<sup>44</sup>*Службени гласник Републике Србије*, бр. 36/09, 36/11, 88/11.

Примећујемо да стандард националног третмана из Закона о спољнотрговинском пословању подразумева општи приступ оцени да ли дискриминација постоји само у случају када су мере српског законодавства које утичу на стране услуге и њихове пружаоце мање повољне у односу на оне које се примењују на домаће услуге и њихове пружаоце, али не и у обрнутој ситуацији. Другим речима, забрањени облик дискриминације не би постојао у случају повлашћеног третмана за стране услуге и њихове пружаоце у односу на домаће услуге и њихове пружаоце.<sup>45</sup> Мора се признати да овакво дефинисање националног третмана и његов једностранни приступ дискриминацији није у складу са начелом једнакости које захтева двостраност, па се сличним нормама мора прићи са посебном пажњом, и то првенствено из угла њихове усклађености са другим правним прописима.

Из анализе елемената норми којима се прописује забрана дискриминације можемо закључити да је у случају њиховог тумачења потребно водити рачуна о следећим питањима:

- области права у оквиру које се забрана дискриминације предвиђа;
- субјектима на које се забрана дискриминације односи;
- основама које су одређене или које се могу сматрати као недозвољене за успостављање различитог третмана;
- перспективи из које је потребно донети оцену да ли дискриминација постоји;
- облику дискриминације који је забрањен; и

---

<sup>45</sup> На овом месту треба приметити да схватање норми о националном третману кроз призму обезбеђивања минималног стандарда, где је дозвољено пружање повољнијег третмана страним лицима у односу на домаћа, није једино. Наиме, према *Калво* доктрини, национални третман би требало да подразумева да страна лица уживају третман који није лошији од онога који имају домаћа лица, али не и повољнији. Калво доктрина је нарочито заступљена у латиноамеричким државама. Вид.: Andrew Newcombe, Lluís Paradell, *Law and Practice of Investment Treaties*, Kluwer Law International, Alphen aan den Rijn 2009, стр. 13-14; Wenhua Shan, "From North-South Divide to Private-Public Debate: Revival of the Calvo Doctrine and the Changing Landscape in International Investment Law", *Nw. J. Int'l L. & Bus.*, Vol. 27, Issue 3/2007, стр. 631-635.

- изузецима од забране дискриминације, тј. допуштања иначе забрањеног облика дискриминације.

Управо ће нам наведених шест елемената послужити као методолошки оквир за даљу разраду и путем њих ћемо приступити оним одредбама позитивног законодавства којима се уређује забрана дискриминације у међународном опорезивању дохотка и имовине.

## ДЕО ДРУГИ

### ОСНОВЕ МЕЂУНАРОДНОГ ОПОРЕЗИВАЊА ДОХОТКА И ИМОВИНЕ

#### I Општа начела међународног опорезивања дохотка и имовине

Међународно пореско право обухвата све пореске норме садржане у међународним и домаћим правним изворима, које се односе на ситуације које укључују територију више од једне државе<sup>46</sup> (прекограничне ситуације).<sup>47</sup> Стога је неопходно да утврдимо на који начин може доћи до опорезивања које истовремено укључује више пореских власти, какви проблеми из таквих случајева произлазе и на који начин они могу бити решени.

#### 1. Ограничена и неограничена пореска обавеза

Полазно начело међународног опорезивања је да ће држава желети да опорезује онај доходак који настаје, односно имовину која се налази на њеној територији.<sup>48</sup> Опорезивање по принципу *извора* дохотка и имовине је логично из најмање два разлога. Наиме, између предмета опорезивања (дохотка и имовине) и пореске власти, односно државе, која намеће пореску обавезу постоји чврста веза која оправдава постојање пореског захтева. Од пореског обвезника се тражи да допринесе подмирењу јавних расхода државе, чија је инфраструктура омогућила настанак предмета опорезивања.<sup>49</sup> Поред наведеног, чврста веза између пореског повериоца и предмета опорезивања чини и административно спровођење пореског

---

<sup>46</sup> Односно, јурисдикције са фискалним суверенитетом која може бити зависна територија.

<sup>47</sup> Вид.: Klaus Vogel, *Klaus Vogel on Double Taxation Conventions – Third Edition*, Kluwer Law International, London 1997, стр. 10.

<sup>48</sup> Вид.: John P. Steines Jr., *International Aspects of U.S. Income Taxation*, New York University School of Law, New York 2007, стр. 3.

<sup>49</sup> Вид.: David H. Rosenbloom, “U.S. Source Rules: Building Blocks of Cross-Border Taxation”, *Bulletin for International Taxation*, Vol. 60, No. 10/2006, стр. 386.

захтева једноставнијим. Данас готово све државе на свету које опорезују доходак и имовину примењују принцип извора као основ (одлучујућу чињеницу) за успостављање свог пореског захтева, али су ретке оне које га искључиво користе.<sup>50</sup>

Поред опорезивања по принципу извора, у великом броју држава на свету, по правилу, срећемо и истовремено наметање неограничене пореске обавезе правним и физичким лицима који са њима имају чврсте, односно суштинске везе.<sup>51</sup> Другим речима, поред тога што ће у сваком случају опорезовати онај доходак и имовину који имају извор на њиховој територији, независно од тога каква је веза обвезника који тај доходак остварује или коме та имовина припада са њима, државе ће одређеним лицима наметати пореску обавезу у односу и на онај део дохотка и имовине, који свој извор немају на њиховој територији, управо у због личне повезаности тих пореских обвезника са њиховом територијом.

Док је код опорезивања по принципу извора кључна веза између предмета опорезивања и одређене пореске јурисдикције, код опорезивања светског дохотка и светске имовине је пресудна веза између државе и пореског обвезника. Који ће порески обвезници бити подвргнути неограниченој пореској обавези, тј. опорезивању њиховог светског дохотка и имовине, зависи од критеријума које законодавац неке државе изабере, како би указао на снажну везу између ње и пореског обвезника, која оправдава проширење пореског захтева и на онај доходак и имовину, који свој извор немају на њеној територији.<sup>52</sup>

У упоредном пореском законодавству се сусрећемо са две одлучујуће чињенице, чијим испуњењем долази до наметања неограничене пореске обавезе: резидентство и држављанство.<sup>53</sup> Пореско резидентство одређене државе се стиче испуњењем услова који имају за циљ да укажу на блиску личну (и понекад економску) повезаност лица,

---

<sup>50</sup> Вид.: Victor Thuronyi, *Comparative Tax Law*, Kluwer Law International, The Hague 2003, стр. 287.

<sup>51</sup> Вид.: Dale Pinto, "Exclusive Source or Residence-Based Taxation – Is a New and Simpler World Tax Order Possible?", *Bulletin for International Taxation*, Vol. 61, No. 7/2007, стр. 277.

<sup>52</sup> Вид.: *IBFD International Tax Glossary – Fifth Edition*, IBFD, Amsterdam 2005, стр. 341.

<sup>53</sup> Вид.: Дејан Поповић, *Пореско право*, Правни факултет Универзитета у Београду, Београд 2013, стр. 223.



правног или физичког, са њоме, а која за последицу има наметање неограничене пореске обавезе од стране те државе. Који ће услови доводити од пореског резидентства зависи од законодавства сваке државе, при чему се они разликују и у погледу тога да ли се примењују на физичка или на правна лица.<sup>54</sup>

Када су у питању физичка лица, веома чест приступ је да се пореско резидентство везује за дужину боравка на територији државе у одређеном периоду<sup>55</sup> (по правилу, 12 месеци у виду, било клизног временског оквира, било календарске, односно фискалне године), при чему се пореско резидентство одређује за одређену пореску (фискалну годину).<sup>56</sup> Другим речима, физичко лице које борави на територији неке државе нпр. већину (тј. 183 или више) дана у години или у посматраном периоду од 12 месеци сматраће се њеним пореским резидентом. Оно што бисмо могли да приговоримо дужини боравка физичког лица као услову за стицање пореског резидентства је да она само посредно указује на његову блиску везу с одређеном пореском јурисдикцијом. Због тога се у бројним правним системима сусрећемо и са комплементарним критеријумима за одређивање пореског резидентства, који теже да непосредно потврде снажну повезаност пореског обвезника са њима, а који укључују пребивалиште (стално боравиште),<sup>57</sup> средиште пословних активности или/и место из кога обвезник управља својом имовином, место где се одвија обвезников породични живот и сл.<sup>58</sup> Међутим, за разлику од дужине боравка као критеријума за пореско резидентство, претходно набројани алтернативни приступи су већином подложни различитим тумачењима и у себи садрже значајан елемент несигурности.

---

<sup>54</sup> Вид.: К. Vogel, *op.cit.*, стр. 228-234.

<sup>55</sup> Вид.: R.S. Avi-Yonah, *International Tax as International Law – An Analysis of the International Tax Regime*, Cambridge University Press, New York 2007, стр. 22.

<sup>56</sup> Вид.: Д. Поповић, *op.cit.*, стр. 227.

<sup>57</sup> Пребивалиште схваћено у смислу његове дефиниције из чл. 3, ст. 1, тач. 2 Закона о пребивалишту и боравишту грађана, *Службени гласник Републике Србије*, бр. 87/11, према којој оно представља „место у коме се грађанин настанио са намером да у њему стално живи, односно место у коме се налази центар његових животних активности, професионалних, економских, социјалних и других веза које доказују његову трајну повезаност с местом у коме се настанио.”

<sup>58</sup> Вид.: Luca Cerioni, “Tax Residence Conflicts and Double Taxation: Possible Solutions?”, *Bulletin for International Taxation*, Vol. 66, No. 12/2012, стр. 647.

Изузетно, мали број држава (САД и Филипини) као одлучујућу чињеницу за наметање неограничене пореске обавезе узима, поред резидентства, и држављанство физичких лица.<sup>59</sup>

За потребе утврђивања пореског резидентства правних лица постоје три могућа приступа. Први, који примењују нпр. САД, подвргава неограниченој пореској обавези, односно сматра пореским резидентима одређене државе она правна лица која су у њој основана.<sup>60</sup> Други, узима у обзир само неки од облика критеријума везаног за место управе правног лица. На пример, у Белгији је то место стварне управе (енг. *place of effective management*), а у Великој Британији место централне управе и контроле (енг. *place of central management and control*).<sup>61</sup> Најзад, значајан број држава одређује пореско резидентство правних лица алтернативном применом оба претходно описана приступа.<sup>62</sup> Оно што можемо приметити је да и услови за резидентство правних лица имају недостатке сличне онима које смо разматрали код физичких лица. Другим речима, на једном полу имамо услов (место оснивања) који се, пре свега, заснива на формалним показатељима повезаности, те је стога једноставан за примену, али можда неоправдано проширује круг правних лица која ће се сматрати пореским резидентима, а на другом, услов који захтева дубинску анализу суштинских околности правног лица, које није увек једноставно установити. Решење садржано у примени и места оснивања, и места (стварне) управе, као критеријума за пореско резидентство правних лица, не решава изложене недостатке, већ се пре може препознати као тежња ка што израженијем проширењу сопствене пореске јурисдикције.

Опорезивање светског дохотка или имовине пореског обвезника представља отелотворење опште прихваћеног принципа опорезивања у складу са

---

<sup>59</sup> Вид.: Д. Поповић, *op.cit.*, стр. 225-226.

<sup>60</sup> Вид.: Boris I. Bittker, Lawrence Lokken, *Fundamentals of International Taxation – U.S. Taxation of Foreign Income and Foreign Taxpayers*, Warren, Gorham & Lamont of RIA, Valhalla 2007, 65.3.1.

<sup>61</sup> Вид.: Д. Поповић, *op.cit.*, стр. 230; Дејан Поповић, Светислав Костић, „(Зло)употреба страних правних лица за избегавање пореза у Србији”, *Анали Правног факултета у Београду*, бр. 2/2010, стр. 52-53.

<sup>62</sup> Вид.: Д. Поповић, *op.cit.*, стр. 230.

економском снагом (енг. *ability to pay principle*), уз узимање у обзир обвезникових личних околности које утичу на ту економску снагу, а који је могуће применити само на нивоу његовог укупног дохотка и/или имовине.<sup>63</sup> Опорезивање светског дохотка на овај начин је примереније спровести у држави са којом је обвезник блиско повезан, односно од стране његове државе резидентства.<sup>64</sup>

## 2. Двоструко правно опорезивање

С обзиром на то да државе, по правилу, истовремено примењују и принцип извора, и принцип неограничене пореске обавезе, као неизбежна последица овог стања се јавља двоструко правно опорезивање. Наиме, двоструко правно опорезивање подразумева случај у коме две међу собом равноправне пореске јурисдикције (две државе) опорезују једног пореског обвезника за исти доходак или имовину истим или сличним порезом у истом периоду.<sup>65</sup>

До двоструког правног опорезивања ће доћи уколико исти доходак или имовину одређеног пореског обвезника једна држава опорезује по основу примене принципа извора тог дохотка или имовине, а друга по основу резидентства пореског обвезника. Међутим, предвиђање различитих критеријума, чијим испуњењем долази до пореског резидентства пореског обвезника, или већег броја њих, може довести до тога да се један обвезник истовремено сматра резидентом две државе, при чему је могуће да остварује доходак или поседује имовину, који свој извор имају у трећој држави.

С друге стране, кључан проблем опорезивања по принципу извора је на који начин одредити када доходак, односно имовина имају свој извор на територији

---

<sup>63</sup> Вид.: Manfred Mossner, "Source vs. Residence – an EU Perspective", *European Taxation*, Vol. 60, No. 12/2006, стр. 501, где аутор појашњава став Европског суда правде по овом питању.

<sup>64</sup> Вид.: *ibid.*, стр. 502.

<sup>65</sup> Вид.: Model Tax Convention on Income and on Capital (condensed version), стр. 1.

одређене државе.<sup>66</sup>И овде се, као и у случају резидентства, можемо суочити са ситуацијом да две државе сматрају да један исти део дохотка или имовине има свој извор на њиховој територији, и то из простог разлога што су предвиделе различита правила на основу којих се одређује питање извора дохотка или имовине. Штавише, исти проблем се јавља и онда када се њихова правила по питању одређивања извора дохотка и имовине не разликују, али долази до размимоилажења у погледу утврђивања природе дохотка или имовине, од чега зависи које ће се конкретно правило о извору применити – тзв. сукоб, односно проблем квалификација (нпр. једна држава сматра одређени приход зарадом, а друга сматра тај исти приход дивидендом, при чему обе прописују иста правила у погледу утврђивања извора дохотка, која на различит начин уређују ово питање када су у питању зараде, односно дивиденде).<sup>67</sup>

### **3. Избегавање двоструког правног опорезивања**

Двоструко правно опорезивање је опште препознато као нежељена појава чије је последице потребно отклонити, јер чини прекогранични промет добара, људи, капитала и знања мање привлачним од оног који се одвија искључиво у оквиру граница једне државе.<sup>68</sup>Међутим, сагласност о томе на који начин отклонити двоструко правно опорезивање још увек није постигнута.

Најједноставнији приступ којим би се проблем двоструког правног опорезивања решио састоји се у прихватању од стране свих држава на свету само једног од два принципа опорезивања. Наиме, ако би све државе на свету прихватиле да спроводе опорезивање искључиво по принципу извора или искључиво по принципу резидентства, онда би до двоструког правног опорезивања могло да дође само у

---

<sup>66</sup> Вид.: Дејан Поповић, Гордана Илић-Попов, „Утврђивање извора дохотка у пореском праву”, *Анали Правног факултета у Београду*, бр. 2/2008, стр. 101-103.

<sup>67</sup> Вид.: Marjaana Helminen, *The Dividend Concept in International Tax Law – Dividend Payments Between Corporate Entities*, Kluwer Law International, London 1999, стр. 50-52.

<sup>68</sup> Вид.: Model Tax Convention on Income and on Capital (condensed version), стр. 1.

случајевима двојног резидентства, разлика у погледу правила о извору дохотка и имовине, односно до супротстављених квалификација облика дохотка и имовине.<sup>69</sup> Преостали простор за двоструко правно опорезивање би се могао смањити било хармонизацијом националних правила за одређивање резидентства и извора дохотка и имовине, било путем инструмената међународног права.

Међутим, описани приступ остаје у домену чисте утопије из простог разлога што би прихватање искључиво једног принципа опорезивања у сваком случају ишло на штету значајног броја држава, а сукобљене интересе за сада није могуће усагласити.

У стварном свету када се за потребе опорезивања истовремено примењују и принципа извора, и принципа резидентства, јављају се три методе за отклањање двоструког правног опорезивања. Међутим, пре него што пређемо на њихов опис, морамо поставити једно важно питање – ко је дужан да отклони двоструко правно опорезивање?

На првом месту можемо приметити да је у наведеном питању садржан један пропуст. Наиме, нико није дужан да отклони двоструко правно опорезивање,<sup>70</sup> већ државе то чине из утилитарних разлога када препознају да је штета која из њега произлази већа од одрицања која су неопходна да би се оно отклонило. Зато је право питање која држава, по правилу, преузима на себе отклањање двоструког правног опорезивања?

Опорезивање по принципу резидентства подразумева неограничено проширење пореског захтева одређене државе, односно неизбежан сукоб њене пореске јурисдикције с онима које свој порески захтев заснивају на принципу извора. Отуда, ово проширење пореског захтева собом носи и последицу отклањања двоструког правног опорезивања. Другим речима, од државе резидентства пореског обвезника се очекује да реши проблем двоструког правног опорезивања.

---

<sup>69</sup> Вид.: B. I. Bittker, L. Lokken, *op.cit.*, 65.1.1 који цитира U.S. Department of Treasury, *Blueprints for Basic Tax Reform* (1977).

<sup>70</sup> Вид.: Alexander Rust, "Double Taxation", *Double Taxation within the European Union* (ed. Alexander Rust), Kluwer Law International, Alphen aan den Rijn 2011, стр. 3.

Међутим, држава резидентства пореског обвезника може истовремено да буде и држава извора дохотка, који он остварује или имовине коју поседује. У овом случају аргумент да проширење пореског захтева подразумева и одговорност решавања проблема двоструког правног опорезивања губи на тежини, јер опорезивање није проистекло из *пробијања сопствених граница* од стране државе резидентства пореског обвезника. Дакле, држава резидентства пореског обвезника ће, по правилу, отклањати двоструко правно опорезивање, али само у односу на онај доходак или имовину који свој извор немају на њеној територији.

Избор неке од метода којима ће се отклањати двоструко правно опорезивање зависи од принципа неутралности пореза за које се законодавац одређене државе определио. Неутралност пореза почива на основној идеји да порески систем треба да буде устројен тако да омогућава да се одлуке пореских обвезника доносе само на основу економских (или личних) разлога, а не због пореских побуда.<sup>71</sup> Међутим, оквири у којима се може посматрати неутралност пореза се разликују и стога се она може јавити у потпуно супротстављеним облицима.

Принцип националне неутралности (енг. *national neutrality principle*) тежи ка једнакости између приноса на домаћа улагања резидената пре опорезивања и приноса на њихова улагања у иностранству по плаћању страних пореза.<sup>72</sup> Другим речима, принцип националне неутралности посматра стране порезе као трошак пословања, па се следствена метода за отклањање двоструког правног опорезивања састоји у пружању домаћим резидентима права на одбитак пореза плаћеног у другој држави. Овакав приступ најчешће не отклања двоструко правно опорезивање, већ само умањује његов терет и суштински даје предност домаћим улагањима у односу на страна, пошто ће она бити пожељна само онда када принос на улагања у иностранству по плаћеном страном порезу буде већи (или у најмању руку исти) као и принос на домаћа улагања пре опорезивања.

---

<sup>71</sup> Вид.: Kenneth L. Nichols, "Tax Policy and Principles Underlying a "Good Tax"", *Maine Policy Review*, Vol. 14, 1/2005, стр. 14.

<sup>72</sup> Вид.: Michael J. Graetz, "The David R. Tillinghast Lecture Taxing International Income: Inadequate Principles, Outdated Concepts, and Unsatisfactory Policies", *The Tillinghast Lecture 1996 – 2005*, NYU School of Law, New York 2007, стр. 170.

Два класична принципа која излазе из националних оквира и неутралност посматрају глобално су: принцип неутралности извоза капитала (енг. *capital export neutrality*) и принцип неутралности увоза капитала (енг. *capital import neutrality*).

Принцип неутралности извоза капитала подразумева једнакост у погледу избора јурисдикције за улагање. Пореско оптерећење коме се подвргава резидентни порески обвезник би требало да буде независно од извора његовог дохотка или имовине, па би се тиме постизала глобална економска ефикасност, пошто опорезивање не би утицало на избор места за улагање. Међутим, потпуна примена принципа неутралности извоза капитала би захтевала искључиву примену принципа резидентства као основа за опорезивање од стране свих држава на свету.<sup>73</sup> Како то није случај, примена принципа неутралности извоза капитала се своди на примену методе пореског кредита за отклањање двоструког правног опорезивања.<sup>74</sup>

Метода пореског кредита подразумева да држава опорезује светски доходак својих резидената, при чему им дозвољава да своју обавезу умање за порез који је плаћен у другој држави. У случају примене методе пуног кредита, она ће ово право у сваком случају пружати у потпуности, за цео износ пореза плаћеног у другој држави, док ће у случају примене методе обичног кредита оно бити ограничено на износ пореза који би се на доходак остварен у другој држави платио применом прописа државе резидентства пореског обвезника.<sup>75</sup> Метода обичног пореског кредита преовлађује у примени, јер би метода пуног кредита доводила до, за пореског повериоца, свакако неприхватљиве појаве, јер би он тада сносио терет виших ефективних пореских стопа друге државе на чије одређивање није могао да утиче.

Принцип неутралности увоза капитала предвиђа да сва улагања у одређену државу буду опорезована на исти начин независно од резидентства инвеститора.<sup>76</sup>

---

<sup>73</sup> Вид.: *ibid.*, стр. 166-167.

<sup>74</sup> Вид.: *ibid.*, стр. 167.

<sup>75</sup> Вид.: Д. Поповић, *op.cit.*, стр. 244-246.

<sup>76</sup> Вид.: М. Ј. Graetz, *op.cit.*, стр. 166.

Другим речима, централна идеја принципа неутралности увоза капитала је да сав доходак остварен у одређеној држави буде опорезован идентично, што би у идеалном свету подразумевало искључиву примену принципа извора од стране свих држава као основа за наметање пореске обавезе.

Оне државе које свој порески систем заснивају на принципу неутралности увоза капитала као метод за отклањање двоструког правног опорезивања примењују изузимање. У систему изузимања држава резидентства пореског обвезника се, на први поглед, понаша као да искључиво примењује територијални систем опорезивања, али уз један значајан изузетак. Наиме, примена методе изузимања за избегавање двоструког правног опорезивања начелно није у супротности са правилом да држава резидентства има право да опорезује светски доходак и имовину својих резидената, док у случају чистог опорезивања по принципу извора овог права уопште нема. Другим речима, код методе изузимања држава резидентства се одриче свог права. Ово запажање је веома значајно, јер омогућава примену условног изузимања, где се држава резидентства одриче свога права само у случају да држава извора опорезује доходак или имовину. Безусловно изузимање би доводило до двоструког избегавања пореза (држава резидентства изузима доходак или имовину који држава извора не опорезује), што је једнако непожељна појава као и двоструко правно опорезивање. Поред наведеног, опстајање начелног права на опорезивање у случају примене методе изузимања омогућава тзв. изузимање са прогресијом, код кога се изузети доходак или имовина узимају у обзир за потребе одређивања пореске стопе, која ће се применити на доходак или имовину који свој извор имају у држави резидентства пореског обвезника.<sup>77</sup>

У последње време говори се и о неким другим облицима принципа неутралности, који се заснивају на неутралности пореског система према власништву над капиталом (енг. *capital ownership neutrality*) и неутралност према националном власништву (енг. *national ownership neutrality*), чије би поштовање подразумевало

---

<sup>77</sup> Вид.: Д. Поповић, *op.cit.*, стр. 243.



изузимање дохотка који свој извор нема на територији државе резидентства пореског обвезника, те хармонизацију пореских система држава извозница капитала.<sup>78</sup>

Потребе држава за прикупљањем прихода, као и страх од њиховог одлива често имају далеко значајнији утицај на њихове пореске политике од научних принципа, који понекад заговарају оно што је очигледно немогуће. Хармонизација пореских система, чак и на нивоу основних начела, се показала као неизводљива због значајних размимоилажења између потреба и бојазни различитих држава. Избор између описаних метода за избегавање двоструког опорезивања бисмо могли да сведемо на следећи закључак. Она држава која има високе пореске стопе ће више бити склона избору методе кредита, јер ће само на тај начин моћи да подвргне целокупан светски доходак својих резидената истом пореском оптерећењу. У супротном, њени порески резиденти би имали подстицај да извозе свој капитал у друге земље, пошто ће у њима он бити подвргнут блажем опорезивању. Државе које имају ниске пореске стопе би биле склоније методи изузимања, јер претходно описане опасности у њиховом случају не постоје. Оно што би могло додатно да се наведе у прилог методи изузимања је да она отклања и проблем двоструког економског опорезивања,<sup>79</sup> док метода кредита за те сврхе захтева додатне кораке (у облику индиректног пореског кредита), који могу доприносити повећаној сложености пореског система.

---

<sup>78</sup> Вид.: Mihir A. Desai, James R. Jr. Hines, "Evaluating International Tax Reform" *National Tax Journal*, Vol. 56, 3/2003, стр. 499.

<sup>79</sup> Водећи се Поповићевом дефиницијом, двоструко економско опорезивање можемо схватити као случај када се расподељени део добити компаније опорезује прво на нивоу самог друштва, а затим и на нивоу власника капитала који је остварио приход од дивиденди, при чему уколико је власник капитала физичко лице то представља двоструко економско опорезивање типа II, а уколико је власник капитала правно лице двоструко економско опорезивање типа III или сукцесивно опорезивање. Вид.: Д. Поповић, *op.cit.*, стр. 228-229. Двоструко економско опорезивање се јавља и у оквирима једне пореске јурисдикције, и у случају прекограничне расподеле добити, при чему постоји доста раширена сагласност да је двоструко економско опорезивање типа III, односно сукцесивно опорезивање потребно отклонити (барем у оквирима једне пореске јурисдикције), што није у потпуности случај са двоструким економским опорезивањем типа II.

#### 4. Разлике у начину опорезивања резидената и нерезидената

Заснованост неограничене пореске обавезе на принципу опорезивања у складу са економском снагом обвезника омогућава прогресивно опорезивање, било директно, или индиректно. Порески обвезници чија је економска снага већа неће плаћати више пореза само у номиналном износу (што је случај и код пропорционалног опорезивања), већ ће и њихово процентуално пореско оптерећење бити више у односу на оне пореске обвезнике чија је економска снага мања. У случају примене принципа резидентства целокупан доходак или имовина, било да свој извор имају у држави резидентства, или/и изван ње, подвргава се опорезивању, а мере путем којих се уважавају личне прилике обвезника се уводе на том свеобухватном нивоу. С друге стране, када се одређени доходак или имовина опорезују само применом принципа извора, није примерено уводити прогресивно опорезивање, зато што у овом случају није могуће сагледати укупну економску снагу пореског обвезника. Стога се као неизбежна последица опорезивања, и по принципу извора, и по принципу резидентства, јављају разлике у начину опорезивања дохотка и имовине резидената и нерезидената од стране једне исте пореске власти, и то по следећим основама:

- Доходак или имовина који свој извор имају на територији одређене државе ће најчешће бити подвргнути различитим пореским стопама, у зависности од тога да ли их остварује порески резидент или нерезидент.
- Основица за опорезивање овог дохотка или имовине ће се разликовати, па сâмим тиме и пореско оптерећење (ефективна пореска стопа), јер ће резидентни обвезник моћи да оствари право на олакшице којима се уважавају његове личне прилике, што ће нерезиденту по правилу бити ускраћено. Међутим, разлике у основици за опорезивање могу бити (а најчешће и јесу) далеко израженије, првенствено у погледу признавања расхода који су настали у вези са остваривањем опорезивих прихода, односно одржавањем опорезиве имовине.

- Опорезивање светског дохотка и имовине, уз уважавање личних прилика пореског обвезника, ће подразумевати далеко сложенији порески поступак него опорезивање искључиво по принципу извора. Разлике у пореском поступку се на пореско оптерећење могу одражавати како кроз трошкове који су са њиме непосредно повезани, тако и кроз питање временских разлика у погледу измирења пореске обавезе, које утичу на њен стварни износ због пада вредности новца кроз време.

Да бисмо илустровали значај свих наведених разлика, на овом месту ћемо дати одговарајући пример.

### **Пример бр. 1**

*Претпоставимо да особа А, резидент државе ДА остварује доходак од 100, који свој извор има у тој држави. Истовремено особа Б, резидент државе ДБ остварује истоврсни доходак од 100, који свој извор такође има у држави ДА.*

*Пореско законодавство државе ДА предвиђа да се доходак резидената подвргава прогресивним пореским стопама од 10% на доходак до 100 и 15% на онај део дохотка преко 100, а да се доходак нерезидената опорезује пропорционалном пореском стопом од 12,5%. Резидентни порески обвезници имају право на лични одбитак у износу од 20.*

*У описаном примеру ће особа А у држави ДА платити порез у висини од 8 (10% на доходак од 100 умањен за лични одбитак од 20), док ће особа Б у држави ДА на исти доходак платити 12,5 (12,5% на доходак од 100, без права на икаква умањења основнице).*

Веома често ће одређена права, односно подстицаји везани за пословање пореског обвезника бити пружани искључиво пореским резидентима, за шта се оправдање може наћи у чињеници да су размере њихове пореске обавезе веће у односу на нерезиденте, односно да увођење подстицаја има смисла само на нивоу свеобухватног пословања пореског обвезника, а не у погледу само једног његовог дела.

Међутим, поред разлика у начину опорезивања пореских обвезника у зависности од тога да ли су резиденти или нерезиденти, уобичајене су и разлике у третману одређених прихода или расхода на нивоу пореских резидената у зависности од тога да ли су настали из односа са другим резидентима или са нерезидентима. Пореске власти са нелагодом посматрају случајеве у којима постоји могућност да им порески приход измакне, па су стога приходи, али пре свега расходи, резидентних пореских обвезника који проистичу из односа са нерезидентима најчешће подвргнути већем степену контроле, а често и разноврсним ограничењима, чији је циљ да спрече неоправдани одлив пореских прихода у друге јурисдикције. С друге стране, наведена ограничења понекад у себи садрже и друге скривене мотиве, који нису засновани на потреби да се спречи пореска евазија, већ да се постигну неки други економски или политички циљеви, о чему ће бити више речи касније.

## **II Међународно опорезивање дохотка и имовине у српском домаћем пореском праву**

Норме којима се уређује међународно опорезивање дохотка и имовине у српском домаћем пореском праву су садржане у три основна закона:

- Закону о порезу на доходак грађана,<sup>80</sup>
- Закону о порезу на добит правних лица,<sup>81</sup> и
- Закону о порезима на имовину.<sup>82</sup>

Када је у питању опорезивање дохотка физичких лица и добити правних лица, српско пореско право познаје и неограничену пореску обавезу, којој се подвргавају резиденти, и ограничену пореску обавезу, која се односи на нерезиденте.<sup>83</sup> С друге стране, код опорезивања имовине, ЗПИ предвиђа само примену територијалног принципа (опорезивање по принципу извора), односно подвргава порезу на имовину само непокретности које се налазе у Србији.<sup>84</sup>

### **1. Међународно опорезивање дохотка физичких лица у српском домаћем пореском праву**

Чл. 7 ЗПДГ предвиђа да ће се пореским резидентом Србије сматрати физичко лице које у њој има пребивалиште или центар пословних и животних интереса, односно које на њеној територији, непрекидно или са прекидима, борави 183 или

---

<sup>80</sup>Службени гласник Републике Србије, бр. 24/01, 80/02, 80/02, 135/04, 62/06, 65/06, 31/09, 44/09, 18/10, 50/11, 91/11, 93/12, 114/12, 47/13, 48/13, 108/13, 57/14, 68/14 (у даљем тексту: ЗПДГ).

<sup>81</sup>Службени гласник Републике Србије, бр. 25/01, 80/02, 80/02, 43/03, 84/04, 18/10, 101/11, 119/12, 47/13, 108/13, 68/14 (у даљем тексту: ЗПДПЛ).

<sup>82</sup>Службени гласник Републике Србије, бр. 26/01, 45/02, Службени лист СРЈ, бр. 42/02, Службени гласник Републике Србије бр. 80/02, 80/02, 135/04, 61/07, 5/09, 101/10, 24/11, 78/11, 57/12, 47/13, 68/14 (у даљем тексту: ЗПИ).

<sup>83</sup> Вид.: чл. 2 и 3 ЗПДПЛ и чл. 7 и 8 ЗПДГ.

<sup>84</sup> Вид.: чл. 4, ст. 1 ЗПИ.

више дана у периоду од 12 месеци, који почиње или се завршава у односној пореској години.<sup>85</sup> Физичка лица која не испуњавају ни један од ових алтернативно постављених услова, сматрају се нерезидентима и, као такви, се подвргавају опорезивању искључиво по принципу извора.<sup>86</sup>

Када је у питању сам систем опорезивања дохотка физичких лица, уочавамо да је у Србији он у основи цедуларан, односно да се током године посебним пореским облицима погађају појединачне врсте прихода које обвезник остварује.<sup>87</sup> Синтетичко опорезивање дохотка би подразумевало да се једним свеобухватним порезом погађа целокупан доходак пореског обвезника, као збир свих његових појединачних прихода остварених у пореском периоду (по правилу 12 месеци).<sup>88</sup>

На нивоу појединачних прихода и њима одговарајућих пореских облика нема простора за уважавање личних прилика пореских обвезника, пошто је то смисаоно чинити само у односу на њихов целокупан доходак. Стога ће у Србији на нивоу цедуларних пореза и резидентни, и нерезидентни порески обвезници бити подвргнути у основи истом опорезивању.

Поред цедуларних пореза, ЗПДГ предвиђа и један комплементарни порески облик, годишњи порез на доходак грађана, који плаћају физичка лица која су у календарској години остварила доходак већи од троструког износа просечне годишње зараде по запосленом исплаћене у Србији у години за коју се утврђује порез, према подацима републичког органа надлежног за послове статистике.<sup>89</sup>

---

<sup>85</sup> Поред наведена три алтернативна услова за пореско резидентство физичких лица, чл. 7, ст. 8 ЗПДГ предвиђа и четврти, који се односи на особе упућене у дипломатска и конзуларна представништва Србије, односно које за њу обављају послове у оквиру међународних организација.

<sup>86</sup> За више о пореском резидентству физичких лица у српском пореском праву вид.: Светислав Костић, “Резидентство физичких лица у српском пореском праву”, *Анали Правног факултета у Београду*, бр. 2/2008, стр. 320-340.

<sup>87</sup> Вид.: Д. Поповић, *op.cit.*, стр.283.

<sup>88</sup> Вид.: *ibid.*, стр. 280.

<sup>89</sup> Вид.: чл. 87, ст. 1 ЗПДГ.

Другим речима, постојање и пореског облика који погађа укупан доходак физичких лица, а не њихове појединачне врсте прихода, чини српски систем опорезивања дохотка физичких лица мешовитим, а не чисто цедуларним.<sup>90</sup> Све до 2013. године годишњем порезу на доходак грађана су били подвргнути искључиво порески резиденти Србије,<sup>91</sup> док се сада он примењује и на нерезиденте у погледу оног дохотка који они остварују у Србији.<sup>92</sup>

ЗПДГ не садржи правила која би ближе појаснила када се доходак може сматрати оствареним на територији Србије, односно када доходаку њој има свој извор. Овај пропуст се среће у значајном броју упоредних пореских законодавстава,<sup>93</sup> односно није неуобичајено да законодавац препусти питање одређивања извора дохотка тумачењу.<sup>94</sup> Стога је питање размера пореских обавеза нерезидентата често отворено и зависи од преовлађујућег приступа у примени пореских прописа. Примера ради, у Србији је било потребно више од деценије да се заузме јасно гледиште о извору прихода из радног односа, који се данас, под утицајем одредби уговора о избегавању двоструког опорезивања, сматра оствареним тамо где се рад стварно и обавља, независно од места где се зарада исплаћује или од седишта (резидентства) исплатиоца зараде.

Правила о извору дохотка имају, поред значаја за утврђивање који део дохотка нерезидентата подлеже опорезивању у држави извора, још једну улогу. Наиме, она

---

<sup>90</sup> Вид.: Д. Поповић, *op.cit.*, стр. 283. Српски систем опорезивања дохотка физичких лица је у основи цедуларан, и то из простог разлога што је број обвезника годишњег пореза на доходак грађана веома мали у поређењу са укупним бројем обвезника пореза на доходак грађана. Суштински, огромна већина српских пореских обвезника ће се суочавати само са цедуларним порезима.

<sup>91</sup> Вид.: чл. 87 Закона о порезу на доходак грађана, *Службени гласник Републике Србије*, бр. 24/01, 80/02, 80/02, 135/04, 62/06, 65/06, 31/09, 44/09, 18/10, 50/11, 91/11, 93/12, 114/12.

<sup>92</sup> Вид.: чл. 40 Закона о изменама и допунама Закона о порезу на доходак грађана, *Службени гласник Републике Србије*, бр. 47/13.

<sup>93</sup> Вид.: Д. Поповић, Г. Илић-Попов, *op.cit.*, стр. 103-105.

<sup>94</sup> Вид.: Angel Schindel, Adolfo Atchabahian, *Source and Residence: A New Configuration of Their Principles*, General Report, Volume 90A, IFA Cashiers 2005 (on-line publication), стр. 29.

су пресудна и за одређивање постојања права на примену олакшица за избегавање двоструког правног опорезивања.<sup>95</sup>

За потребе избегавања двоструког правног опорезивања, чл. 12 ЗПДГ резидентним пореским обвезницима пружа право на обичан порески кредит за порез плаћен у другој држави на онај доходак који је у њој и остварен.

Право на порески кредит из чл. 12 ЗПДГ је условљено са три кумулативна захтева:

- а) лице које га користи мора бити порески резидент Србије;
- б) порез плаћен у другој држави који се истиче као порески кредит мора бити порез на доходак у смислу ЗПДГ; и
- в) доходак на који је порез плаћен у другој држави мора бити и остварен у тој другој држави.

ЗПДГ је „нем“ у погледу услова наведених под б) и под в), што доводи до неопходности да се тумачењем дође до одговора на питање да ли се порез плаћен у другој држави може сматрати порезом на доходак у оном значењу у каквом га разумемо у српском пореском праву, као и да ли доходак на који је порез плаћен у другој држави има свој извор на њеној територији.

Значајан проблем са којим се сусрећемо у српском пореском праву у погледу међународног опорезивања дохотка физичких лица лежи управо у недовољној прецизности прописа и превеликом простору за различита тумачења.

Поред наведеног, сâм ЗПДГ садржи и друге примере да се законодавац није превише упуштао у системско уређење ове области. Наиме, мада је, како смо већ напред навели, од 2013. године обавеза плаћања годишњег пореза на доходак грађана уведена и за нерезиденте, у ЗПДГ је задржана одредба према којој се плаћањем цедуларних пореза њихова коначна пореска обавеза сматра

---

<sup>95</sup> Вид.: Д. Поповић, Г. Илић-Попов, *op.cit.*, стр. 99-100.



измиреном.<sup>96</sup> Иако се описана недоследност ЗПДГ може оправдати превидом законодавца и брзоплетошћу у доношењу измена и допуна пореских прописа, која је у Србији готово правило, приметно је и да општост одредби ЗПДГ, односно једнакост у примени цедуларних пореза и на резиденте и на нерезиденте, не одликава увек циљ који је законодавац желео да постигне.

Примера ради, чл. 79 ЗПДГ предвиђа да се обвезник, који средства остварена продајом непокретности у року од 90 дана од дана продаје уложи у решавање свог стамбеног питања и стамбеног питања чланова своје породице, односно домаћинства, ослобађа пореза на остварени капитални добитак, а да ће се обвезнику који у року од 12 месеци од дана продаје непокретности, средства остварена продајом непокретности уложи за исте намене, извршити повраћај плаћеног пореза на капитални добитак. Иако наведена одредба ЗПДГ нигде не прави разлику између резидената и нерезидената, као ни између места где се решава стамбено питање обвезника или чланова његове породице, односно домаћинства, српско Министарство финансија Републике Србије је још 2001. године издало Мишљење, према коме се пореско ослобођење може користити само за решавање стамбеног питања у Србији, али не и ван ње.<sup>97</sup> Оно што додатно упада у очи је да, иако је могућност за различито тумачење одредбе члана 79 ЗПДГ препозната пре готово 13 година, до данас није дошло до њене измене, која би отклонила овај проблем.<sup>98</sup>

Закључак који се на овом месту може извести је да ћемо у нашој даљој разради морати да водимо рачуна не само о дискриминацији која проистиче из сâмих одредби ЗПДГ (као и других пореских прописа), већ и из често неутемељених тумачења Министарства финансија Републике Србије, односно Пореске управе. Другим речима, понекад се дискриминација не може препознати у правној норми, али може бити последица њене примене.

---

<sup>96</sup> Вид.: чл. 96 ЗПДГ.

<sup>97</sup> Вид.: Мишљење Министарства финансија Републике Србије, бр. 430-01-00259/2001-04 од 26. новембра 2001. године.

<sup>98</sup> Упр.: чл. 79 Закона о порезу на доходак грађана, *Службени гласник Републике Србије*, бр. 24/01 и чл. 79 ЗПДГ.

## 2. Међународно опорезивање добити правних лица у српском домаћем пореском праву

За разлику од система опорезивања дохотка физичких лица, добит правних лица се у Србији подвргава једном синтетичком пореском облику, порезу на добит правних лица, с тим што у оквиру њега препознајемо делимичну цедуларизацију у погледу одвојеног утврђивања и опорезивања добити која проистиче из редовног пословања и капиталних добитака.<sup>99</sup>

Према чл. 2 ЗПДПЛ резидентним пореским обвезником који подлеже опорезивању своје целокупне добити, без обзира на то где је она остварена, сматрају се правна лица која су основана или која имају место стварне управе и контроле на територији Србије. Занимљиво је приметити да, иако ЗПДПЛ предвиђа два алтернативна (и потпуно равноправна) услова за пореско резидентство правних лица, Пореска управа до сада у својој пракси никада није применила место стварне управе и контроле као основ за одређивање српског пореског резидентства неког правног лица, независно од места његовог оснивања.<sup>100</sup>

Нерезидентна правна лица, односно она правна лица која нису ни основана, нити имају место стварне управе и контроле у Србији, подлежу двојаким опорезивањем, које зависи од размера њиховог присуства на њеној територији. Нерезидентно правно лице подлеже опорезивању само оне добити коју оствари преко сталне пословне јединице која се налази на територији Србије.<sup>101</sup> Другим речима, ЗПДПЛ поставља праг за опорезивање добити нерезидентних правних лица у виду сталне пословне јединице.<sup>102</sup> Нерезидентно правно лице може остваривати добит из пословања на територији Србије, али ће она бити опорезована само уколико тај нерезидентни обвезник у Србији има сталну пословну јединицу и ако се остварена

---

<sup>99</sup> Вид.: чл. 6 и чл. 30 ЗПДПЛ.

<sup>100</sup> Вид.: Д. Поповић, С. Костић, *op.cit.*, стр. 51.

<sup>101</sup> Вид.: чл. 3, ст. 1 ЗПДПЛ.

<sup>102</sup> Вид.: Brian J. Arnold, "Threshold Requirements for Taxing Business Profits under Tax Treaties", *Bulletin for International Fiscal Documentation*, Vol. 57, No. 10/2003, стр. 482, фуснота бр. 32.

добит може приписати пословању преко те сталне пословне јединице. Овај приступ се често назива и принцип сталне пословне јединице и преузет је у српско пореско законодавство из Модел-конвенције ОЕЦД.<sup>103</sup>

Стална пословна јединица је у чл. 4 ЗПДПЈ дефинисана на следећи начин:

„Стална пословна јединица је свако стално место пословања преко којег нерезидентни обвезник обавља делатност, а нарочито:

1. огранак;
2. погон;
3. представништво;
4. место производње, фабрика или радионица;
5. рудник, каменолом или друго место експлоатације природног богатства.

Сталну пословну јединицу чине и стално или покретно градилиште, грађевински или монтажни радови, ако трају дуже од шест месеци, и то:

- а) једна од више изградњи или монтажа које се упоредно обављају, или
- б) неколико изградњи или монтажа које се обављају без прекида једна за другом.

Ако лице, заступајући нерезидентног обвезника, има и врши овлашћење да закључује уговоре у име тог обвезника, сматра се да нерезидентни обвезник има сталну пословну јединицу у погледу послова које заступник врши у име обвезника.

Не постоји стална пословна јединица ако нерезидентни обвезник обавља делатност преко комисионара, брокера или било ког другог лица које, у оквиру властите делатности, послује у своје име, а за рачун обвезника.

Сталну пословну јединицу не чини ни:

1. држање залиха робе или материјала који припадају нерезидентном обвезнику искључиво у сврху складиштења, приказивања или испоруке, као ни коришћење просторија искључиво за то намењених;
2. држање залиха робе или материјала који припадају нерезидентном обвезнику искључиво у сврху прераде у другом предузећу или од стране предузетника;

---

<sup>103</sup> Вид.: К. Vogel, *op.cit.*, стр. 399-400.

3. држање сталног места пословања искључиво у сврху набављања робе или прикупљања информација за потребе нерезидентног обвезника, као ни у сврху обављања било које друге активности припремног или помоћног карактера за потребе нерезидентног обвезника.”

ЗПДПЛ за потребе одређивања добити која јој се може приписати начелно посматра сталну пословну јединицу као засебног пореског обвезника, иако јој сам статус пореског обвезника не додељује. Према Скару (*Arvid Aaage Skaar*) „стална пословна јединица, као правни појам, је хибрид – компромис између опорезивања по принципу извора и опорезивања по принципу резидентства. Стална пословна јединица се може сматрати резидентством пословних активности које се обављају у држави.”<sup>104</sup>

Обвезник пореза на добит правних лица је, дакле, нерезидентно правно лице које има сталну пословну јединицу у Србији, али се за потребе утврђивања добити која је остварена пословањем преко ње стална пословна јединица посматра као одвојено правно лице (приступ одвојеног правног лица).<sup>105</sup>

Приступ одвојеног правног лица се посебно уочава кроз чињеницу да ЗПДПЛ говори о трансакцијама између сталне пословне јединице и њене нерезидентне централе, које подвргава примени правила о трансферним ценама.<sup>106</sup> Мада између сталне пословне јединице и њене нерезидентне централе никада формално не долази до правних послова, јер би то значило закључивање уговора са самим собом, порески законодавац уводи фикцију њиховог постојања управо да би дошао до оне добити коју би стална пословна јединица остварила да је са својом

---

<sup>104</sup> Arvid A. Skaar, “Commentary on Article 5 of the OECD Model Tax Treaty: The Concept of Permanent Establishment”; у: *Permanent Establishments*, IBFD (on-line publication), 2008.

<sup>105</sup> Вид.: Raffaele Russo, “Tax treatment of "dealings" between different parts of the same enterprise under Article 7 of the OECD Model: almost a century of uncertainty”, *Bulletin for International Taxation*, Vol. 58, No. 10/2004, стр. 477. Упр.: чл. 5, ст. 1 ЗПДПЛ.

<sup>106</sup> Вид.: чл. 60, ст. 10 ЗПДПЛ.

нерезидентном централом пословала као њено зависно правно лице, уз поштовање начела “ван дохвата руке”.<sup>107</sup>

Међутим, у ЗПДПЛ се препознаје и одређена недоследност у примени приступа одвојеног правног лица. Нпр. фикција постојања трансакција између сталне пословне јединице и њене нерезидентне централе није општа и не обухвата зајмове и уступање на коришћење ауторских и сродних права и права индустријске својине.<sup>108</sup> Суштински оно о чему се мора водити рачуна је да законодавац често прихвата општа начела (као што је приступ одвојеног правног лица), али затим значајно ограничава њихов домашај, односно одступа од њих тамо где сматра то оправданим.

Мада се порески подстицаји које је предвиђао или предвиђа ЗПДПЛ односе на све пореске обвезнике (и резидентне и нерезидентне), подзаконска акта су, по правилу, ограничавала њихову примену само на резидентне пореске обвезнике.<sup>109</sup> Дакле, у оквиру ЗПДПЛ се сусрећемо са ситуацијама где сâма законска норма не пружа простор за различит третман резидентних и нерезидентних обвезника, али се он појављује у њеној примени.

---

<sup>107</sup> Вид.: чл. 60, ст. 3 ЗПДПЛ.

<sup>108</sup> Вид.: чл. 20 ЗПДПЛ. У упоредном законодавству примећујемо значајне промене у пореском третману зајмова и уступања на коришћење ауторских и сродних права и права индустријске својине, између сталне пословне јединице и њене матичне централе. Наиме, све до измена из 2010. године Коментар чл. 7 Модел-конвенције ОЕЦД предвиђао је правила готово идентична онима из чл. 20 ЗПДПЛ. Међутим, од 2010. године Коментар Модел-конвенције ОЕЦД се залаже за доследну примену начела “ван дохвата руке”, односно приступа одвојеног правног лица, и у случају расхода по основу камата и ауторских накнада насталих из односа између сталне пословне јединице и њене матичне централе.

<sup>109</sup> Вид.: Правилник о начину исказивања прихода и расхода ради утврђивања добити коју стална пословна јединица нерезидентног обвезника оствари на територији Републике Србије, *Службени гласник Републике Србије*, бр. 38/01, 19/07, 99/10 (у даљем тексту: **ПШБПЈ**), чл. 8 Правилника о садржају пореске пријаве за обрачун пореза на добит правних лица, *Службени гласник Републике Србије*, бр. 99/10, 8/13 и чл. 8 Правилника о садржају пореске пријаве за обрачун пореза на добит правних лица, *Службени гласник Републике Србије*, бр. 24/14.

С друге стране, у српском пореском праву можемо видети и случајеве где је, и поред недостатка законског основа, сталним пословним јединицама подзаконским актима додељиван повољнији третман од оног који је био предвиђен за резидентне пореске обвезнике. Примера ради, док је ограничење у погледу признавања трошкова насталих по основу рекламе и пропаганде<sup>110</sup> примењивано на резидентне пореске обвезнике, све до 2010. године<sup>111</sup> то није било јасно предвиђено за потребе утврђивања добити сталне пословне јединице,<sup>112</sup> без обзира на чињеницу да се сама законска норма односила на све пореске обвезнике (и резидентне и нерезидентне).

Бројни проблеми који су повезани са тумачењем одредби ЗПДПЛ и њиховом применом на сталне пословне јединице се, пре свега, могу оправдати значајним недостатком искуства у овој области. Наиме, српска пракса опорезивања сталних пословних јединица се озбиљније појављује тек у последњих десетак година и за сада ово питање није било предмет већег интересовања било Пореске управе, било Министарства финансија.<sup>113</sup> Стога се у Србији као далеко најзначајнији облик опорезивања нерезидената јављају цедуларни порези из чл. 40 ЗПДПЛ. ЗПДПЛ, наиме, предвиђа и опорезивање одређених прихода нерезидената, које они остварују изван пословања сталних пословних јединица.<sup>114</sup> Приходи које нерезидентни обвезник оствари од резидентног правног лица по основу дивиденди и удела у добити у правном лицу, накнада по основу ауторског и сродних права и права индустријске својине, камата, накнада по основу закупа и

---

<sup>110</sup> Вид.: чл. 15, ст. 6 ЗПДПЛ.

<sup>111</sup> Вид.: чл. 3 Закона о изменама и допунама Закона о порезу на добит предузећа, *Службени гласник Републике Србије*, бр. 18/10.

<sup>112</sup> Вид.: чл. 4, ст. 1, тач. 15 ППБПЈ.

<sup>113</sup> Вид.: Gordana Pić-Popov, Svetislav Kostić, "The Construction Permanent Establishment in Serbian Domestic and Tax Treaty Law", *European Taxation*, Vol. 53, No. 6/2013, стр. 267.

<sup>114</sup> Док се порезом на добит правних лица погађа општи пословни успех пореског обвезника, односно разлика између свих прихода и са њима повезаних расхода, које је он остварио у периоду од годину дана (његов нето доходак), порез по одбитку из ЗПДПЛ се обрачунава на тачно одређене приходе, при чему се, у српском пореском праву, за потребе утврђивања основице пореза по одбитку не дозвољава узимање у обзир било каквих расхода насталих у вези са оствареним приходима.

подзакупа непокретности и покретних ствари на територији Србије се подвргавају пореском облику, који српски законодавац назива порезом на добит по одбитку, по стопи од 20%.<sup>115</sup> Порез (на добит) по одбитку, уз примену исте стопе (20%), се обрачунава и плаћа и на приходе нерезидентног обвезника по основу извођења естрадног, забавног, уметничког, спортског или сличног програма у Србији, који нису опорезовани као доходак физичког лица (извођача, музичара, спортиста и сл.), у складу са прописима којима се уређује опорезивање дохотка грађана.<sup>116</sup>

Другим речима, приликом исплате наведених облика прихода нерезидентном правном лицу, резидентни исплатилац (обвезник пореза на добит) има обавезу да у његово име и за његов рачун обрачуна и обустави на име пореза 20% од исплаћеног износа.

Све до средине 2013. године ЗПДПЛ, односно Закон о порезу на добит предузећа, је претходно описани порески облик исправно називао порезом по одбитку. Изменама и допунама ЗПДПЛ од 30. маја 2013. године<sup>117</sup> он је преименован у порез на добит по одбитку, чиме се доводи у питање разумевање суштине овог пореског облика од стране српског законодавца, а управо је то разумевање од кључног значаја за евентуалну дискриминацију у овој области.

Добит се најпростије може дефинисати као „позитивна разлика између прихода и са њима повезаним расходима које порески обвезник оствари у одређеном периоду.“<sup>118</sup> С друге стране, порез по одбитку из чл. 40, ст. 1 и 2 ЗПДПЛ се примењује на бруто приходе нерезидентата без узимања у обзир било каквих расхода који су били повезани са њиховим остварењем. Отуда, нема непосредних препрека да нерезидентни обвезник који остварује нпр. приходе од камата од српског резидентног обвезника пореза на добит, у Србији буде опорезован иако

---

<sup>115</sup> Вид.: чл. 40, ст. 1 ЗПДПЛ.

<sup>116</sup> Вид.: чл. 40, ст. 2 ЗПДПЛ.

<sup>117</sup> Вид.: чл. 10 Закона о изменама и допунама Закона о порезу на добит правних лица, *Службени гласник Републике Србије*, бр. 47/13.

<sup>118</sup> Вид.: *IBFD International Tax Glossary*, стр. 318.

он на сâмој трансакцији из које проистиче камата остварује чист губитак. Порез на добит по одбитку који је предвиђен чл. 40, ст. 1 ЗПДПЛ није порез на добит, већ представља порез *уместо* пореза на добит.<sup>119</sup> Србија као држава извора усмерава свој порески захтев према тачно утврђеним облицима прихода нерезидената, при чему их подвргава различитом опорезивању од онога које је предвиђено за добит резидентних пореских обвезника и нерезидената у случају постојања сталне пословне јединице на њеној територији. Разлике у начину опорезивања се огледају не само у различитој пореској основици и пореској стопи, већ и у спровођењу пореског захтева који је наметнут резидентном исплатиоцу (пореском плацу), а не сâмом пореском обвезнику.

На овом месту морамо поставити неколико питања, која ће нам помоћи да разумемо опорезивање нерезидената порезом по одбитку:

- а) На који начин су изабрани облици прихода који се опорезују порезом по одбитку?
- б) Зашто се за потребе опорезивања прихода нерезидената стопа пореза по одбитку примењује на њихове бруто приходе, без узимања у обзир са њима повезаним расходима?
- в) Да ли је у систему пореза по одбитку могуће узети у обзир расходе повезане са остварењем прихода нерезидентних обвезника?

---

<sup>119</sup> Вид.: В. I. Bittker, L. Lokken, *op.cit.*, 72.4.1. Порез из чл. 40, ст. 1 ЗПДПЛ би се могао сматрати порезом на добит само под условом да је усмерен на резултат који нерезидентни обвезник оствари из одређеног пословног односа. Како је за потребе пореза по одбитку потпуно ирелевантно да ли је нерезидентни обвезник остварио добит или сноси губитак из пословног односа по основу кога остварује приходе који се њиме опорезују, овај порески облик се у пореском праву САД подводи под појам пореза уместо пореза на добит (енг. *in lieu of income tax*). Порези уместо пореза на добит се, по правилу, примењују у оним случајевима када држава жели да оствари своје право на опорезивање одређеног прихода нерезидентног обвезника, при чему свој порески захтев, услед нпр. административних потешкоћа или тежње за што сигурнијим обезбеђењем наплате пореског дуга, не усмерава ка његовом нето износу, већ ка некој другој величини (у случају пореза по одбитку то је бруто приход нерезидентног обвезника).



г) Да ли је опорезивање по одбитку једини могући начин за спровођење пореског захтева државе извора у односу на изабране облике прихода нерезидентних обвезника?

Када погледамо који се то облици прихода нерезидентних правних лица опорезују по одбитку у српском пореском праву (али и у већини упоредних пореских законодавстава), уочавамо да се претежно ради о тзв. пасивним облицима прихода (са изузетком прихода по основу извођења естрадног, забавног, уметничког, спортског или сличног програма), за чије остваривање није потребан значајнији ангажман обвезника.<sup>120</sup> Другим речима, порез по одбитку је намењен за оне приходе чије остварење не захтева постојање неког места пословања у Србији. Суштински препознајемо анти-евазиони мотив за потребе избора прихода нерезидентата који се опорезују по одбитку, јер код оних који су наведени у чл. 40 ЗПДПЛ постоји значајна могућност да Србија као држава извора неће бити у стању да спроведе свој порески захтев у непосредном односу са нерезидентним обвезником који је изван домашаја њене пореске власти. Примера ради, без укључивања пореског плаца у пореско-правни однос, наплата пореза на приходе нерезидентног обвезника остварене по основу камата или ауторских накнада би зависила, или од његове добре воље, или од могућности за сарадњу у наплати пореза са његовом државом резидентства. Као додатну потврду описаном приступу можемо навести правило, према коме се порез по одбитку не обрачунава и не плаћа уколико се њему начелно подвргнути приходи<sup>121</sup> исплаћују сталној пословној јединици нерезидентног обвезника,<sup>122</sup> односно када је његово присуство на територији Србије такве природе да се претходно исказана бојазан може умирити, а сурове последице пореза по одбитку избећи кроз опорезовање добити нерезидентног пореског обвезника у коју улазе, заједно са повезаним расходима, и приходи из чл. 40, ст. 1 и 2 ЗПДПЛ.

---

<sup>120</sup> Вид.: Richard J. Vann, "International Aspects of Income Tax", *Tax Law Design and Drafting* (ed. Victor Thuronyi), IMF, Washington D.C., 1998, стр. 734.

<sup>121</sup> Приходи наведени у чл. 40, ст. 1 и 2 ЗПДПЛ.

<sup>122</sup> Вид.: чл. 40, ст. 9 ЗПДПЛ.

Поред тежње да се спречи избегавање плаћања пореза, на избор прихода нерезидентних обвезника који ће се опорезовати по одбитку могу утицати и други разлози. Значајно оптерећење које порез по одбитку, као порез на бруто приходе нерезидената, представља може служити државама као средство за обесхрабривање домаћих резидената да ступају у одређене пословне односе са нерезидентима, чиме се или подстиче домаћа привреда, или отежава одлив новца из земље. Можда најупечатљивији пример где се такве побуде могу препознати налазимо у чл. 31, ст. 6 Закона о порезу на добит Републике Хрватске,<sup>123</sup> према коме се порез по одбитку плаћа и на услуге пореског саветовања, што у далеко повољнији положај ставља домаће пружаоце наведених врста услуга у односу на стране.

Неузимање у обзир расхода који су повезани са остварењем прихода нерезидената за потребе примене пореза по одбитку проистиче из чињенице да сâм порески захтев у овом случају не извршава обвезник, већ то у његово име и за његов рачун врши исплатилац прихода. С обзиром на то да исплатилац као порески плаћалац јемчи за плаћање пореза по одбитку<sup>124</sup> и да ће првенствено према њему бити усмерена пажња пореских органа,<sup>125</sup> узимање у обзир расхода нерезидента би подразумевало не само да он резидентном исплатиоцу достави податке о њиховом износу, већ и пружање прилике пореском плаћалу да се увери у исправност добијених података, што би водило значајно отежаној примени овог пореског облика.

С друге стране, оно што би било могуће учинити је да се по спровођењу опорезивања по одбитку на бруто приходе нерезидентног обвезника, њему пружи прилика да у одвојеном поступку докаже висину расхода који су били повезани са

---

<sup>123</sup> *Narodne novine*, бр. 177/04, 90/05, 57/06, 146/08, 80/10, 22/12, 148/13.

<sup>124</sup> Вид.: чл. 111, ст. 1 ЗПДПЛ.

<sup>125</sup> Вид.: чл. 31, ст. 2, тач. 3 Закона о пореском поступку и пореској администрацији, *Службени гласник Републике Србије*, бр. 80/02, 84/02, 23/03, 70/03, 55/04, 61/05, 85/05, 62/06, 61/07, 20/09, 72/09, 53/10, 101/11, 2/12, 93/12, 47/13, 108/13, 68/14 (у даљем тексту: ЗПППА).

приходима које је остварио и затим захтева повраћај вишка плаћеног пореза. Овај приступ би подразумевао да се као пореска основица за опорезивање одређених прихода нерезидената узима њихова нето вредност, али да се само опорезивање спроводи у два корака, где би прво порески платац обрачунавао пореску стопу на бруто износ исплаћених прихода, а затим би се вршило коначно утврђивање пореске основице и пореског дуга, као и последични повраћај разлике (до повраћаја не би долазило уколико не би било расхода који су повезани са остварењем прихода или уколико нерезидентни обвезник не би захтевао повраћај).

У Србији су од 2004. до 2010. године капитални добици нерезидената, који представљају разлику између продајне и набавне цене имовине,<sup>126</sup> били опорезовани порезом по одбитку.<sup>127</sup> Да би резидентни купац имовине могао да обрачуна и плати порез по одбитку на капитални добитак нерезидента, он је морао да поседује податак о набавној цени купљене имовине, при чему нерезидентни продавац није имао по закону обавезу да му тај податак достави. Штавише, у одређеним случајевима (нпр. код трговине акцијама на берзи) није било могуће утврдити ни идентитет продавца од кога би се потребни податак захтевао.

Због уочених проблема у Србији се од 2010. године<sup>128</sup> опорезивање капиталних добитака нерезидената спроводи по решењу Пореске управе, односно у

---

<sup>126</sup> Вид.: чл. 27, ст. 3 ЗПДПЛ. Имовином чијом продајом обвезник може остварити капиталну добит сматрају се: непокретности које је обвезник користио као основно средство за обављање делатности; права индустријске својине; удели у капиталу правних лица; акције и остале хартије од вредности, које у складу са МРС, односно МСФИ, представљају дугорочне финансије пласмане (са изузетком државних обвезница) и инвестиционе јединице откупљене од стране отвореног инвестиционог фонда. Вид.: чл. 27, ст. 1 ЗПДПЛ.

<sup>127</sup> Вид.: чл. 26 Закона о изменама и допунама Закона о порезу на добит предузећа, *Службени гласник Републике Србије*, бр. 84/04.

<sup>128</sup> Вид.: чл. 30 Закона о изменама и допунама Закона о порезу на добит предузећа, *Службени гласник Републике Србије*, бр. 18/10.

непосредном односу између ње и нерезидентног обвезника, без учешћа пореског плаца. Из тога произлази и одговор на наше последње постављено питање: порез по одбитку није једини могући начин за спровођење пореског захтева државе извора у односу на изабране облике прихода нерезидентних обвезника. Међутим, без постојања неког облика обезбеђења који ће Пореској управи пружити виши степен сигурности да ће бити у стању да наплати порез на ове приходе, порез по одбитку ће увек имати предност у очима пореског законодавца.

Извор прихода који се опорезују по одбитку је везан за резидентство њиховог исплатиоца, односно они се могу сматрати оствареним у Србији уколико их исплаћује правно лице које је њен порески резидент. Овакав начин одређивања извора прихода нерезидентног правног лица отвара питање опорезивања у случају када је исплатилац физичко лице, односно правно лице које није порески дужник за порез по одбитку (нпр. амбасада стране државе). У изменама и допунама Закона о порезу на добит правних лица од 30. маја 2013. године<sup>129</sup> видимо и један парцијалан покушај законодавца да се ухвати у коштац са наведеним проблемом кроз предвиђање правила, по коме се порез по решењу обрачунава и плаћа и на приходе од закупа непокретности и покретних ствари, које нерезидентни обвезник остварује од лица које није дужно да обрачунава, обуставља и плаћа порез по одбитку.<sup>130</sup> Међутим, и код капиталних добитака и код поменутих прихода од закупа непокретности и покретних ствари које остварују нерезидентни обвезници, а који се опорезују по решењу Пореске управе, ЗПДПЛ не предвиђа било каква ближа правила када се наведени приходи могу сматрати оствареним на територији Србије и оставља ово питање тумачењу.

Чл. 40 ЗПДПЛ садржи и прва српска посебна анти-евазиона правила везана за тзв. пореске рајеве (које српски законодавац назива јурисдикцијама са

---

<sup>129</sup> Вид.: чл. 10 Закона о изменама и допунама Закона о порезу на добит правних лица, *Службени гласник Републике Србије*, бр. 47/13.

<sup>130</sup> Вид.: чл. 40, ст. 6 ЗПДПЛ.

преференцијалним пореским системом).<sup>131</sup> Наиме, на приходе које оствари нерезидентно правно лице из јурисдикције са преференцијалним пореским системом по основу ауторских накнада, камата, накнада по основу закупа и подзакупа непокретности и покретних ствари, као и накнада по основу услуга, без обзира на место њиховог пружања или коришћења, обрачунава се и плаћа порез по одбитку по стопи од 25%.<sup>132</sup> Поред ширег круга прихода који се подвргавају порезу по одбитку<sup>133</sup> и више пореске стопе, за приходе нерезидената из јурисдикција са преференцијалним пореским системом не важи правило да се порез по одбитку не примењује, уколико се они исплаћују њиховој сталној пословној јединици на територији Србије.<sup>134</sup> Другим речима, порез по одбитку је у ЗПДПЛ једини предвиђени облик опорезивања прихода нерезидената из јурисдикција са преференцијалним пореским системом остварених по основу

---

<sup>131</sup> Вид.: чл. 3а ЗПДПЛ. Према Правилнику о листи јурисдикција са преференцијалним пореским системом, *Службени гласник Републике Србије*, бр. 122/12, њима се у овом тренутку сматрају: Андора (*Andorra*), Ангила (*Anguilla*), Антигва и Барбуда (*Antigua and Barbuda*), Аруба (*Aruba*), Бахами (*Bahamas*), Бахреин (*Bahrain*), Барбадос (*Barbados*), Белизе (*Belize*), Бермуда (*Bermuda*), Британска Девичанска острва (*British Virgin Islands*), Кајманска острва (*Cayman Islands*), Божићно острво (*Christmas Island*), Кукова острва (*Cook Islands*), Доминиканска Република (*Dominican Republic*), Фокландска острва (*Falkland Islands*), Фиџи (*Fiji*), Гибралтар (*Gibraltar*), Гренада (*Grenada*), Гвам (*Guam*), Гернзи (*Guernsey*), Гвајана (*Guyana*), Хонг Конг (*Hong Kong*), Острво Мен (*Isle of Man*), Џерси (*Jersey*), Либерија (*Liberia*), Лихтенштајн (*Liechtenstein*), Макао (*Macao*), Малдиви (*Maldives*), Маршалска острва (*Marshall Islands*), Маурицијус (*Mauritius*), Монако (*Monaco*), Монсерат (*Montserrat*), Науру (*Nauru*), Холандски Антили (*Netherlands Antilles*), Није (*Niue*), Нормандска острва (*Normand Isles*), Палау (*Palau*), Панама (*Panama*), Свети Китс и Невис (*Saint Kitts and Nevis*), Света Луција (*Saint Lucia*), Свети Винсент и Гренадини (*Saint Vincent and the Grenadines*), Самоа (*Samoa*), Сан Марино (*San Marino*), Сејшели (*Seychelles*), Соломонска острва (*Solomon Islands*), Тонга (*Tonga*), Тринидад и Тобаго (*Trinidad and Tobago*), Острва Туркс и Каикос (*Turks and Caicos Islands*), Тувалу (*Tuvalu*), Девичанска острва САД (*US Virgin Islands*), Вануату (*Vanuatu*).

<sup>132</sup> Вид.: чл. 40, ст. 3 ЗПДПЛ.

<sup>133</sup> Приходи нерезидената по основу пружања услуга у Србији се подвргавају порезу по одбитку само у случају пружалаца из јурисдикција са преференцијалним пореским системом. Поред наведеног, опорезивање накнада по основу закупа и подзакупа непокретности, у случају нерезидентних обвезника из јурисдикција са преференцијалним пореским системом, није условљено остваривањем ових прихода на територији Србије.

<sup>134</sup> Вид.: чл. 40, ст. 10 ЗПДПЛ.

дивиденди и удела у добити у правним лицима (где је стопа „стандардна“ – 20%), те ауторских накнада, камата, накнада по основу закупа и подзакупа непокретности и покретних ствари, као и накнада по основу услуга, без обзира на место њиховог пружања или коришћења. Последишно, из пореског биланса сталне пословне јединице нерезидентног правног лица из јурисдикције са преференцијалним пореским системом искључују се сви расходи који су повезани са остваривањем прихода који се опорезују по одбитку.<sup>135</sup>

Наша претходна расправа је била усмерена само на једну од две димензије међународног опорезивања добити правних лица у српском домаћем пореском праву – ону која је везана за опорезивање нерезидената. Међутим, сада је потребно да се посветимо оној другој, која уређује опорезивање резидентних пореских обвезника у случају да део њихове добити има свој извор у некој другој држави, те решавању двоструког опорезивања.

Чл. 51 ЗПДПЛ предвиђа методу обичног пореског кредита за порез плаћен у другој држави на добит коју резидентни обвезник оствари пословањем у њој. Мада наслов изнад чл. 51 ЗПДПЛ гласи „Добит сталне пословне јединице резидентног обвезника”, није у потпуности јасно да ли право на порески кредит постоји увек када је део добити резидентног обвезника остварен и опорезован у другој држави, без обзира на постојање његове сталне пословне јединице у смислу ЗПДПЛ на њеној територији, или је, пак, потребно да друга држава, као и Србија, примењује принцип сталне пословне јединице за потребе опорезивања добити нерезидената. Наиме, уколико бисмо прихватили први приступ, на који наводи језичко тумачење чл. 51, ст. 1 ЗПДПЛ, да је за остваривање права на порески кредит довољно само да је добит остварена у другој држави и да је на њу тамо плаћен порез, то би значило да Србија пружа олакшицу за избегавање двоструког правног опорезивања и у оним случајевима када она, да се налази у улози државе извора, не би имала право на опорезивање. У прилог другом приступу говори чл. 51, ст. 2 ЗПДПЛ, који предвиђа да „порески кредит из ст. 1 овог члана не може бити већи од износа који би се обрачунао применом одредаба

---

<sup>135</sup> Вид.: чл. 41, ст. 11 ЗПДПЛ.

овог закона на добит остварену у иностранству.” У случају непостојања сталне пословне јединице којој би се добит могла приписати применом одредаба ЗПДПЛ, у Србији се не би платио порез на тако остварену добит, те стога резидентни порески обвезник не би могао да искористи право на порески кредит уколико, му је друга држава опорезовала добит коју је остварио ван пословања своје сталне пословне јединице.

ЗПДПЛ препознаје да ће и друге државе опорезовати по одбитку одређене облике прихода српских резидената. Међутим, у погледу отклањања двоструког опорезивања прихода који су у другим државама били подвргнути опорезивању по одбитку видимо изражену недоследност српског законодавца, као и пропусте који указују на неразумевање основа ове области.

Све до 2010. године, ЗПДПЛ је резидентним пореским обвезницима пружао право на обичан порески кредит само за порез по одбитку наметнут од стране друге државе на дивиденде које би они остваривали од својих нерезидентних филијала.<sup>136</sup> Другим речима, Србија није отклањала двоструко правно опорезивање које је проузроковано порезом по одбитку друге државе у већини случајева у којима је сама наметала истоврсну обавезу, већ је својим резидентним пореским обвезницима, евентуално, омогућавала само да порез плаћен у другој држави искористе као трошак (метода одбитка).<sup>137</sup> Од 2010. године се право на обичан порески кредит примењује и за порез по одбитку који је резидентни

---

<sup>136</sup> Вид.: чл. 52 и 53 Закона о порезу на добит предузећа, *Службени гласник Републике Србије*, бр. 25/01, 80/02, 80/02, 43/03, 84/04.

<sup>137</sup> Могућност коришћења пореза по одбитку плаћеног у другој држави као трошка зависи од тумачења чл. 22 ЗПДПЛ, који није недвосмислен по овом питању. Наиме, чл. 22 ЗПДПЛ предвиђа да се на терет расхода у пореском билансу признају порези, доприноси, таксе и друге јавне дажбине које не зависе од резултата пословања. Као што смо претходно навели, порез по одбитку није везан за резултат пословања, већ се примењује, независно од њега, на бруто приходе обвезника. Међутим, приметили смо и да српски законодавац назива порез по одбитку порезом на добит, што наводи на недоумицу да ли се он може подвести под одредбу чл. 22 ЗПДПЛ.

обвезник платио на приходе по основу камата и ауторских накнада,<sup>138</sup> да би крајем 2012. године оно било проширено на све случајеве у којима би Србија као држава извора наметала порез по одбитку.<sup>139</sup>

Проблем двоструког економског опорезивања типа III,<sup>140</sup> који се појављује код расподеле добити између два правна лица, о чему је напред било више говора, у српском пореском праву се решава на два различита начина, чија примена зависи од резидентства исплатиоца дивиденди, односно од њиховог извора.

У случају дивиденди које од својих нерезидентних филијала<sup>141</sup> остварују резидентни обвезници пореза на добит правних лица, ЗПДПЛ као методу за избегавање двоструког економског опорезивања (типа III) предвиђа индиректни порески кредит, односно порески кредит за порез који је нерезидентна филијала, као порески обвезник, платила на добит из које су исплаћене дивиденде.<sup>142</sup> С друге стране, у случају расподеле дивиденди између два резидентна правна лица, ЗПДПЛ прописује методу изузимања, при чему не поставља ограничења у погледу повезаности између исплатиоца и примаоца дивиденди за коришћење ове олакшице.<sup>143</sup>

Међутим, и у случају отклањања двоструког економског опорезивања код расподеле дивиденди између два резидентна правна лица и у случају отклањања двоструког правног и двоструког економског опорезивања на нивоу дивиденди које резидентно правно лице остварује од своје нерезидентне филијале суочавамо се са чињеницом да у српском праву оба почивају на несолидним темељима.

---

<sup>138</sup> Вид.: чл. 52 Закона о изменама и допунама Закона о порезу на добит предузећа, *Службени гласник Републике Србије*, бр. 18/10.

<sup>139</sup> Вид.: чл. 37 Закона о изменама и допунама Закона о порезу на добит правних лица, *Службени гласник Републике Србије*, бр. 119/12.

<sup>140</sup> Вид.: фуснота бр. 79.

<sup>141</sup> Према чл. 53 ЗПДПЛ, нерезидентном филијалом се сматра нерезидентно правно лице у коме резидентни обвезник непрекидно у периоду од најмање годину дана, који претходи подношењу пореског биланса поседује 10% или више акција или удела.

<sup>142</sup> Вид.: чл. 52, ст. 1 ЗПДПЛ.

<sup>143</sup> Вид.: чл. 25, ст. 1 ЗПДПЛ.



Наиме, предметне одредбе ЗПДПЈ садрже у себи претпоставку да с остваривањем прихода од дивиденди нису повезани било какви расходи. Да бисмо илустровали нелогичност описаног приступа послужимо се једноставним примером:

## **Пример бр. 2**

*Привредно друштво А има уделе у привредном друштву Б, при чему се матично друштво (А) као пословном делатношћу бави искључиво управљањем уделима у другим привредним друштвима, па су му једини приходи које остварује дивиденде од привредног друштва Б.*

*У овом случају ће опорезиви приходи привредног друштва А бити 0, али ће оно морати да има расходе који су повезани са обављањем своје пословне делатности. Другим речима, за потребе пореза на добит правних лица ће привредно друштво А увек имати губитке.*

У упоредним законодавствима најчешћи приступ путем кога се решава питање расхода који су повезани са остваривањем дивиденди се своди на изузимање само дела остварених дивиденди (нпр. 95%).<sup>144</sup> На овај начин се део дивиденди које се укључују у пореску основицу повезује са последичним расходима и тиме се спречава неоправдано умањење пореске обавезе испод стварног износа (што је случај у српском пореском праву).

За потребе примене методе пореског кредита је, такође, неопходно утврдити расходе који су повезани с остваривањем прихода који је опорезован по одбитку, и то зато што би, у супротном, могло доћи до неприхватљиве појаве да се по основу пореза који је плаћен у иностранству умањује и онај део добити пореског обвезника који свој извор има у држави његовог резидентства. Наиме, подсетимо

---

<sup>144</sup> Вид.: Andreas Perdelwitz, *Germany – Corporate Income Taxation*, Country Analyses IBFD (on-line publication), 6.1.3 (приступљено 26. марта 2014. године); Juliana Benamran, *France – Corporate Income Taxation*, Country Analyses IBFD (on-line publication), 6.1.3.2 (приступљено 26. марта 2014. године); Carlo Galli, *Italy – Corporate Income Taxation*, Country Analyses IBFD, (on-line publication), 6.1.3 (приступљено 26. марта 2014. године).

се да је порез по одбитку порез на бруто приходе нерезидента, а да се порески кредит пружа на нивоу пореза којим се погађа његов нето приход (добит, као разлика између бруто прихода и са њима повезаних расхода).

### Пример бр. 3

*Порески обвезник остварује приходе из пословања у Србији у износу од 1000, док су са њима повезани расходи 800. Истовремено, он остварује приходе по основу закупа покретних ствари из друге државе у износу од 200, при чему су са њима повезани расходи 200. Порески обвезник је у другој држави на приходе по основу закупа покретних ствари платио порез по одбитку по стопи од 15%. Уколико бисмо пореском обвезнику омогућили да искористи као порески кредит целокупан износ пореза плаћеног по одбитку у другој држави, он би суштински умањио своју обавезу, која проистиче из добити која је остварена искључиво у Србији порезом који је наплаћен у другој држави.*

Зачудо, у Србији је у случају камата и ауторских накнада из страних извора, све до измена и допуна Закона о порезу на добит правних лица са краја 2012. године, наведени пример био сасвим могућ, док је то још увек случај код дивиденди које резидентни обвезник остварује од своје нерезидентне филијале.<sup>145</sup> Данас, код свих осталих облика прихода за које је допуштено право на порески кредит за порез по одбитку плаћен у другој држави, ЗПДПЛ уводи паушално одређење расхода који су повезани са њиховим остварењем, у висини од 60% бруто оствареног прихода.<sup>146</sup>

---

<sup>145</sup> Вид.: Svetislav Kostić, Tijana Mačar, *The taxation of foreign passive income for groups of companies*, Serbia, Vol. 98a, IFA Cahiers 2013, Sdu Uitgevers, The Hague 2013, стр. 647- 649. ЗПДПЛ предвиђа два облика пореског кредита за потребе избегавања међународног двоструког опорезивања дивиденди. У случају да резидентни обвезник оствари дивиденде од нерезидентног правног лица, при чему поседује 10% и више његових акција или удела, непрекидно у периоду од најмање годину дана који претходи подношењу пореског биланса, њему се пружа право на порески кредит из чл. 52 ЗПДПЛ, за чију примену и даље важи претпоставка да са остварењем дивиденди нису повезани било какви расходи. Уколико, пак, услови везани за висину власничког удела у нерезидентном исплатиоцу, односно за период његовог постојања, нису испуњени, резидентни порески обвезник по основу овако остварених дивиденди има право на порески кредит из чл. 53а ЗПДПЛ.

<sup>146</sup> Вид.: чл. 53а, ст. 3 ЗПДПЛ.

Конечно, и код метода за избегавање двоструког опорезивања препознајемо одступање српског законодавца од приступа посматрања сталних пословних јединица као засебних пореских обвезника. Наиме, и порески кредити из чл. 51-53а ЗПДПЛ и метода изузимања из чл. 25 ЗПДПЛ се односе само на резидентне пореске обвезнике, али не и на сталне пословне јединице нерезидената.

Српски законодавац је, по нашем мишљењу, исправно поставио посебна анти-абузивна правила у ЗПДПЛ на један општи начин, односно није усмерио примену правила о утањеној капитализацији и о трансферним ценама само на прекограничне трансакције, већ су њима покривене и оне трансакције које се одвијају у чисто домаћим оквирима.<sup>147</sup> С друге стране, искључивањем нерезидената из пореске консолидације је спречио „увоз“ губитака остварених у другим државама од стране њихових пореских обвезника и, последично, умањење српских пореских прихода.<sup>148</sup>

Развој норми којима се уређује избегавање двоструког правног и двоструког економског опорезивања, као и бројни пропусти који су се јављали у вези са њиховом применом<sup>149</sup> нам говоре да је дуготрајна усмереност српске привреде на сопствено тржиште као последицу имала занемаривање ове области од стране законодавца, што је, барем до сада, врло често ишло у прилог оном малом броју српских резидентних пореских обвезника који су остваривали добит, односно приходе из страних извора. Недостатак пажње према питањима везаним за међународно опорезивање добити правних лица у српском пореском праву пред нас постављају бројне недоумице у погледу постојања забрањених облика дискриминације, о чему ће касније бити више говора.

---

<sup>147</sup> Вид.: чл. 59-62 ЗПДПЛ.

<sup>148</sup> Вид.: чл. 55, ст. 2 ЗПДПЛ.

<sup>149</sup> Вид.: S. Kostić, T. Mačar, *op.cit.*, стр. 648-649.

### 3. Међународно опорезивање имовине у српском домаћем пореском праву

Порез на имовину у Србији је, у основи, порез на непокретности, који се плаћа на непокретности које се налазе у Србији, и то на:

- право својине, односно право својине на земљишту површине преко 10 ари;
- право закупа стана или стамбене зграде конституисано у корист физичких лица, у складу са законом којим је уређено становање, односно социјално становање, односно законом којим су уређене избеглице, за период дужи од једне године или на неодређено време;
- право коришћења грађевинског земљишта површине преко 10 ари, у складу са законом којим се уређује правни режим грађевинског земљишта;
- право коришћења непокретности у јавној својини од стране имаоца права коришћења, у складу са законом којим се уређује јавна својина;
- коришћење непокретности у јавној својини од стране корисника непокретности, у складу са законом којим се уређује јавна својина;
- државину непокретности на којој имаоца права својине није познат или није одређен;
- државину непокретности у јавној својини, без правног основа;
- државину и коришћење непокретности по основу уговора о финансијском лизингу.<sup>150</sup>

Историјски посматрано, српски законодавац се за потребе опорезивања имовине, углавном, ослањао на примену територијалног принципа, који је, поновимо, и данас предвиђену ЗПИ.<sup>151</sup> Опорезивањем само имовине која свој извор има на њеној територији, Србија отклања проблем двоструког правног опорезивања, који

---

<sup>150</sup> Вид.: чл. 2 ЗПИ.

<sup>151</sup> Вид.: чл. 2 и 4 Закона о порезима на имовину, *Службени гласник Републике Србије*, бр.76/91, 9/92, 20/92, 76/92, 20/93, 22/93, 29/93, 67/93, 28/94; чл. 2 и 4 Закона о порезима на имовину *Службени гласник Републике Србије*, бр. 43/94, 53/95, 54/96, 42/98, 18/99, 21/99, 27/99, 33/99, 48/99, 54/99, 45/02, *Службени лист СРЈ*, бр. 42/02, *Службени гласник Републике Србије*, бр. 84/02.

се може јавити само у оним државама које свој порески захтев проширују и на имовину која се налази ван њихових граница. Због тога ЗПИ, у оквиру одредби везаних за опорезивање имовине,<sup>152</sup> не прописује поделу пореских обвезника на резидентне и нерезидентне, пошто су им размере пореских обавеза идентичне независно од њиховог статуса у смислу ЗПДПЈ, односно ЗПДГ. Обвезник пореза на имовину је свако физичко или правно лице које је ималац неког од претходно наведених права, корисник непокретности у јавној својини, њихов држалац, као и прималац лизинга непокретности.<sup>153</sup>

У прошлости је, у српском праву, постојао један значајан изузетак од опорезивања имовине искључиво по принципу извора, односно од ограничавања предмета пореза на имовину само на непокретности. Наиме, од средине 1994. године, па све до краја 2004. године, порез на имовину у Србији се плаћао на све акције издате на име и уделе у друштвима са ограниченом одговорношћу, у поседу резидентних обвезника.<sup>154</sup> Правила о извору акција издатих на име и удела у друштвима са ограниченом одговорношћу нису била прописана, а за њима није ни било потребе, пошто нерезидентни обвезници нису били подвргнути опорезивању наведених облика имовине, нити су биле предвиђене олакшице за избегавање двоструког правног опорезивања. Описано опорезивање права својине на акцијама издатим на име и уделима у друштвима са ограниченом одговорношћу би могло да се разуме и као мера за „обесхрабривање“ српских пореских резидената да улажу у страна привредна друштва, односно подстицање страних улагања у домаћу привреду. Законодавац је у изложио резиденте Србије двоструком правном опорезивању имовине у случају изношења њиховог капитала

---

<sup>152</sup> Вид.: чл. 2-13 ЗПИ.

<sup>153</sup> Вид.: чл. 4, ст. 1 ЗПИ.

<sup>154</sup> Вид.: чл. 3 и чл. 4, ст. 3 Закона о порезима на имовину, *Службени гласник Републике Србије*, бр. 43/94, 53/95, 54/96, 42/98, 18/99, 21/99, 27/99, 33/99, 48/99, 54/99, 45/02, *Службени лист СРЈ*, бр. 42/02, *Службени гласник Републике Србије*, бр. 84/02; чл. 3 и чл. 4, ст. 3 Закона о порезима на имовину, *Службени гласник Републике Србије*, бр. 26/01, 45/02, *Службени лист СРЈ*, бр. 42/02, *Службени гласник Републике Србије*, бр.80/02, 80/02; чл. 2 Закона о изменама и допунама Закона о порезима на имовину, *Службени гласник Републике Србије*, бр. 135/04.

у иностранство, док се у случају нерезидената једнострано одрекао свог права на опорезивање власништва над предузећима основаним у Србији.

Међутим, и постојеће одредбе ЗПИ, које уређују опорезивање имовине, у себи садрже облике двојног третмана пореских обвезника. ЗПИ предвиђа различите пореске стопе пореза на имовину, као и другачија правила у погледу утврђивања основице овог пореског облика, у зависности од тога да ли обвезник води пословне књиге.<sup>155</sup> Све до краја 2010. године критеријум вођења пословних књига у ЗПИ није био ближе уређен, тако да је било могуће под „обвезнике који воде пословне књиге“ подвести и резидентне и нерезидентне обвезнике (у смислу ЗПДПЛ и ЗПДГ), односно и домаћа и страна лица. Са почетком 2011. године, појам „обвезници који воде пословне књиге“, бива промењен у „обвезнике који воде пословне књиге у складу са прописима у Републици Србији“<sup>156</sup>, да би у 2013. години дошло до додатног уређења критеријума описане поделе обвезника пореза на имовину у ЗПИ.<sup>157</sup> Везивањем пореског третмана, односно правила о пореским стопама и пореској основици пореза на имовину, за обавезу вођења пословних књига према српским прописима, ЗПИ посредно уводи разлику између правних лица која су основана у Србији и оних која то нису, пошто се обавеза вођења пословних књига према српским рачуноводственим прописима односи само на правна лица која су основана у Србији.<sup>158</sup> На овом месту морамо указати на то да је, начелно, могуће да се и правно лице које је резидент Србије, у смислу ЗПДПЛ, сматра обвезником који не води пословне књиге за потребе примене одредби ЗПИ. То би био случај са оним правним лицима која су основана ван Србије, а која статус њеног резидентног обвезника пореза на добит правних лица остварују по основу критеријума места стварне управе и контроле у Србији. Међутим, узимајући у обзир, раније поменуто, чињеницу да, до сада, нема примера правних лица која су стекла статус пореског резидента Србије искључиво по основу свог

---

<sup>155</sup> Вид.: чл. 5-7 и чл. 11 ЗПИ.

<sup>156</sup> Вид.: чл. 3, ст. 1 Закона о изменама и допунама Закона о порезима на имовину, *Службени гласник Републике Србије*, бр. 101/10.

<sup>157</sup> Вид.: чл. 2 Закона о изменама и допунама Закона о порезима на имовину, *Службени гласник Републике Србије*, бр. 47/13.

<sup>158</sup> Вид.: чл. 4, ст. 1 Закона о рачуноводству, *Службени гласник Републике Србије*, бр. 62/13.

места стварне управе и контроле, закључујемо да се одредбама ЗПИ прави разлика између резидентних и нерезидентних правних лица, с тим што ово разликовање у пореском третману произлази из поделе обвезника пореза на имовину на оне који воде и на оне који не воде пословне књиге у складу са српским прописима.

ЗПИ изједначава огранке и друге организационе делове страних правних лица, који воде пословне књиге у складу са српским прописима,<sup>159</sup> са правним лицима основаним у Србији. Пошто ЗПДПЛ препознаје могућност да се сталне пословне јединице нерезидентних обвезника јаве и у облику који нема обавезу вођења пословних књига,<sup>160</sup> закључујемо да ЗПИ прави разлику између сталних пословних јединица нерезидентних обвезника ЗПДПЛ у зависности од тога да ли их Закон о рачуноводству обавезује на вођење пословних књига.

Када би српски порез на имовину обухватао шири круг права, а не само она везана за непокретности, било би места расправи о могућим облицима дискриминације, на нивоу правних лица, који би проистицали из претходно описаних одредби ЗПИ. Међутим, предмет пореза на имовину у Србији, односно разлози због којих се стичу и користе права која се њиме опорезују, има за последицу уједначен третман пореских обвезника, независно од места њиховог оснивања, или њиховог пореског резидентства.

Уживање неког до права на непокретностима, наведених у чл. 2 ЗПИ, од стране правног лица које није основано у Србији, би морало да буде нераскидиво повезано са обављањем његове делатности на њеној територији.<sup>161</sup> У случају страног правног лица, власништво над непокретностима, или коришћење права

---

<sup>159</sup> Вид.: чл. 5, ст. 5, тач. 2 ЗПИ и чл. 4, ст. 3 Закона о рачуноводству.

<sup>160</sup> Вид.: чл. 5, ст. 2 ЗПДПЛ.

<sup>161</sup> На овакав закључак нас наводи и одредба чл. 82а, ст. 1 Закона о основама својинскоправних односа, *Службени лист СФРЈ*, бр. 6/80, 36/90, *Службени лист СРЈ*, бр. 29/96, *Службени гласник Републике Србије*, бр. 115/05, којом се предвиђа да „Страна физичка и правна лица која обављају делатност у Републици Србији могу, под условима узајамности, стицати право својине на непокретностима на територији Републике Србије које су им неопходне за обављање те делатности.“

која су са њима повезана, би или самостално представљало његов организациони део у Србији, или би било у оквиру његовог организационог дела у Србији. Обављање привредне делатности страног правног лица преко огранка или другог његовог организационог дела у Србији води, у складу са Законом о рачуноводству, обавези вођења пословних књига на нивоу огранка или другог организационог дела страног правног лица. Због тога би порез на имовину страних привредних друштава у Србији требало увек да буде утврђиван применом правила која ЗПИ предвиђа за обвезнике који воде пословне књиге, односно до примене правила за обвезнике који не воде пословне књиге на страна привредна друштва може доћи само у случају ако она крше одредбе Закона о рачуноводству.

У случају других страних правних лица, односно страних правних лица која се не могу сматрати привредним друштвима у смислу српског права (нпр. страна удружења<sup>162</sup>), прописи који уређују њихово деловање у Србији предвиђају обавезну регистрацију,<sup>163</sup> при чему, по правилу, намећу регистрованим организационим деловима страних правних лица идентичне обавезе, укључујући и вођење пословних књига, као и домаћим правним лицима.<sup>164</sup>

Физичка лица, независно од њиховог резидентства или држављанства, подлежу опорезивању имовине у Србији као обвезници који не воде пословне књиге, са изузетком предузетника који не подлежу паушалном опорезивању прихода од самосталне делатности.<sup>165</sup> Стога се, у погледу примене пореза на имовину на физичка лица, не јављају дилеме које смо претходно навели на нивоу правних лица.

---

<sup>162</sup> Чл. 59, ст. 1 Закона о удружењима, *Службени гласник Републике Србије*, бр. 51/09, 99/11, дефинише страна удружења као „удружења са седиштем у другој држави, основана по прописима те државе ради остваривања неког заједничког или општег интереса или циља, а чије деловање није усмерено на стицање добити, као и међународна удружења или друге стране, односно међународне невладине организације које имају чланове који су се на добровољној основи повезали ради остваривања неког заједничког или општег интереса или циља који није усмерен на стицање добити.“

<sup>163</sup> Вид.: чл. 60, ст. 1 Закона о удружењима.

<sup>164</sup> Вид.: чл. 39 и чл. 60, ст. 2 Закона о удружењима.

<sup>165</sup> Вид.: чл. 4, ст. 5, тач. 3 ЗПИ.



Подела обвезника пореза на имовину, у зависности од обавезе вођења пословних књига према српским прописима, не доводи до импликација у међународном опорезивању имовине, како је оно уређено ЗПИ. Она би могла да се доведе у питање по више основа, од којих би један, свакако, био везан и за питање дискриминације обвезника, али, за сада, остаје у искључиво унутрашњим српским оквирима, а тиме и изван области којом се ова докторска дисертација бави. Међутим, у случају проширења предмета опорезивања пореза на имовину у Србији, наведени закључак би могао да се потпуно промени. Претпоставимо да законодавац поново подвргне опорезивању имовину у облику акција и удела у друштвима са ограниченом одговорношћу. Не задирући у територијални принцип, свој захтев ограничава само на акције и уделе у привредним друштвима основаним у Србији, али га проширује на све обвезнике, без обзира на њихово резидентство. Власништво над капиталом домаћих правних лица не захтева истовремено обављање делатности у Србији, нити самостално доводи до постојања одвојеног организационог дела страног лица на њеној територији, што за последицу има непостојање обавезе вођења пословних књига према Закону о рачуноводству. Страна правна лица би била, у описаном примеру, подвргнута порезу на имовину према правилима која важе за обвезнике који не воде пословне књиге, док би правна лица основана у Србији своје обавезе утврђивала применом одредби предвиђених за обвезнике који воде пословне књиге. Примећујемо, дакле, дискриминаторни *потенцијал* постојећих одредби ЗПИ којима се уређује опорезивање имовине у њиховој међународној димензији, па стога морамо упозорити на неопходност ближег сагледавања овог проблема приликом разраде предлога за неке будуће измене српског пореза на имовину.

### III Уговори о избегавању двоструког опорезивања дохотка и имовине

Уговори о избегавању двоструког опорезивања дохотка и имовине су основни међународни извори којима се уређује опорезивање са прекограничним елементом. Другим речима, међународно опорезивање дохотка и имовине се ослања на два стуба: норме домаћег законодавства (о којима је било речи у претходном делу овог рада) и одредбе међународних уговора о избегавању двоструког опорезивања.

Уговори о избегавању двоструког опорезивања су *chedo* права централне Европе, а први у свету је закључен 16. априла 1869. године између Пруске и Саксоније, односно 21. јуна 1899. године између Пруске и Аустроугарске.<sup>166</sup> У свету апсолутно доминирају билатерални уговори о избегавању двоструког опорезивања дохотка и имовине, којих је око 2.500, док су мултилатерални споразуми реткост.<sup>167</sup>

Примарни циљ уговора о избегавању двоструког опорезивања дохотка и имовине је управо избегавање наведене појаве. Унилатералним мерама, које су предвиђене у оквиру домаћег законодавства, овај циљ је могуће постићи само на нивоу резидентних пореских обвезника, при чему се очекује од других држава да овај терет преузму у погледу сопствених пореских резидената. Другим речима, унилатерални приступ захтева одређену хармонизацију пореских законодавстава независних држава за постизање свеобухватног отклањања двоструког правног опорезивања. Међутим, вишевековно искуство нас учи да су државе, по правилу,

---

<sup>166</sup> Вид.: К. Vogel, *op.cit.*, стр. 17. Саксонија је две године пре закључивања уговора о избегавању двоструког опорезивања са Пруском (1867) постала део Севернонемачке конфедерације (нем. *Norddeutscher Bund*) којом је Пруска доминирала. Стога би се могло довести у питање да ли споразум између Саксоније и Пруске из 1869. године представља прави међудржавни споразум или се ради и уређивању односа између делова исте државне заједнице. Иста примедба би се могла ставити и у односу на уговор о избегавању двоструког опорезивања између Аустрије и Угарске од 18. децембра 1869, односно 7. јануара 1870. године. Најстарији порески уговор око кога не постоји оваква дилема је онај између Пруске и Аустроугарске из 1899. године.

<sup>167</sup> Вид.: *ibid.*, стр. 16 и 19; Д. Поповић, *op.cit.*, стр. 266-268.

најосетљивије на задирање у пореску сувереност и да готово никада нису спремне да се вољно одрекну потпуне слободе у устројавању свог пореског права. Претходно изречено додатно добија на снази уколико се подсетимо да се, без одговарајућих инструмената међународног права, усаглашавање пореских законодавстава независних држава заснива искључиво на њиховој доброј вољи и препознавању користи које из њега проистичу. Држава која се одрекне својих пореских прихода, како би отклонила двоструко правно опорезивање на нивоу сопствених резидената, је изложена опасности да њена жртва буде једнострана, односно да друге државе не поступе на исти начин. Последица отелотворења наведене опасности се огледа у томе да једна држава стимулише, односно чини неутралним избор својих резидената у погледу места за улагање, док друге државе пореским нормама подстичу своје резиденте да средства остављају у земљи.

Уговори о избегавању двоструког опорезивања дохотка и имовине су средство којим се обезбеђује обостраност жртве, јер ће две државе прихватити исте обавезе у погледу размера отклањања двоструког опорезивања. Још од двадесетих година прошлог века почињу напори на изради јединствених модела уговора о избегавању двоструког опорезивања дохотка и имовине путем којих би се постигло њихово уједначавање.<sup>168</sup> Данас, као што је напред већ наведено, постоје два доминирајућа модела - Модел-конвенција ОЕЦД и Модел-конвенција УН. Међутим, ниједан модел уговора није у стању да на исти начин уважи потребе свих појединачних држава. Управо је то разлог зашто мултилатерални приступ није шире прихваћен и због чега се државе понекад чврсто не држе ни сопствених модела донетих за потребе преговора о закључивању уговора о избегавању двоструког опорезивања.

Наведене недостатке модела уговора о избегавању двоструког опорезивања најбоље можемо уочити на једноставном примеру.

---

<sup>168</sup> Вид.: К. Vogel, *op.cit.*, стр. 17.

#### Пример бр. 4

Замислимо да Хрватска, Босна и Херцеговина и Србија одлуче да отпочну преговоре о закључивању мултилатералног уговора о избегавању двоструког опорезивања. Све три државе имају сличне правне системе, повезане привреде, увезану инфраструктуру, језичку блискост итд. Хрватски приступ би био идентичан, и према Босни и Херцеговини, и према Србији и састојао би се у ограничавању њихових права на опорезивање добити или дохотка резидената Хрватске и тиме умањење жртве које држава Хрватска мора да поднесе како би се избегло двоструко правно опорезивање. Наиме, Хрватска је значајан извозник капитала у друге две државе и такав њен интерес се намеће као логичан. Босна и Херцеговина би тежила ка заштити права државе извора на опорезивање и препуштање државама резидентства терета отклањања двоструког правног опорезивања из простог разлога што је она доминантно увозник капитала и из Хрватске, и из Србије. Међутим, Србија би се нашла у незавидној позицији да има потпуно супротстављене интересе према ове две државе: према Босни и Херцеговини се они поклапају са хрватским, али се према Хрватској они подударају са перспективом Босне и Херцеговине.

Моделу уговора о избегавању двоструког опорезивања, као и сâми билатерални споразуми који се данас у свету примењују, међу собом се разликују у погледу тога да ли више заступају интересе држава резидентства (држава извозница капитала) или интересе држава извора (држава увозница капитала),<sup>169</sup> као и на нивоу појединачних решења која су у њима садржана.<sup>170</sup> С друге стране, оно што их обједињује јесу њихова структура и логика примене. Уговори о избегавању двоструког опорезивања се примењују на лица која су резиденти једне или обе државе уговорнице,<sup>171</sup> у односу на порезе на доходак (добит) и имовину који су

---

<sup>169</sup> Вид.: *United Nations Model Double Taxation Convention Between Developed and Developing Countries*, United Nations, New York 2011, стр. vi и vii.

<sup>170</sup> За разлике између Модел-конвенције ОЕЦД и Модел-конвенције УН вид.: Michael Lennard, "The UN Model Tax Convention as Compared with the OECD Model Tax Convention – Current Points of Difference and Recent Developments", *Asia-Pacific Tax Bulletin*, Vol. 15, No. 1/2009, стр. 4-11.

<sup>171</sup> Вид.: чл. 1 Модел-конвенције ОЕЦД и чл. 1 Модел-конвенције УН.

прописани њиховим домаћим законодавствима.<sup>172</sup> Међутим, примена уговора о избегавању двоструког опорезивања зависи од доделе улога државама између којих се он примењује. Само једна од њих може добити улогу државе резидентства, што другој препушта улогу државе извора.<sup>173</sup>

И Модел-конвенција ОЕЦД, и Модел-конвенција УН потврђују држави резидентства право на опорезивање дохотка или имовине.<sup>174</sup> С друге стране, држава извора се, у зависности од облика прихода, може наћи у три различите ситуације:

а) она такође може имати неограничено право на опорезивање (нпр. приходи од непокретности);<sup>175</sup>

б) њено право на опорезивање може бити потврђено уз ограничење висине пореског оптерећења (нпр. приходи од дивиденди);<sup>176</sup>

в) опорезивање се препушта искључиво држави резидентства, односно држава извора нема право на опорезивање (нпр. приходи по основу ауторских накнада у Модел-конвенцији ОЕЦД<sup>177</sup> или пензије<sup>178</sup>).

Када је у питању добит из пословања, и Модел-конвенција ОЕЦД, и Модел-конвенција УН, као услов за њено опорезовање од стране државе извора постављају постојање сталне пословне јединице нерезидентног предузећа на њеној територији.<sup>179</sup> Оно у чему се наведена два модела разликују је начин на који

---

<sup>172</sup> Вид.: чл. 2 Модел-конвенције ОЕЦД и чл. 2 Модел-конвенције УН.

<sup>173</sup> Вид.: чл. 4 Модел-конвенције ОЕЦД и чл. 4 Модел-конвенције УН.

<sup>174</sup> Вид.: OECD Model Tax Convention on Income and on Capital – Full Version (as it read on 22 July 2010), OECD Publishing, 2012, стр. I-5; Michael Lang, *Introduction to the Law of Double Taxation Conventions*, Linde Verlag, Wien 2010, стр. 67.

<sup>175</sup> Вид.: чл. 6 Модел-конвенције ОЕЦД и чл. 6 Модел-конвенције УН.

<sup>176</sup> Вид.: чл. 10 Модел-конвенције ОЕЦД и чл. 10 Модел-конвенције УН.

<sup>177</sup> Вид.: чл. 12 Модел-конвенције ОЕЦД.

<sup>178</sup> Вид.: чл. 18 Модел-конвенције ОЕЦД и чл. 18 (А) Модел-конвенције УН.

<sup>179</sup> Вид.: чл. 7.1 Модел-конвенције ОЕЦД и чл. 7.1 Модел-конвенције УН.

дефинишу појам сталне пословне јединице,<sup>180</sup> као и опсег добити из пословања нерезидента која подлеже опорезивању у држави извора у случају постојања сталне пословне јединице.<sup>181</sup>

Увек када државе уговорнице имају право на опорезивање одређеног прихода, држава резидентства се обавезује да пружи мере којима се отклања двоструко правно опорезивање, да поновимо, било у виду обичног пореског кредита или изузимања са прогресијом.<sup>182</sup>

Поред норми које се непосредно односе на решавање двоструког правног опорезивања дохотка и имовине, уговори о избегавању двоструког опорезивања садрже још нека правила, међу којима се налази и оно везано за тему ове дисертације. Наиме, и Модел-конвенција ОЕЦД, и Модел-конвенција УН садрже члан о забрани дискриминације (чл. 24), затим размени података између пореских власти држава уговорница (чл. 26), као и помоћи у прикупљању пореза (чл. 27). Због тога, уговоре о избегавању двоструког опорезивања можемо назвати и пореским уговорима, пошто уређују и питања која нису искључиво везана за избегавање двоструког правног опорезивања, већ су усмерена на очување основних начела међународног права у области опорезивања (забрана дискриминације), односно на борбу против избегавања плаћања пореза.<sup>183</sup>

---

<sup>180</sup> Упр.: чл. 5 Модел-конвенције ОЕЦД и чл. 5 Модел-конвенције УН.

<sup>181</sup> Упр.: чл. 7 Модел-конвенције ОЕЦД и чл. 7 Модел-конвенције УН (који се заснива на тзв. *force of attraction* принципу и тако добити сталне пословне јединице приписује и продају добара исте или сличне природе као и оних који се продају кроз сталну пословну јединицу, као и остале пословне активности које се спроводе у земљи извора, а које су исте или сличне природе као и оне које се су реализоване кроз сталну пословну јединицу).

<sup>182</sup> Вид.: чл. 23 А и Б Модел-конвенције ОЕЦД и чл. 23 А и Б Модел Конвенције УН.

<sup>183</sup> Вид.: OECD Model Tax Convention on Income and on Capital – Full Version (as it read on 22 July 2010), стр. I-5.

Србија у 2014. години примењује билатералне уговоре о избегавању двоструког опорезивања са 54 државе,<sup>184</sup> у којима су садржана решења из различитих верзија Модел-конвенције ОЕЦД и Модел-конвенције УН, као и нека посебна правила која иначе не налазимо у овим изворима.<sup>185</sup> С обзиром на значај уговора о избегавању двоструког опорезивања у области међународног опорезивања дохотка и имовине, као и на то да они садрже изричита правила посвећена забрани дискриминације, њима ће касније у овој докторској дисертацији бити посвећена посебна пажња.

Како је различит третман основ међународног опорезивања дохотка и имовине, као кључно питање се поставља када он представља дискриминацију. Међутим, овде морамо водити рачуна о начину на који разумемо дискриминацију. Наиме, у овом раду можемо доћи до два облика њеног сагледавања. На првом месту то ће бити препознавање случајева када различит третман предвиђен правилима међународног опорезивања дохотка и имовине представља правно забрањени облик дискриминације, који је потребно отклонити. Међутим, потребно је и да утврдимо који од различитих третмана представљају дозвољене облике дискриминације и да дамо суд о томе да ли су разлози који стоје иза њиховог прихватања оправдани.

---

<sup>184</sup> Албанија, Аустрија, Азербејџан, Белгија, Белорусија, Босна и Херцеговина, Бугарска, Велика Британија, Вијетнам, Грузија, Грчка, Данска, Египат, Естонија, Индија, Иран, Ирска, Италија, Канада, Катар, Кина, Кипар, Кореја, Кувајт, Летонија, Либија, Литванија, Мађарска, Македонија, Малезија, Малта, Молдавија, Немачка, Норвешка, Пакистан, Пољска, Русија, Румунија, Словачка, Словенија, Тунис, Турска, Уједињени Арапски Емирати, Украјина, Финска, Француска, Холандија, Хрватска, Црна Гора, Чешка, Швајцарска, Шведска, Шпанија и Шри Ланка.

<sup>185</sup> Вид.: Svetislav Kostić, "Serbia", *The Impact of the OECD and the UN Model Conventions on Bilateral Tax Treaties* (eds. Michael Lang, Pasquale Pistone, Joseph Schuch, Claus Staringer), Cambridge University Press, Cambridge 2012, стр. 944-972.

## ДЕО ТРЕЋИ

### НАЧЕЛА ЗАБРАНЕ ДИСКРИМИНАЦИЈЕ У СРПСКОМ ПОЗИТИВНОМ ПРАВУ И ЊИХОВ ОДНОС СА МЕЂУНАРОДНИМ ОПОРЕЗИВАЊЕМ ДОХОТКА И ИМОВИНЕ

Аристотелово схватање правде нас наводи на закључак да је забрана дискриминације опште начело, које би требало да буде уткано у основе права опште. Међутим, дискриминација је флуидан појам који није увек једноставно препознати, при чему је за њену забрану неопходан правни основ, који је по својој природи статичан.

Забрана дискриминације у међународном опорезивању дохотка и имовине се обично повезује искључиво с одговарајућим одредбама уговора о избегавању двоструког опорезивања, али се чини да такав приступ прелази преко значајних правних питања. Наиме, у држави која не примењује уговоре о избегавању двоструког опорезивања (а таква је нпр. била СФРЈ све до 1975. године<sup>186</sup>) они не могу бити ослонац за разумевање овог проблема. Отуда, у оним државама које их примењују, уговори о избегавању двоструког опорезивања могу само пружити делимичан одговор, јер неће покривати односе са државама са којима нису закључени. Уз то, уговори о избегавању двоструког опорезивања су само део пореског права једне државе, које опет чини део њеног правног поретка и зависи од интеракције са другим правним нормама. Због тога је неопходно проучити управо опште облике забране дискриминације, садржане претежно у непореским прописима и сагледати њихов значај у области међународног опорезивања дохотка и имовине.

---

<sup>186</sup> Први општи уговор о избегавању двоструког опорезивања који је закључила СФРЈ је био онај са Француском, чија је примена отпочела 1. јануара 1975. године. Од 1967. године примењивала се парцијална Конвенција о избегавању двоструког опорезивања добити од коришћења бродова и ваздухоплова у међународном саобраћају између СФРЈ и Грчке.



У потрази за наведеним одредбама служићемо се хијерархијом правних извора, па ће наше прво одредиште бити српско уставно право. Затим ћемо се осврнути на међународне конвенције о заштити људских права, као и на међународне привредне споразуме. У српском праву се људска и мањинска права зајемчена општеприхваћеним правилима међународног права и потврђеним међународним уговорима непосредно примењују, при чему се предметне одредбе тумаче у корист унапређења вредности демократског друштва, сагласно важећим међународним стандардима људских и мањинских права, као и пракси међународних институција које надзиру њихово спровођење.<sup>187</sup> Потврђени међународни уговори чине, да поновимо, саставни део правног поретка Србије и непосредно се примењују, при чему морају бити у складу са УРС.<sup>188</sup> На сáмом крају, потребно је да утврдимо да ли српско привредно или пореско законодавство садржи одредбе које би прописивале опште начело забране дискриминације, где би посебне забране дискриминације у оквиру међународног пореског права представљале или само његово прецизирање у специфичним случајевима, или проширење круга забрањених облика дискриминације у ситуацијама са прекограничним елементом.

## **I Уставна забрана дискриминације**

УРС посвећује порезима чл. 91,<sup>189</sup> у којем се предвиђају три основна начела опорезивања: начело законитости, начело да је обавеза плаћања пореза и других дажбина општа и начело да се обавеза плаћања пореза и других дажбина заснива на економској моћи обвезника.<sup>190</sup> За потребе наше расправе, која је посвећена забрани дискриминације у међународном опорезивању дохотка и имовине, начело општости пореза и начело плаћања пореза и других дажбина сразмерно економској моћи обвезника могу бити од значаја, пошто се примена оба начела

---

<sup>187</sup> Вид.: чл. 18 УРС.

<sup>188</sup> Вид.: чл. 16, ст. 2 УРС.

<sup>189</sup> Вид.: чл. 91, ст. 1 УРС.

<sup>190</sup> Вид.: чл. 91, ст. 2 УРС.

заснива на утврђивању постојања неоправданог различитог третмана две упоредиве појаве, односно постојања дискриминације.

Да поновимо, у међународном опорезивању дохотка и имовине препознајемо обвезнике који су подвргнути неограниченој пореској обавези (порески резиденти) и обвезнике који подлежу опорезивању искључиво по принципу извора (порески нерезиденти), што утиче на начин њиховог опорезивања, као и на висину пореског оптерећења. Стога се мора поставити питање да ли прављење овакве разлике између пореских обвезника представља кршење начела општости пореза, које би подразумевало да сва лица морају да учествују у њиховом плаћању.<sup>191</sup>

Сматрамо да би најбољи одговор на ову дилему био да све зависи од оправданости критеријума на којима се заснива наведена подела пореских обвезника. Другим речима, уколико би разликовање између обвезника који подлежу неограниченој пореској обавези и обвезника који подлежу ограниченој пореској обавези било успостављено на основу њихових одлика за које се може сматрати да објективно указују на оправданост увођења различитих размера пореске обавезе,<sup>192</sup> онда би се општост пореза морала посматрати само у оквиру сваке појединачне групе пореских обвезника, али не и између њих.<sup>193</sup>

Начело да се обавеза плаћања пореза и других дажбина заснива на економској моћи обвезника у себи садржи захтев за хоризонталном правичношћу, која подразумева да лица са истом економском снагом треба да плате исти порез.<sup>194</sup> Мада на први поглед ово начело делује разумно, кључни проблем са којим се сусрећемо у његовом тумачењу је на који начин одредити мерило економске моћи обвезника. Оно што се мора приметити у оквирима међународног

---

<sup>191</sup> Вид.: Дејан Поповић, *Наука о порезима и пореско право*, Open Society Institute/Constitutional and Legislative Policy Institute – ИШП “Савремена администрација”, Београд 1997, стр. 291.

<sup>192</sup> Одлике које указују на блиску повезаност пореског обвезника са територијом одређене државе.

<sup>193</sup> Упр.: Одлука Уставног суда Србије IV-275/2002 од 27. новембра 2003. године, *Службени гласник Републике Србије*, бр. 2/04.

<sup>194</sup> Вид.: Д. Поповић, *Наука о порезима и пореско право*, стр. 185.

опорезивања дохотка и имовине је да опорезивање искључиво по принципу извора уопште и не омогућава сагледавање укупне економске снаге обвезника, јер не узима у обзир онај део дохотка или имовине коју он остварује или поседује изван државе извора. Како је порески захтев у овом случају ограничен само на део обвезникових прихода или само на део његове имовине, онда и мерило његове економске снаге мора бити посматрано из ове перспективе. Због тога се показује као неразумно поређење опорезивања оних чија се укупна економска моћ може узети у обзир (резидентни порески обвезници) и оних код којих то није случај (нерезидентни порески обвезници). Другим речима, подела пореских обвезника на оне чији укупан доходак или имовина подлежу опорезивању и на оне код којих је порески захтев државе ограничен само на онај доходак и имовину који свој извор имају на њеној територији није у супротности са начелом опорезивања у складу са економском моћи пореског обвезника. Како се у случају наведене поделе економска моћ обвезника може сагледати само унутар категорије којој припадају (резиденти, односно нерезиденти), разлике у начину опорезивања или висини пореског оптерећења између њих, такође, не би представљале кршење уставног начела заснивања обавезе плаћања пореза и других дажбина на економској моћи обвезника.

Да закључимо, у случају начела да се обавеза плаћања пореза и других дажбина заснива на економској моћи обвезника намеће се исти закључак као и у случају начела општости пореза: различито опорезивање резидената и нерезиденатане представља кршење одредбе чл. 91, ст. 2 УРС, под условом да је основ на коме се заснива ова подела оправдан и прихватљив. Наиме, основ поделе не сме водити дискриминацији, посредној или непосредној, јер је она изричито забрањена чл. 21 УРС. Заснивање размера пореске обавезе на објективним критеријумима, који указују на везу између пореског обвезника и одређене државе, какво срећемо у највећем броју пореских јурисдикција,<sup>195</sup> не представља дискриминацију, јер начелно доводи до различитог третмана различитих појава.

---

<sup>195</sup> Вид.: Chris Finnerty, Paulus Merks, *et al.*, *Fundamentals of International Tax Planning*, IBFD, Amsterdam 2007, стр. 6.

Потребно је, међутим утврдити да ли се дискриминација може појавити у вези са различитим пореским третманом резидентних и нерезидентних пореских обвезника у упоредивим случајевима, при чему сматрамо да би је тада требало схватити као кршење начела из чл. 91, ст. 2 УРС, а не као забрањени облик дискриминације из чл. 21 УРС.

Чл. 63, ст. 2 Закона о порезу на доходак грађана из 2001. године<sup>196</sup> је предвиђао да опорезиви приход од капитала чини 50% бруто дивиденди и других прихода остварених учешћем у добити расподељених обвезнику. Од 2004. године примена наведеног правила, у погледу одређивања пореске основице за приходе од капитала по основу дивиденди и удела у добити, ограничена је само на резиденте Србије.<sup>197</sup> Суштински, измене Закона о порезу на доходак грађана са краја 2004. године су предвиделе различиту ефективну стопу пореза па приходе од капитала за резидентне, односно нерезидентне пореске обвезнике. Мада смо раније већ закључили да различито опорезивање резидената и нерезидената не представља кршење начела опорезивања у складу са економском моћи пореског обавезника због различите перспективе њеног сагледавања, ово се не би могло прихватити у оквиру цедуларног система опорезивања дохотка грађана, какав је онај предвиђен ЗПДГ. Наиме, цедуларно опорезивање економску моћ обвезника посматра искључиво на нивоу појединачних облика прихода, односно не узима у обзир свеобухватну економску снагу пореског обвезника, било да је он резидент или нерезидент. Како је стопа пореза на приходе од капитала у ЗПДГ пропорционална, а пореским обвезницима се не дозвољава да за потребе утврђивања пореске основице истакну расходе које су стварно сносили у вези са остваривањем дивиденди или удела у добити, аргумент да различита визура економске моћи оправдава и различит порески третман губи на својој убедљивости. Другим речима, из перспективе економске снаге која опредељује опорезивање, у систему цедуларног опорезивања прихода од капитала, порески резидент и порески нерезидент су потпуно упоредиви у случају остваривања дивиденди или удела у

---

<sup>196</sup>Службени гласник Републике Србије, бр. 24/01.

<sup>197</sup> Вид.: чл. 36 Закона о изменама и допунама Закона о порезу на добит предузећа, Службени гласник Републике Србије, бр. 135/04.

добити од резидентног исплатиоца. Према томе, уколико основ за различит порески третман (али не и за различите размере пореске обавезе) сагледамо у односу на предметни порески оквир, односно начин на који порески поверилац посматра економску снагу пореског обвезника кроз призму његовог дохотка, односно појединачног облика прихода, он се (основ) не може прихватити као оправдан. Због тога, различит третман прихода по основу дивиденди, у зависности од тога да ли их остварује резидент или нерезидент јесте облик дискриминације, која води кршењу начела опорезивања у складу са економском снагом обвезника.

Из наведеног примера могао би се извући закључак да различит порески третман резидената и нерезидената у цедуларном систему опорезивања дохотка може представљати кршење уставног начела заснивања обавезе плаћања пореза и других дажбина на економској моћи обвезника. Против оваквог става би се могло истаћи да доследно спровођење наведеног начела подразумева да се економска снага мери у односу на целокупан порески систем, а не само у односу на појединачни порески облик.<sup>198</sup> Стога би се могло тврдити да је економска снага резидентних обвезника која ће бити подвргнута опорезивању у сваком случају неупоредива с економском снагом нерезидентног обвезника, и то зато што ће обвезници већину свог дохотка трошити у држави резидентства, што ће водити и већем захватању њихове економске снаге путем индиректних пореза (царине, порез на додату вредност, акцизе и сл.). Другим речима, уколико у обзир узмемо вероватноћу да ће резидентни обвезници трошити свој доходак примарно у Србији и, отуда, стога сносити терет њених посредних пореза, а да ће нерезидентни обвезници то чинити ван ње и тиме избегавати њене посредне порезе, враћамо се на полазну премису да различит порески третман резидентних и нерезидентних обвезника неће представљати кршење начела општости пореза и начела опорезивања према економској снази.

---

<sup>198</sup> Неједнакост у узимању у обзир економске снаге обвезника на нивоу једног пореског облика би се, у овом случају, доводила у везу са сагледавањем те снаге за потребе осталих пореза.

Уставна начела често могу да завајају. С обзиром на инхерентну општост начела, њихово тумачење зависи од полазног основа у оквиру којих их сагледавамо. Пример који смо дали у вези са опорезивањем дивиденди и удела у добити у српском пореском праву то веома јасно илуструје. Перспектива која се ограничава само на ЗПДГ нас води ка закључку да нема прихватљивог оправдања за различит третман резидената и нерезидената, те да он није у складу са начелом заснивања пореске обавезе на основу економске моћи обвезника. Међутим, уколико проблем сагледамо из угла свеобухватног пореског система Србије, приступ за који сматрамо да је примеренији тумачењу уставних начела, долазимо до потпуно другачијег закључка, који потврђује усклађеност наведених разлика у опорезивању резидената и нерезидената са чланом 91, став 2 УРС.

Пожељни приступ уставних судова у оцењивању усклађености пореских закона са начелом заснивања пореске обавезе на економској моћи обвезника наводи Поповић, ослањајући се на Типкеа: “Способност плаћања представља, дакле, основни стандард за расподелу пореског терета међу пореским обвезницима: чак и у државама у којима је тај стандард записан у уставу одређена флексибилност је неопходна, кад год постоји оправдан разлог да се од ње одступи.”<sup>199</sup>

Са значајним изузетком немачког Савезног уставног суда (нем. *Bundesverfassungsgericht*), чији устав и не садржи изричито предвиђање начела заснивања пореске обавезе на економској моћи обвезника, већ се оно изводи из општег начела једнакости грађана пред законом,<sup>200</sup> уставни судови европских држава су показали изражену склоност да законодавцу обезбеде значајну слободу у одређивању пореске политике.<sup>201</sup> Другим речима, они су веома доследно прихватили *флексибилан приступ*, при чему је он нарочито изражен у случајевима који садрже прекогранични елемент, односно у области међународног опорезивања дохотка и имовине.

---

<sup>199</sup> Д. Поповић, *Пореско право*, стр. 39 (аутор наводи као извор: Klaus Tipke, “La capacità contributiva come metro di giustizia tributaria” *Il fisco*, no. 30/1996, стр. 7207).

<sup>200</sup> Вид.: Frans Vanistendael, “Legal Framework for Taxation”, *Tax Law Design and Drafting*, Vol. I (ed. V. Thurony), IMF, Washington D.C. 1996, стр. 23.

<sup>201</sup> Вид.: Yoseph Edrey, “Constitutional Review and Tax Law: An Analytical Framework”, *American University Law Review*, Vol. 56, 5/2007, стр. 1204.

Уставни суд Србије није изузетак по овом питању, при чему Поповић и Илић-Попов, исправно примећују да је суд изградио и спорну доктрину *једнакости у истој правној ситуацији*, која се чини неусклађеном са начелом опорезивања по економској снази обвезника.<sup>202</sup> Српски судови до сада нису имали превише прилике да се баве предметима који су везани за међународно опорезивање дохотка и имовине, али би се на основу његове досадашње праксе тешко могао замислити пример, у којем би Уставни суд Србије оспорио неку од постојећих норми ЗПДПЛ или ЗПДГ, односно ЗПИ, којима се уређује опорезивање са прекограничним елементом, на основу њихове неусклађености са начелима из чл. 91, ст. 2 УРС. Тим пре што би се применом критеријума сразмерности између циља и употребљеног средства, односно прихватањем оправдања за кршење уставних начела, домашај њихове заштите суштински свео на забрану мера које излазе из оквира уобичајеног уређења области међународног опорезивања дохотка и имовине у домаћем пореском праву (тј. изузетни случајеви). Ти изузетни случајеви који би излазили из оквира уобичајеног уређења области међународног опорезивања дохотка и имовине у домаћем пореском праву би првенствено представљали кршење начела забране дискриминације из чл. 21 УРС, а следствено томе и принципа садржаних у његовом чл. 91. Законодавац би зато морао да употреби неко лично својство пореског обвезника (нпр. расу, пол, националну припадност, друштвено порекло, рођење, вероисповест, политичко или друго уверење, имовно стање, културу, језик, старост, психички или физички инвалидитет) за одређивање размера његових пореских обавеза да би се овакво разликовање између пореских обавезника сматрало забрањеним обликом дискриминације, односно кршењем пореских начела које предвиђа УРС.

С обзиром на то да се наметање ограничене и неограничене пореске обавезе, у зависности од критеријума који имају за циљ да одсликају повезаност пореског обвезника с одређеном јурисдикцијом, може прихватити у светлу уставних начела општости пореза и заснивања пореске обавезе на економској снази, као и да се

---

<sup>202</sup> Вид.: Дејан Поповић, Гордана Илић-Попов, “Једнакост грађана у пореском праву”, *Годишњак Правног факултета у Бањој Луци*, бр. 33/2011, стр. 155-157.

затим, барем *prima facie*, између резидента и нерезидента може повући јасна линија у погледу перспективе њихове економске моћи, као и правне ситуације, морамо закључити да УРС не даје превише смерница у погледу уређења међународног опорезивања дохотка и имовине. Уколико овоме додамо и уочену склоност ка флексибилности у тумачењу усклађености пореских прописа с уставним начелима, као и ка прихватању разноврсних оправдања која стоје иза појединачних решења, суочавамо се са значајном слободом коју српски, али и готово било који други законодавац, има у уређењу ове области пореског права.

Важно је уочити да се аутори који се позивају на начело опорезивања према економској снази пореског обвезника, као на темељ за успостављање јединственог европског пореског поретка, и поред чињенице да је ово начело садржано у уставном праву готово свих држава чланица ЕУ, морају ослањати на примарно право Европске уније да би му удахнули ширу, европску, а не чисто националну, димензију.<sup>203</sup> Поред наведеног, Ави Јона постојање јединственог међународног пореског поретка заснива на принципима уговора о избегавању двоструког опорезивања, као и на практичним препрекама потпуно слободном доношењу норми домаћег законодавства којима се уређује међународно опорезивање дохотка и имовине, али пропушта да се позове на неко од уставних начела, која су била предмет наше претходне расправе.<sup>204</sup>

Изузетно, одредбе УРС могу да утичу на развој међународног опорезивања дохотка и имовине у српском пореском праву, и то кроз „ограничавање“ законодавца да на различит начин уређује односе који се одвијају између пореских обвезника, у зависности од тога да ли су порески резиденти или нерезиденти. Наиме, чл. 84, ст. 4 УРС, који предвиђа да су страна лица изједначена на тржишту са домаћим, би могао да представља препреку да се у српско пореско право уведу норме које би за потребе утврђивања пореских

---

<sup>203</sup> Вид.: Joachim Lang, Joachim Englisch, “A European Legal Tax Order Based on Ability to Pay”, *International Tax Law* (ed. Andrea Amatucci), Kluwer Law International, Alphen aan den Rijn 2006, стр. 252-335.

<sup>204</sup> Вид.: R.S. Avi-Yonah, *op.cit.*, стр. 3-4.



обавеза резидентних обвезника на различит начин третирале њихове расходе (или приходе), у зависности од статуса лица према коме су они настали. Правило које би нпр. предвиђало да се расход по основу камате на зајам може признати за потребе утврђивања пореза на добит резидентног правног лица само уколико је поверилац такође порески резидент Републике Србије би у неравноправан положај на тржишту стављала домаћа и страна правна лица (правна лица која су основана у Републици Србији и она која у њој нису основана), јер би узимање зајмова у иностранству чинила мање привлачним од задуживања у земљи. Међутим, мора се бити опрезан у погледу одређивања домаћаја наведене норме УРС, с обзиром на то да претходно описани пример представља крајност у којој законодавац не би ни покушао да прикрије намеру да одврати пореске резиденте од задуживања у иностранству, односно где би путем пореске норме покушао да уређује тржишне односе. У случају сложенијих прописа, нпр. ограничавања примене правила о утањеној капитализацији из чл. 62 ЗПДПЈ само на зајмове према нерезидентним повезаним лицима, веома једноставно би се могла наћи оправдања која би свела разликовање у пореском третману на природу посебних односа, односно на потребу превенције нелегитимног законитог избегавања пореза, чиме би се изашло из оквира предвиђене уставне заштите положаја странаца на тржишту.

Иако смо из претходне расправе видели да се додељивање статуса пореског резидента или нерезидента, односно подвргавање ограниченој или неограниченој пореској обавези, заснива на показатељима стварне повезаности обвезника са одређеном државом, као и да такав приступ не представља кршење начела предвиђених УРС, морамо се запитати да ли је исти закључак применљив и у случају када би порески законодавац за потребе овог разликовања употребио критеријум који само посредно указује на повезаност обвезника са одређеном пореском јурисдикцијом. Наиме, да ли је српски порески законодавац слободан да, иако то за сада не чини, употреби држављанство као одлучујућу чињеницу за одређивање размера пореских обавеза? Поред наведеног, има ли места расправи о постојању уставом забрањених облика дискриминације, уколико се иза различитог третмана резидената и нерезидената, које се, на први поглед, не заснива на држављанству пореског обвезника, крије различит третман држављана и странаца?

Сматрамо да се заснивање размера пореских обавеза на основу држављанства пореског обвезника може прихватити у светлу ограничења која нам поставља УРС, односно начела која он прописује. Према чл. 17 УРС странци, у складу са међународним уговорима, имају у Србији сва права зајемчена Уставом и законом, изузев права која по Уставу и закону имају само њени држављани. Другим речима, сâм УРС предвиђа да су могуће правне разлике између држављана Србије и странаца, при чему одређења права додељује искључиво држављанима.<sup>205</sup> Права која уживају само држављани Републике Србије, односно заштита коју својим грађанима пружа држава, отвара и могућност да се њима наметну посебне обавезе које ће омогућити њихово остваривање. Како држављанин Републике Србије не може бити лишен права да се одрекне свог држављанства,<sup>206</sup> као закључак се намеће да он својевољно прихвата и права, и обавезе, који проистичу из тог статуса. Прихватајући заштиту државе, држављани преузимају и обавезу да снесу додатне трошкове који су са њоме повезани, односно да се подвргну неограниченој пореској обавези у држави чији су држављани.<sup>207</sup> Због тога, прављење разлика у погледу пореског третмана оних који уживају одређена права и заштиту у односу на оне код којих то није случај, не би могло да се сматра забрањеним обликом дискриминације, односно кршењем начела општости пореза и начела заснивања пореских обавеза на економској моћи обвезника.

Реткост коришћења држављанства као одлучујуће чињенице за одређивање размера пореских обавеза у упоредном пореском праву се пре може објаснити прилагођавањем одређеним међународним обавезама од стране држава, као и усвајањем начелног оквира, према коме размере пореских обавеза треба да буду

---

<sup>205</sup> Вид.: Невена Петрушић, Ивана Крстић, Танасије Маринковић, *Коментар Закона о забрани дискриминације*, Правосудна академија, Београд 2014, стр. 27. У права која УРС додељује искључиво држављанима Србије спадају, примера ради, изборно право и право на учешће у јавним пословима. Вид.: чл. 52 и 53 УРС.

<sup>206</sup> Вид.: чл. 38, ст. 2 УРС.

<sup>207</sup> У прилог оваквом ставу вид.: *Cook vs. Tait*, 265 US 47, 56 (1924).

засноване на објективним показатељима повезаности обвезника, односно дохотка с одређеном државом, при чему се држављанство као такво не може прихватити.<sup>208</sup> Међутим, морамо се сложити са Зелинским (*Edward A. Zelinsky*), који указује на блискост између држављанства и пребивалишта (домицила) као основа за наметање неограничене пореске обавезе,<sup>209</sup> нарочито када се у обзир узму српска искуства.<sup>210</sup>

Суштински, УРС није извор који ће нас водити у разумевању забране дискриминације у међународном опорезивању дохотка и имовине, при чему то, по правилу, није случај ни с уставима у другим државама. Наиме, различито опорезивање резидената и нерезидената не представља кршење начела предвиђених УРС све дотле док критеријуми на основу којих се обвезнику додељује одговарајући статус нису везани за неко његово лично својство, које се не би могло узети као релевантно за утврђивање размера пореских обавеза.

---

<sup>208</sup> Вид.: Edward A. Zelinsky, "Citizenship and Worldwide Income Taxation: Citizenship as an Administrative Proxy for Domicile", *Iowa Law Review*, Vol. 96, 4/2011, стр. 1291.

<sup>209</sup> Вид.: *ibid.*

<sup>210</sup> Огроман број српских држављана је напустио Србију и наставио свој живот у другим земљама, одржавајући са својом постојбином само повремене односе. С друге стране, иако су своја стална места становања засновали изван Србије, и то са намером да у њима трајно бораве, највећи део њих је задржао пријављена пребивалишта у Србији, из простог разлога што су се суочавали са тешкоћама у прибављању српских личних исправа у случају недостатка пребивалишта. Стога велики број пореских обвезника има статус пореских резидената Србије, а да при том ни они сâми, нити доходак који остварују немају никаквих суштинских веза са њеном територијом. Једино што их веже за Србију су пријављена пребивалишта, чија је сврха била да им, као њеним држављанима, олакшају прибављање потребних исправа (нпр. личне карте или пасоша).

## II **Забрана дискриминације у међународним конвенцијама о заштити људских права**

Помињање заштите људских права се у последњим деценијама јавља као „мантра“ која због своје пречесте (зло)употребе наводи на сумњу у искреност онога који се на њу позива. Искуства која је српски народ, као целина, имао због оптужби за кршење људских права довела су и до изражене одбојности према сâмом појму у значајном делу нашег друштва. Међутим, потребно је и приметити да нас бол из недавне прошлости наводи да заборавимо да је пре нешто више од једног века Србија била описивана као рај за сиромашног човека,<sup>211</sup> односно да је поштовање људских права дубоко уткано у идејне темеље српске државе.

Ван Рад 1986. године даје оцену да међународне конвенције о људским правима нису имале било какав утицај на међународно опорезивање дохотка и имовине, али да би се могло очекивати да га Међународни пакт о грађанским и политичким правима,<sup>212</sup> кроз рад Комитета за права човека, има у будућности.<sup>213</sup> У свом предвиђању ван Рад се ослањао на могући утицај норме члана 26 Међународног пакта о грађанским и политичким правима, која гласи:

„Сва су лица једнака пред законом и имају право без икакве дискриминације на подједнаку заштиту закона. У том смислу, закон мора да забрањује сваку дискриминацију и да обезбеди свим лицима подједнаку и успешну заштиту против сваке дискриминације, нарочито у погледу расе, боје, пола, језика, вере, политичког или другог убеђења, националног или социјалног порекла, имовног стања, рођења или сваког другог стања.”

---

<sup>211</sup> Вид.: Херберт Вивијан, *Србија, рај сиромашних*, Службени гласник, Београд 2010.

<sup>212</sup> Међународни пакт о грађанским и политичким правима је усвојен и отворен за потписивање и ратификовање или приступање резолуцијом Генералне скупштине Уједињених нација 2200 А(XXI) од 16. децембра 1966. године, а ступио је на снагу 23. марта 1976. године. СФРЈ га је ратификовала у јулу 1971. године (Закон о ратификацији Међународног пакта о грађанским и политичким правима, *Службени лист СФРЈ – Међународни уговори*, бр. 7/71). Надзором примене Међународног пакта о грађанским и политичким правима се бави Комитет за права човека.

<sup>213</sup> Вид.: K. van Raad, *op.cit.*, стр. 38.

Међутим, потребно је приметити да Комитет за права човека нема моћ да решава случајеве кршења Међународног пакта о грађанским и политичким правима, већ може само да посредно утиче на њих.<sup>214</sup> Поред наведеног, из претходне расправе о сличним одредбама које су садржане у УРС видимо да је њихов домашај у области међународног опорезивања дохотка и имовине веома ограничен. Пре би се могло очекивати да Међународни пакт о економским, социјалним и културним правима<sup>215</sup> утиче на даљи развој међународног опорезивања дохотка и имовине и то, пре свега, кроз давање додатних аргумената борби против пореских рајева.<sup>216</sup> Наиме, испуњење обавеза које Међународни пакт о економским, социјалним и културним правима предвиђа захтева значајна средства до којих државе долазе првенствено путем пореза. Обезбеђивање доступне здравствене заштите<sup>217</sup> или права на бесплатно основно образовање,<sup>218</sup> у светским размерама, бива угрожено поступцима појединих земаља, којима се обвезницима других држава омогућава да избегну своје пореске обавезе, чиме се те државе спречавају у достизању циљева које Међународни пакт о економским, социјалним и културним правима пред њих поставља.

Стога не чуди да се ван Радово предвиђање није обистинило, али збуњује његов потпуно супротан став када је у питању судска пракса Европског суда за људска права, у којој он није видео извор значајнијег утицаја на будућност норми којима се уређује међународно опорезивање дохотка и имовине.<sup>219</sup>

---

<sup>214</sup> Вид.: Миленко Крећа, *Међународно јавно право*, Правни факултет Универзитета у Београду, Београд 2012, стр. 585-589.

<sup>215</sup> Међународни пакт о економским, социјалним и културним правима је потписан и отворен за ратификовање или приступање резолуцијом Генералне скупштине Уједињених нација 2200 А(XXI) од 16. децембра 1966. године, а ступио је на снагу 3. јануара 1976. године. СФРЈ га је ратификовала у јулу 1971. године (Закон о ратификацији Међународног пакта о економским, социјалним и културним правима, *Службени лист СФРЈ – Међународни уговори*, бр. 7/71).

<sup>216</sup> Вид.: Stephen B. Cohen, "Does Swiss Bank Secrecy Violate International Human Rights", Georgetown University Law Center 2013, стр. 6-7 (доступно на: [http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract\\_id=2297020](http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=2297020)).

<sup>217</sup> Вид.: чл. 12 Међународног пакта о економским, социјалним и културним правима.

<sup>218</sup> Вид.: чл. 13 Међународног пакта о економским, социјалним и културним правима.

<sup>219</sup> Вид.: K.van Raad, *op.cit.*, стр. 37.

Европска конвенција за заштиту људских права и основних слобода је потписана у Риму 4. новембра 1950. године, а ступила је на снагу 1953. године. Србија је ратификовала Европску конвенцију за заштиту људских права и основних слобода 2003. године.<sup>220</sup> Како су потврђени међународни уговори саставни део српског правног поретка који се непосредно примењују,<sup>221</sup> при чему се непосредно примењују људска и мањинска права зајемчена опште прихваћеним правилима међународног права и потврђеним међународним уговорима и законима,<sup>222</sup> потребно је утврдити да ли ЕКЉП има утицаја на размере забране дискриминације у међународном опорезивању дохотка и имовине у оквиру српског права (и права осталих европских држава које примењују ЕКЉП), као и да ли се шта променило од незавидне оцене коју је ван Рад дао пре готово 30 година.

ЕКЉП прописује изричиту забрану дискриминације:

„Уживање права и слобода предвиђених у овој Конвенцији обезбеђује се без дискриминације по било ком основу, као што су пол, раса, боја коже, језик, вероисповест, политичко или друго мишљење, национално или социјално порекло, веза с неком националном мањином, имовно стање, рођење или други статус.“<sup>223</sup>

---

<sup>220</sup> Закон о ратификацији Европске конвенције за заштиту људских права и основних слобода, измењене у складу са Протоколом број 11, Протокола уз Конвенцију за заштиту људских права и основних слобода, Протокола број 4 уз Конвенцију за заштиту људских права и основних слобода којим се обезбеђују извесна права и слободе који нису укључени у Конвенцију и први Протокол уз њу, Протокола број 6 уз Конвенцију за заштиту људских права и основних слобода о укидању смртне казне, Протокола број 7 уз Конвенцију за заштиту људских права и основних слобода, Протокола број 12 уз Конвенцију за заштиту људских права и основних слобода и Протокола број 13 уз Конвенцију за заштиту људских права и основних слобода о укидању смртне казне у свим околностима, *Службени лист СЦГ – Међународни уговори*, бр. 9/03 (у даљем тексту: **ЕКЉП**).

<sup>221</sup> Вид.: чл. 16, ст. 2 УРС.

<sup>222</sup> Вид.: чл. 18, ст. 2 УРС.

<sup>223</sup> Чл. 14 ЕКЉП.

Међутим, одредба о забрани дискриминације у ЕКЈП није самостална, већ се мора посматрати у односу на права која се пружају ЕКЈП.<sup>224</sup>

Из перспективе опорезивања, кључни значај има одредба чл. 1 Протокола број 1 уз ЕКЈП,<sup>225</sup> која гласи:

„Свако физичко и правно лице има право на неометано уживање своје имовине. Нико не може бити лишен своје имовине, осим у јавном интересу и под условима предвиђеним законом и општим начелима међународног права.

Претходне одредбе, међутим, ни на који начин не утичу на право државе да примењује законе које сматра потребним да би регулисала коришћење имовине у складу с општим интересима или да би обезбедила наплату пореза или других дажбина или казни.“

Ван Рад је сматрао да наведене одредбе ЕКЈП пружају простора за тумачење да је различит порески третман страних држављана, као и страних резидената забрањен.<sup>226</sup> Уз то, он је приметио непостојање спорова пред Европским судом за људска права који би се заснивали на различитом опорезивању у зависности од држављанства или резидентства, као и склоност овог суда да у непореским стварима олако прихвата оправдања за различит третман. Управо је у тој склоности ван Рад и проналазио разлог за своју неверицу у утицај праксе Европског суда за људска права на међународно опорезивање дохотка и имовине.<sup>227</sup>

---

<sup>224</sup> Вид.: Richard Attard, “Revoking the Irrevocable: The Need to Give the Taxpayers and Effective Protection of Rights Granted by the EC Treaty Even in the Case of Final Non–appealable Acts”, *Legal Remedies in European Tax Law* (ed. Pasquale Pistone), IBFD, Amsterdam 2009, стр. 535.

<sup>225</sup> Вид.: Philip Baker, “Taxation, human rights and the family”, *Comparative Perspectives on Revenue Law – Essays in honour of Jonh Tiley* (ed. John A. Jones, Peter Harris, David Oliver), Cambridge University Press, Cambridge 2008, стр. 234-235.

<sup>226</sup> Вид.: K.van Raad, *op.cit.*, стр. 36.

<sup>227</sup> Вид.: *ibid.*, стр. 36-37.

Међутим, национални судови неких европских држава су се питањем постојања забрањене дискриминације по основу држављанства, односно резидентства у пореским стварима, у смислу чл. 14 ЕКЉП, бавили много пре него што је ван Рад изнео свој став. Наиме, немачки Савезни уставни суд је још 1965. године донео одлуку да чл. 14 ЕКЉП није повређен у случају када је пореско законодавство локалне самоуправе предвиђало четири пута већу пореску стопу за странце у односу на ону која се примењивала на домаће држављане, при чему је своју пресуду засновао на непостојању права на пословно настањење у оквиру ЕКЉП.<sup>228</sup> Каснија пракса холандског правосуђа из деведесетих година прошлог века је, по правилу, прихватала разликовање у пореском третману по основу резидентства, односно држављанства, уколико би се могло пружити иоле разумније образложење, при чему су сви познати случајеви били везани за ситуације у којима су резидентни обвезници, односно држављани били подвргнути мање повољном опорезивању у поређењу са нерезидентима, односно странцима.<sup>229</sup> Док су немачки и холандски судови имали прилике да се упусте у разматрање забрањених облика дискриминације у оквиру међународног опорезивања дохотка и имовине, у великом броју европских држава се ово питање није постављало пред националним судовима.<sup>230</sup>

Намеће се питање због чега ни национални судови европских држава, а ни сам Европски суд за људска права нису препознали могућност за тумачење, које је у интеракцији чл. 14 ЕКЉП и чл. 1 Протокола број 1, уз ЕКЉП видео ван Рад?

На првом месту се мора препознати да чл. 1 Протокола број 1, уз ЕКЉП поставља смернице у погледу законитости пореског поступка, односно права пореских

---

<sup>228</sup> Вид.: Wolfgang Oepen, Gerd Partmann, "Taxation and the European Convention on Human Rights in the domestic law of the Council of Europe countries: Germany", *European Taxation*, Vol. 41, No. 12/2001, стр. 519.

<sup>229</sup> Вид.: Rene Offermanns, "Taxation and the European Convention on Human Rights in the domestic law of the Council of Europe countries: Netherlands", *European Taxation*, Vol. 41, No. 12/2001, стр. 547.

<sup>230</sup> Вид.: Philip Baker, "Taxation and the European Convention on Human Rights in the domestic law of the Council of Europe countries: Introduction", *European Taxation*, Vol. 41, No. 12/2001, стр. 460.



обвезника, али да се тешко може проширити тако да спречава државе да на различит начин одређују размере пореских обавеза у зависности од повезаности пореског обвезника са њиховом територијом. Другим речима, разликовање у размерама пореске обавезе, које није засновано на неком личном својству обвезника, не би представљало забрањени облик дискриминације у вези са чл. 1 Протокола број 1, уз ЕКЉП. Резидентство које се стиче на основу објективних показатеља повезаности са одређеном државом, а не на основу личних својстава пореског обвезника се не би могло, као што то чини ван Рад, подвести под широки спектар *других статуса*, по основу којих је дискриминација забрањена чл. 14 ЕКЉП. Сматрамо да би за обухватање услова за пореско резидентство под појмом *других статуса* из чл. 14 ЕКЉП било неопходно да ти услови, по својој природи, буду подударни са изричито наведеним критеријумима у овој одредби ЕКЉП, који не смеју бити основ за различит третман (пол, раса, боја коже, језик, вероисповест, политичко или друго мишљење, национално или социјално порекло, веза с неком националном мањином, имовно стање, рођење), односно морали би да одсликавају лично својство пореског обвезника. Лична својства су или урођена, или су такве природе да, достигнути ниво заштите људских права, забрањује било какво задирање других у њихово слободно испољавање (вероисповест, политичко или друго мишљење). Узимајући у обзир претходно наведено, лична својства бисмо могли да разумемо и као она својства на које њихов ималац није у стању да утиче, односно у оквиру којих има пуну слободу избора, где тај избор може бити заснован и на потпуно ирационалним разлозима. Отуда сматрамо да различит порески третман резидената и нерезидената не може, сâм по себи, представљати кршење одредби ЕКЉП, пошто се услови за стицање пореског резидентства, по правилу, не везују за лична својства пореских обвезника.

Уколико прихватимо претходно изложени закључак, онда обвезници који су подвргнути ограниченој и обвезници који су подвргнути неограниченој пореској обавези постају неупоредиви, па стога и разликовање у начину или поступку опорезивања између њих не представља дискриминацију.

Оно где би ЕКЉП могла да утиче на пореска законодавства држава чланица Савета Европе, а сâмим тиме и на Србију, тиче се заснивања размера пореских обавеза и различитог пореског третмана на основу држављанства, уколико одредбу њеног чл. 14 схватимо тако да не забрањује дискриминацију само по основу етничке припадности, већ и по основу држављанства. Међутим, разликовање у пореском третману држављана и странаца би се, такође, могло прихватити у смислу чл. 14 ЕКЉП, јер смо у претходном делу овог рада истакли аргументе у прилог коришћењу ове одлучујуће чињенице као основа за увођење неограничене пореске обавезе,<sup>231</sup> при чему је Европски суд за људска права у пресуди Андрејева против Летоније навео би веома снажни разлози могли довести до тога да се разлика у поступању, која је заснована искључиво на држављанству, сматра у складу са ЕКЉП.<sup>232</sup> У наведеном (непореском) случају можемо тврдити и да је различит третман, који је у летонском праву био заснован искључиво на држављанству, у суштини, представљао скривену дискриминацију по основу етничке припадности,<sup>233</sup> што би се само изузетно могло јавити у оквиру пореских прописа у другим државама. Међутим, као што смо претходно већ више пута истицали, овај основ се у пореском праву европских држава не користи као одлучујући критеријум за одређивање пореских обавеза.

ЕКЉП је имала значајан утицај на пореска законодавства држава чланица Савета Европе, али је он превасходно био присутан у области процесних норми, односно у побољшању квалитета и јасноће пореских прописа.<sup>234</sup> Међутим, у области међународног опорезивања дохотка и имовине судска пракса било Европског суда за људска права, било националних судова европских држава нам не пружа смернице, које бисмо могли да искористимо за њено боље разумевање, односно за постављање граница у оквиру којих би се то опорезивање морало кретати. Другим

---

<sup>231</sup> Вид.: горе, стр. 86-87.

<sup>232</sup> Вид.: ECHR, *Andrejeva v. Latvia*, App. No. 55707/00, IHRL 3372 (ECHR 2009).

<sup>233</sup> Наиме, у овом предмету су разматране одредбе летонског законодавства које су се односиле на лица без држављанства, која у овој држави превасходно чине особе руске националности, са пребивалиштем у Летонији, које по стицању независности нису добиле њено држављанство.

<sup>234</sup> Вид.: Maria Amparo Grau Ruiz, "Decisions of the ECHR Affecting Domestic Law in the Financial and Tax Field", *Lesij*, no. XVIII, Vol.1/2011, стр. 15.

речима, и даље се налазимо на истом месту на коме су нас оставили српски уставни прописи, с тим што би се према држављанству као одлучујућој чињеници за одређивање размера пореских обавеза морали односити са нешто више опреза.

Када је у питању утицај ЕКЉП на међународно опорезивање дохотка и имовине, оцена коју је ван Рад дао још 1986. године и даље стоји, уз једну значајну изнимку. Наиме, није олако прихватање оправдања за различит третман од стране Европског суда за људска права било кључно за описано стање; разлог, пре свега, лежи у томе да ЕКЉП није ни била намењена да задре у могућност држава да уређују своје пореско законодавство на основу принципа, који су до њеног доношења већ постали део широко прихваћеног међународног пореског права.

### **III Забрана дискриминације у међународним привредним споразумима**

Међународни привредни споразуми обухватају разноврсне билатералне и мултилатералне уговоре који се на различит начин односе према пореским питањима, у зависности од сâмог предмета који се њима уређује, објеката заштите, као и намере држава уговорница да их путем њих уређују.

Узимајући у обзир њихов значај за опорезивање, међународне привредне споразуме можемо поделити на:

- опште међудржавне споразуме о економској сарадњи;
- посебне међудржавне споразуме о економској сарадњи;
- међудржавне споразуме о слободној трговини;
- правила Светске трговинске организације; и
- међудржавне споразуме о узајамној заштити улагања.

## 1. **Забрана дискриминације у међудржавним споразумима о економској сарадњи (општим и посебним)**

Општи међудржавни споразуми о економској сарадњи изражавају начелну сагласност држава уговорница да продубљују своје економске односе и успостављају форуме, у оквиру којих њихови представници могу размењивати мишљења о начинима на који се овај циљ може постићи. Србија је потписала већи број општих споразума о економској сарадњи,<sup>235</sup> али се може закључити да они немају утицаја на опорезивање, па сâмим тиме ни на међународно опорезивање дохотка и имовине.

Посебни међудржавни споразуми о економској сарадњи представљају далеко већи изазов у погледу њиховог значаја у области пореског права. Наиме, у оквиру њих налазимо и оне који уопштено уређују сарадњу Србије и неке друге државе у појединим областима (нпр. инфраструктура), али и оне који се тичу тачно одређених пројеката.

Када су у питању међудржавни споразуми који уопштено уређују сарадњу Србије и неке државе, постоји неуједначеност у погледу тога да ли се они уопште односе на пореску материју. Примера ради, Споразум о економској и техничкој сарадњи

---

<sup>235</sup> Нпр. Споразум о економској сарадњи између Владе Републике Србије и Владе Републике Пољске, *Службени гласник Републике Србије – Међународни уговори*, бр. 8/11, Споразум о економској сарадњи између Владе Републике Србије и Владе Републике Македоније, *Службени гласник Републике Србије – Међународни уговори*, бр. 105/09, Споразум о економској сарадњи између Владе Републике Србије и Владе Републике Хрватске, *Службени гласник Републике Србије – Међународни уговори*, бр. 105/09, Споразум о економској сарадњи између Владе Републике Србије и Владе Републике Бугарске, *Службени гласник Републике Србије – Међународни уговори*, бр. 42/09, Споразум о економској сарадњи између Владе Републике Србије и Владе Републике Црне Горе, *Службени гласник Републике Србије – Међународни уговори*, бр. 1/10, Споразум о економској сарадњи између Владе Републике Србије и Већа министара Босне и Херцеговине, *Службени гласник Републике Србије – Међународни уговори*, бр. 105/09, Споразум између Владе Републике Србије и Владе Републике Турске о економској сарадњи, *Службени гласник Републике Србије – Међународни уговори*, бр. 1/10.

у области инфраструктуре између Владе Републике Србије и Владе Народне Републике Кине<sup>236</sup> предвиђа да се на увоз и промет добара и услуга за спровођење пројеката саобраћајне инфраструктуре, који произлазе из његовог оквира, у Србији не плаћа царина, односно порез на додату вредност,<sup>237</sup> док сличан споразум са Турском<sup>238</sup> препушта сва пореска питања домаћем законодавству држава уговорница.<sup>239</sup>

Међутим, примећујемо да како се предмет посебних уговора о економској сарадњи сужава и усмерава на тачно одређени пројекат, тако расте и пажња са којом се у оквиру њих уређују пореска питања, мада се и овде среће значајна недоследност. Примера ради, Програмом финансијске сарадње између Републике Србије и Владе Шпаније<sup>240</sup> уговорне стране су се сагласиле да ће се средства која Србија добије у виду донација, односно кредита користити за убрзање њеног економског развоја преваходно у областима сектора водопривреде, животне средине, енергетике, хемијског сектора, инфраструктуре, телекомуникација и транспорта,<sup>241</sup> при чему ће бити намењена за финансирање пројеката или уговора који ће бити додељени шпанским компанијама.<sup>242</sup> У погледу пореза предвиђено је ослобођење од увозних дажбина за увоз добара и услуга које се изврше у оквиру наведеног програма.<sup>243</sup> Сличан Споразум између Републике Србије и Републике Италије о кредиту за реализацију програма „Кредит за помоћ малим и средњим предузећима преко домаћег банкарског сектора и подршку локалном развоју кроз јавна комунална предузећа”<sup>244</sup> предвиђа шире ослобођење и прописује да се

---

<sup>236</sup>Службени гласник Републике Србије – Међународни уговори, бр. 90/09, 9/13, 13/13.

<sup>237</sup> Вид.: чл. 6, ст. 2 Споразума о економској и техничкој сарадњи у области инфраструктуре између Владе Републике Србије и Владе Републике Кине.

<sup>238</sup> Вид.: Споразум између Владе Републике Србије и Владе Републике Турске у области инфраструктурних пројеката, Службени гласник Републике Србије – Међународни уговори, бр. 1/10.

<sup>239</sup> Вид.: чл. 10 Споразума између Владе Републике Србије и Владе Републике Турске у области инфраструктурних пројеката.

<sup>240</sup>Службени гласник Републике Србије – Међународни уговори, бр. 38/09.

<sup>241</sup> Вид.: чл. 5, ст. 1 Програма финансијске сарадње између Републике Србије и Владе Шпаније.

<sup>242</sup> Вид.: чл. 10 Програма финансијске сарадње између Републике Србије и Владе Шпаније.

<sup>243</sup> Вид.: чл. 4 Програма финансијске сарадње између Републике Србије и Владе Шпаније.

<sup>244</sup>Службени гласник Републике Србије – Међународни уговори, бр. 105/09, 9/13.

средства кредита не могу користити за плаћање домаћих пореза, царина и пореза на додату вредност.<sup>245</sup> Споразум о зајму ради спровођења финансијског протокола закљученог 15. децембра 2009. године између Владе Републике Србије и Владе Републике Француске, између Владе Републике Србије и NATIXIS који поступа у име и за рачун Владе Француске<sup>246</sup> у чл. 9, ст. 1 и 2 предвиђа:

“Зајам се не може користити за финансирање директних или индиректних пореза, царина, дажбина или административних трошкова у Републици Србији.

У циљу коришћења средстава финансирања предвиђених Протоколом у сврхе развоја Републике Србије, две Владе су се споразумеле да за регистроване Уговоре, испоруке од стране француских предузећа добара и услуга, укључујући техничку помоћ, као и увоз, извоз, куповина, коришћење или располагања добрима и услугама ради производње наведених добара и услуга, неће бити оптерећене никаквим порезима, царинама, социјалним или другим обавезним дажбинама у Републици Србији. Ако су такве дажбине, сходно прописима Републике Србије, ипак наплативе за напред наведене активности, независно од њиховог предмета или природе, њих ће сносити српски купац.“

Мада посебни уговори о међународној економској сарадњи значајно дерогирају домаћа пореска правила, предвиђајући широка ослобођења, они немају суштински утицај на систем међународног опорезивања дохотка и имовине. Наиме, у њима су садржана посебна решења за појединачне пројекте или пројекте у појединим областима, што ограничава њихов домет. Другим речима, из њих не могу проистећи последице које ће утицати на измену општег система опорезивања, па самим тиме ни међународног опорезивања дохотка и имовине, чак ни када су у питању односи с одређеном другом државом уговорницом. Међутим, претходно изложени закључак се може прихватити само уколико број и обухват посебних уговора о међународној економској сарадњи који садрже посебна пореска правила

---

<sup>245</sup> Вид.: чл. 8.5 Споразума између Републике Србије и Републике Италије о кредиту за реализацију програма „Кредит за помоћ малим и средњим предузећима преко домаћег банкарског сектора и подршку локалном развоју кроз јавна комунална предузећа.“

<sup>246</sup> *Службени гласник Републике Србије – Међународни уговори*, бр. 8/10.

не пређе границу када они, а не само опште пореске норме домаћег законодавства, уређују већину опорезивих догађаја, који проистичу из пословних односа с одређеном државом. Све дотле, посебни уговори о међународној економској сарадњи за пореског законодавца представљају изазов, првенствено у правременом и довољно исцрпном прописивању процесних предуслова за поштовање обавеза које су њима преузете. Поред наведеног, потребно је посветити већу пажњу олаком одрицању од сопствених пореских прихода, што може утицати на очекивања друге стране и у осталим случајевима, а не само оним покривеним посебним међународним споразумима о економској сарадњи, при чему није увек јасно да ли користи које произлазе из њих могу увек оправдати пружене пореске погодности.

## **2. Забрана дискриминације у међународним споразумима о слободној трговини и правилима СТО**

Основни циљ међународних споразума о слободној трговини, у које спадају: билатерални или мултилатерални уговори о слободној трговини, Општи споразум о царинама и трговини (ГАТТ) из 1947. године,<sup>247</sup> који је био на снази све до краја 1994. године, као и правила СТО, чији темељ чине Општи споразум о царинама и трговини из 1994. године (ГАТТ 1994), који суштински преузима решења из претходног ГАТТ 1947, Општи споразум о трговини услугама (ГАТС) и Споразум о трговинским аспектима права интелектуалне својине,<sup>248</sup> је да умање или уклоне препреке прекограничној размени добара, односно услуга.<sup>249</sup>

У српском праву се сусрећемо и са билатералним и са мултилатералним уговорима о слободној трговини. Србија је у овом тренутку у поступку

---

<sup>247</sup> СФРЈ је приступила Општем споразуму о царинама и трговини 1966. године.

<sup>248</sup> Вид.: [http://www.wto.org/english/thewto\\_e/whatis\\_e/tif\\_e/agrm1\\_e.htm](http://www.wto.org/english/thewto_e/whatis_e/tif_e/agrm1_e.htm).

<sup>249</sup> Вид.: Paul R McDaniel, "The Impact of Trade Agreements on Tax Systems", *International and Comparative Taxation – Essays in Honour of Klaus Vogel* (ed. Klaus Vogel), Kluwer Law International, London 2002, стр. 152.

приступања СТО, па су стога дилеме о утицају правила ове међународне организације на пореско законодавство држава чланица од значаја и у српским оквирима. Поред наведеног, важећи билатерални и мултилатерални уговори о слободној трговини, које Србија примењује се, по правилу, позивају на правила СТО, без обзира на то што ни она, а често ни друга држава уговорница, или друге државе уговорнице, нису њени чланови.<sup>250</sup>

Када су у питању мултилатерални уговори о слободној трговини које Србија примењује, у њих спадају: Споразум о слободној трговини у централној Европи из 2006. године (у даљем тексту: **ЦЕФТА**),<sup>251</sup> Споразум о слободној трговини са државама ЕФТА из 2009. године<sup>252</sup> и Споразум о стабилизацији и придруживању са ЕУ из 2008. године (у даљем тексту: **ССП**).<sup>253</sup> ССП је ступио на снагу 1. септембра 2013. године, при чему се пре тог датума примењивао Прелазни трговински споразум из 2008. године.<sup>254</sup> Док Прелазни трговински споразум из 2008. године представља, у основи, уговор о слободној трговини, ССП има далеко шири домашај јер, поред правила везаних за слободну трговину, уређује поступак усаглашавања законодавства државе која тежи чланству у ЕУ, са *acquis communitare*.<sup>255</sup> Билатералне уговоре о слободној трговини Србија примењује са мањим бројем држава (Русијом, Казакстаном, Белорусијом и Турском), при чему

---

<sup>250</sup> Вид.: чл. 1, ст. 1 Споразума о слободној трговини између СРЈ и Босне и Херцеговине из 2002. године, *Службени лист СРЈ – Међународни уговори*, бр. 4/02.

<sup>251</sup> Вид.: Закон о потврђивању Споразума о измени и приступању Споразуму о слободној трговини у централној Европи – ЦЕФТА 2006, *Службени гласник Републике Србије*, бр. 88/07.

<sup>252</sup> Вид.: Закон о потврђивању Споразума о слободној трговини између Републике Србије и држава ЕФТА, *Службени гласник Републике Србије – Међународни уговори*, бр. 6/10.

<sup>253</sup> Вид.: Закон о потврђивању Споразума о стабилизацији и придруживању између Европских заједница и њихових држава чланица, са једне стране, и Републике Србије, са друге стране, *Службени гласник Републике Србије*, бр. 83/08.

<sup>254</sup> Вид.: Закон о потврђивању Прелазног споразума о трговини и трговинским питањима између Европске заједнице, са једне стране, и Републике Србије, са друге стране, *Службени гласник Републике Србије*, бр. 83/08. Прелазни трговински споразум почео је да се примењује од 1. фебруара 2010. године.

<sup>255</sup> Вид.: Dejan Popović, Svetislav Kostić, “The EU Integration Process and Direct Taxation from a Southeast European Perspective: Part I”, *Intertax*, Vol. 41, 10/2013, стр. 480-481.



је један број њих у прошлости стављен ван снаге закључавањем мултилатералних уговора.<sup>256</sup>

Међународни споразуми о слободној трговини, као и правила СТО почивају на два облика забране дискриминације: третману најповлашћеније нације и националном третману,<sup>257</sup> С обзиром на то да право СТО представља основни стандард у успостављању слободне трговине у светским размерама, наша даља разматрања биће првенствено усмерена на забрану дискриминације у ГАТТ 1994, ГАТС и Споразуму о трговинским аспектима права интелектуалне својине.

### *2.1 Забрана дискриминације у ГАТТ 1994*

Општи третман најповлашћеније нације уређен је чл. I ГАТТ 1994:

„У вези са царинама и другим дажбинама било које врсте које се намећу на увоз или извоз или се наплаћују на међународни трансфер средстава намењених за плаћање увоза или извоза, и у вези са начином утврђивања ових дажбина, као и са свим правилима и формалностима у вези са увозом и извозом, као и на сва питања која су предмет расправљања у ст. 2 и 4 чл. III, све предности, погодности, повластице или изузећа које једна страна уговорница одобрава ма којем производу пореклом из или намењеном другој земљи, биће одмах и безусловно одобрене сличном производу који је пореклом из или намењен територији свих осталих страна уговорница.”<sup>258</sup>

---

<sup>256</sup> Нпр. ЦЕФТА је заменила Споразум о слободној трговини између Србије и Црне Горе и Републике Албаније из 2003. године, Споразум о слободној трговини између Савезне владе СРЈ и Босне и Херцеговине из 2002. године, Споразум о слободној трговини између СРЈ и Републике Хрватске из 2004. године, Споразум о слободној трговини између СЦГ и Републике Македоније из 2005. године, као и Споразум о слободној трговини између Савета министара СЦГ и Владе Републике Молдавије из 2003. године.

<sup>257</sup> Вид.: P.R McDaniel, *op.cit.*, стр. 152-153.

<sup>258</sup> Превод правних извора СТО на српски језик преузет је из: Снежана Зубић-Петровић, Александра Раковић, *Светска трговинска организација – правни инструменти и савремене тенденције*, Министарство за међународне економске односе СЦГ, Београд 2005.

Национални третман у домаћем опорезивању и прописима предвиђа чл. III ГАТТ 1994:

„Стране уговорнице признају да се таксе и остале домаће дажбине, као ни закони, уредбе и прописи који се односе на продају, пуштање у промет, куповину, транспорт, дистрибуцију или искориштавање производа на унутрашњем тржишту, нити домаћи прописи о количинама које прописују мешање, прераду или коришћење извесних производа у одређеним количинама или сразмерама, неће примењивати на увозне производе или домаће производе како би се на тај начин вршила заштита националне производње.

Производи са територије ма које стране уговорнице, увезени на територију ма које друге стране уговорнице, неће бити директно или индиректно оптерећени порезима или другим домаћим дажбинама било које врсте, које су више од пореза или дажбина који се директно или индиректно наплаћују на сличне домаће производе. Штавише, ни једна страна уговорница неће иначе примењивати порезе или остале домаће дажбине на увезене или домаће производе на начин који је противан принципима изложеним у првом ставу.”

На први поглед, чини се да правила ГАТТ 1994 о општем третману најповлашћеније нације и националном третману у домаћем опорезивању и прописима обухватају само посредне порезе, дакле оне пореске облике којима се погађа промет добара. Стога би се могао донети закључак да она не утичу на међународно опорезивање дохотка и имовине.<sup>259</sup> Међутим, иако је у прошлости овакво разумевање било доминантно,<sup>260</sup> од почетка овог века присутно је тумачење да непосредни порези нису ван домашаја члана III, а сâмим тиме и чл. I ГАТТ 1994.<sup>261</sup> Отуда би правила домаћег пореског законодавства у области пореза

---

<sup>259</sup> Вид.: Robert A. Green, “The Interaction of Tax and Non-Tax Treaties”, *Bulletin for International Taxation*, Vol. 56, No. 6/2002, стр. 254.

<sup>260</sup> Вид.: S. van Thiel, *op.cit.*, стр. 20.

<sup>261</sup> Вид.: *United States – Tax Treatment for “Foreign Sales Corporations” – Recourse to Article 21.5 of the DSU by the European Communities*, Panel Report, WTO/DS/108/RW of 20 August 2001.

на доходак, добит и на имовину, као и одредбе уговора о избегавању двоструког опорезивања морали да буду у складу са забраном дискриминације из ГАТТ 1994 у оба њена појавна облика (национални третман и третман најповлашћеније нације).<sup>262</sup>

Међутим, иако прихватимо да се правила ГАТТ 1994 о забрани дискриминације начелно могу применити и у области међународног опорезивања дохотка и имовине, простор за то је сужен сâмим предметом заштите наведених правила. Наиме, као што смо установили у претходном делу овог рада,<sup>263</sup> међународно опорезивање дохотка и имовине не обухвата опорезивање промета добара, већ дохотка, односно имовине пореског обвезника, где се размере пореских обавеза одређују на основу обвезникове повезаности са одређеном државом. Ретки су случајеви у којима би било могуће препознати утицај одредби домаћег законодавства у области пореза на доходак, добит или имовину, као и уговора о избегавању двоструког опорезивања на повољнији третман добара произведених у земљи и оних увезених из других држава, односно на различит третман увезених добара, у зависности од државе њиховог порекла.

Када је у питању третман најповлашћеније нације, правила међународног опорезивања дохотка и имовине у домаћем законодавству, по правилу, не узимају у обзир порекло нерезидентног обвезника. Суштински, сви резиденти имају идентичан третман, што је случај и са нерезидентима, независно од државе чији су порески резиденти. Како правила међународног опорезивања дохотка и имовине не праве разлике између нерезидената на основу држава њиховог резидентства, нема ни простора за кршење начела третмана најповлашћеније нације. Овакав закључак би се могао извести и када би домаће пореско законодавство користило држављанство као одлучујућу чињеницу за одређивање размера пореских обавеза.

---

<sup>262</sup> Вид.: S. van Thiel, *op.cit.*, стр. 20-21.

<sup>263</sup> Вид.: горе, стр. 27.

Насупрот томе, уговори о избегавању двоструког опорезивања су готово искључиво билатерални (с тим да, чак и када су мултилатерални, никада не обухватају све државе чланице СТО), па би се дилема у погледу усаглашености са начелом третмана најповлашћеније нације у њиховом случају могла појавити. Међутим, одредбе уговора о избегавању двоструког опорезивања се не односе на промет добара, па различит третман нерезидената, који се може појавити у случају примене два уговора о избегавању двоструког опорезивања, или у случају примене уговора о избегавању двоструког опорезивања код једног нерезидента, а искључиво домаћег законодавства у случају другог, није у супротности са начелом третмана најповлашћеније нације, у смислу ГАТТ 1994. Поред наведеног, недостатак спорова у којима би предмет расправе било кршење начела најповлашћеније нације у, смислу ГАТТ 1947 или ГАТТ 1994, путем примене уговора о избегавању двоструког опорезивања, може се схватити и као „доцнија пракса у вези са применом уговора којим је постигнут споразум између чланица у погледу тумачења уговора”,<sup>264</sup> у смислу Бечке конвенције о уговорном праву.

Међутим, све већи значај борбе против злоупотребе пореских рајева може довести у питање усаглашеност норми домаћег законодавства са начелом најповлашћеније нације из ГАТТ 1994. Појам пореског раја нема тачно одређено значење, али се под њега свакако могу подвести пореске јурисдикције, које свој правни и порески систем обликују тако да пруже могућности страним лицима да избегну опорезивање у својим матичним државама. У проширеном значењу, пореским рајем би се сматрала и она јурисдикција, у којој су непосредни порези веома ниски или их уопште и нема, при чему је такво стање проузроковано не у намери да се оштете други порески повериоци, већ нпр. значајним природним богатствима и јавним приходима који су са њима повезани.<sup>265</sup>

---

<sup>264</sup> Чл. 31, ст. 3, тач. б) Бечке конвенције о уговорном праву, *Службени лист СФРЈ – Међународни уговори*, бр. 30/72. Овакво тумачење даје и Лисица (*Balint Liszicza*). Вид.: S. van Thiel, *op.cit.*, стр. 23.

<sup>265</sup> Вид.: *IBFD International Tax Glossary*, стр. 403.

Да би спречиле или отежале могућности за избегавање пореза кроз злоупотребу пореских рајева државе могу прописати посебна правила која су примењују на односе са њима, што је и Србија учинила крајем 2012. године.<sup>266</sup> У некој мери, српска анти-абузивна правила усмерена према пореским рајевима, као и сличне норме у упоредним законодавствима, могу представљати кршење начела третмана најповлашћеније нације. Примера ради, сви приходи и расходи који настану из трансакција са лицима из јурисдикција са преференцијалним пореским системом потпадају под правила о трансферним ценама,<sup>267</sup> што је случај и код основице за амортизацију у случају увоза сталних средстава.<sup>268</sup> Међутим, уколико се трансакција одиграва са лицем које није из јурисдикције са преференцијалним пореским системом, примена правила о трансферним ценама је условљена строгим критеријумима повезаности, које је неопходно испунити.<sup>269</sup> Другим речима, могло би се тврдити да је увоз добара из јурисдикција са преференцијалним пореским системом у Србији подвргнут строжим правилима у односу на увоз добара из држава које се нису нашле на српској “црној листи.” Како би се избегло могуће кршење начела третмана најповлашћеније нације из чл. I ГАТТ 1994, Србија би, у најмању руку, требало да омогући примену општих правила и у случају трансакција са лицима из јурисдикција са преференцијалним пореским системом, под условом да се обезбеде они подаци који су редовно доступни у случају осталих држава. На овај начин би се избегло стављање сваког увоза из јурисдикције са преференцијалним пореским системом у неповољнији положај у односу на увоз из других држава, односно разликовање у третману би се свело само на појединачне случајеве лица из јурисдикција са преференцијалним пореским системом. Овакве измене, међутим, захтевају значајно улагање у Пореску управу и стручно оспособљавање њеног кадра.<sup>270</sup>

---

<sup>266</sup> Вид.: чл. 1, 18 и 39 Закона о изменама и допунама Закона о порезу на добит правних лица, *Службени гласник Републике Србије*, бр. 119/12.

<sup>267</sup> Вид.: чл. 59, ст. 7 ЗПДПЛ.

<sup>268</sup> Вид.: чл. 10, ст. 2 ЗПДПЛ.

<sup>269</sup> Вид.: чл. 59, ст. 1-5 ЗПДПЛ.

<sup>270</sup> Правичност или узимање у обзир околности сваког појединачног случаја је, по правилу, захтевно и скупо.

Када је у питању поштовање начела националног третмана, кључни изазови се појављују у обуздавању склоности ка увођењу норми којима се подстиче куповина домаћих производа. Српско пореско право у области непосредних пореза не садржи сличне норме, већ чак предвиђа правила којима се порески обвезници усмеравају на увоз опреме. Примера ради, пореско ослобођење из чл. 50а ЗПДПЛ се може остварити само за опрему која раније није била коришћена у Србији,<sup>271</sup> што у повољнији положај ставља половну опрему из иностранства у односу на ону која се већ користи у земљи. Како је одредба о националном третману из чл. III ГАТТ 1994 једнострана и дискриминацију посматра само у односу на увезене производе, описана норма ЗПДПЛ није у супротности са њоме. Међутим, уколико би се она изменила тако да се пореско ослобођење пружа само у односу на опрему произведену у Србији, тада би постојало кршење начела националног третмана из чл. III ГАТТ 1994, али и чл. 3.1(б) Споразума о субвенцијама и компензаторним мерама СТО, којим се забрањују „субвенције чије добијање, уз неке друге услове или без њих, зависи од коришћења домаћих уместо увозних инпута.” Наведени Споразум о субвенцијама и компензаторним мерама СТО је значајан и зато што спречава увођење подстицаја у области непосредних пореза, који би се могли сматрати „субвенцијама које правно или фактички, уз неке друге услове или без њих, зависе од извозног успеха предузећа...”<sup>272</sup> Очигледан пример кршења наведене забране се може наћи у чл. 31 Закона о порезу на добит Федерације Босне и Херцеговине,<sup>273</sup> који предвиђа пореско ослобођење за обвезника који извозом оствари више од 30% прихода у години.

## 2.2 Забрана дискриминације у ГАТС

Одредбе ГАТС се у погледу забране дискриминације разликују у односу на правила која су садржана у ГАТТ 1994. ГАТС се примењује на све мере које се односе на трговину услугама,<sup>274</sup> што чини његов обухват ширим од онога који је

---

<sup>271</sup> Вид.: чл. 50и, ст. 1 ЗПДПЛ.

<sup>272</sup> Вид.: чл. 3.1(а) Споразума о субвенцијама и компензаторним мерама СТО.

<sup>273</sup> *Službene novine Federacije Bosne i Hercegovine*, br. 97/07, 14/08, 39/09.

<sup>274</sup> Вид.: чл. I.1 ГАТС.

предвиђен ГАТТ 1994, при чему се третман најповлашћеније нације гарантује у односу на све њих:

„У односу на све мере обухваћене овом Споразумом, свака Чланица ће одобрити услугама и пружаоцима услуга било које друге Чланице, одмах и безусловно, третман не мање повољан од третмана који одобрава сличним услугама и пружаоцима услуга било које друге земље.

Чланица може да задржи меру која није у складу са ст. 1, под условом да испуњава услове из Анекса уз чл. II – Изузећа, и да је она наведена у листи уз дати Анекс.

Одредбама овог Споразума неће се ни једној Чланици онемогућавати да одобри или призна неку предност суседним земљама у циљу олакшавања размене ограничене на зоне малограничног промета услуга које се локално пружају или користе.”

Како наведена одредба ГАТС предвиђа третман најповлашћеније нације не само за услуге, већ и за њихове пружаоце, на први поглед се препознаје њен могући сукоб са билатералним уговорима о избегавању двоструког опорезивања, али и са анти-абузивним правилима која предвиђају различит порески третман у зависности од пореске јурисдикције (правила каква се срећу и у српском пореском праву).

Међутим, чл. XIV ГАТС у оквиру општих изузетака предвиђа да:

“Под условом да такве мере не буду примењиване на начин којим би се створило средство за арбитрарну или неправедну дискриминацију међу земљама када преовлађују слични услови, нити прикривена рестрикција међународне трговине услугама, ништа у овом Споразуму неће спречавати усвајање или извршење у било којој земљи Чланици мера које су неконзистентне са чл. II, под условом да је разлика у третману резултат постојања међународног уговора о избегавању двоструког опорезивања или одредбе о избегавању двоструког опорезивања у неком другом међународном споразуму који обавезује Чланицу.”

Другим речима, док ће уговори о избегавању двоструког опорезивања, односно разлике у опорезивању пружалаца услуга из различитих земаља које могу проистећи из њихове примене, бити начелно изузети из третмана најповлашћеније нације који предвиђа ГАТС, анти-абузивна правила домаћег законодавства која доводе до истих последица могу представљати његово кршење. Последњих година управо питање усаглашености “црних листи” јурисдикција које се сматрају пореским рајевима и у односима са којима се примењују посебна правила, са начелом третмана најповлашћеније нације из чл. II ГАТС добија на значају. Међутим, чини се да је СТО пред великим изазовом на који начин да помири принципе на којима је заснована са све израженијим отпором против пореских рајева.

Панама је 2013. године, после неуспешних билатералних консултација, поднела захтев Органу надлежном за решавање спорова СТО (енг. *Dispute Solution Body*; у даљем тексту: ДСБ) за оснивање панела поводом одредби пореског законодавства Аргентине у области пореза на доходак, односно добит, које на различит начин уређују опорезивање трансакција у зависности од јурисдикције са којима се оне обављају, при чему оно предвиђа и листу јурисдикција на које се ова мање повољна правила односе.<sup>275</sup> Овај захтев представља први случај ове врсте са којим се ДСБ сусреће, а коначни извештај панела се очекује средином 2015. године.<sup>276</sup>

С друге стране, исте године најразвијеније и најутицајније државе на свету, кроз Г 20, ЕУ и ОЕЦД проблем пореских рајева подижу на досада незабележени ниво. Наиме, 2013. године ОЕЦД је објавио извештај *Спречавање смањивања основице и пресељења добити*,<sup>277</sup> који се може сматрати „објавом рата“ нелегитимној пореској евазији у области међународног опорезивања дохотка и имовине, док је Европском парламенту поднет *Извештај о борби против избегавања пореза*,

---

<sup>275</sup> Вид.: Argentina – Measures Relating to Trade in Goods and Services, Request for the Establishment of a Panel by Panama, 14 May 2013, WT/DS453/4.

<sup>276</sup> Вид.: [http://www.wto.org/english/tratop\\_e/dispu\\_e/cases\\_e/ds453\\_e.htm](http://www.wto.org/english/tratop_e/dispu_e/cases_e/ds453_e.htm).

<sup>277</sup> *Addressing Base Erosion and Profit Shifting*, OECD, Paris 2013.



*пореских утаја и пореских рајева,*<sup>278</sup> у коме се, поред осталих мера, предлаже доношење јединствене, европске, “црне листе” јурисдикција које се могу сматрати пореским рајевима. Коначно, на Самиту одржаном у јулу 2013. године, министри финансија и гувернери централних банака 20 најмоћнијих држава на свету наводе:

“У циљу спречавања смањивања основице и пресељења добити, позивамо државе чланице да истраже како наше сопствено домаће законодавство доприноси овој појави и да осигурају да међународно и наше сопствено пореско законодавство не омогућава или подстиче мултинационална предузећа да умањују своје порезе путем вештачког пресељења добити у јурисдикције са ниским пореским оптерећењем.”<sup>279</sup>

С обзиром на то да још увек очекујемо став СТО у погледу сукоба одредби ГАТС и описаних одредби анти-абузивног законодавства његових држава чланица, можемо се осврнути на истоврсне прописе садржане у ЗПДПЛ и размотрити начине на које би се они могли боље прилагодити принципима ГАТС, при чему би се наши закључци могли применити и на слична решења у упоредним законодавствима.

Чл. 3а, ст. 3 ЗПДПЛ прописује да се на српској листи јурисдикција са преференцијалним пореским системом не може наћи пореска јурисдикција са којом је закључен уговор о избегавању двоструког опорезивања. С друге стране, чл. XIV(е) ГАТС предвиђа изузимање од примене начела третмана најповлашћеније нације за различит третман, који је последица постојања међународног уговора о избегавању двоструког опорезивања. Веома широким тумачењем бисмо могли да покушамо да бранимо став да, пошто би се различит третман предвиђен за јурисдикције са преференцијалним пореским системом у ЗПДПЛ могао избећи закључивањем уговора о избегавању двоструког опорезивања са Републиком Србијом, онда је различит

---

<sup>278</sup> Committee on Economic and Monetary Affairs, *Report on the Fight Against Tax Fraud, Tax Evasion and Tax Havens*, 3 May 2013, (2013/2060(INI)).

<sup>279</sup> Вид.: Communiqué, Meeting of Finance Ministers and Central Bank Governors, Moscow- July 2013, доступно на <http://www.fin.gc.ca/n13/13-096-eng.asp>.

третман, у некој мери, и последица његовог постојања (односно непостојања). Међутим, такав приступ садржи значајан недостатак, с обзиром на то да проширује изричито прописану оправданост различитог третмана који проистиче из постојања уговора о избегавању двоструког опорезивања и на случајеве који су последица његовог непостојања.<sup>280</sup> Наведени недостатак би био уклоњен уколико би се посебна правила, сада везана само за јурисдикције са преференцијалним пореским системом, проширила на све јурисдикције са којима Србија нема закључен уговор о избегавању двоструког опорезивања, али би оваква мера била, пре свега, штетна за сâму Србију, јер би обухватила и односе са државама које се ни на који начин не могу сматрати пореским рајем, а са којима би било важно развијати дубље економске односе.<sup>281</sup>

Оно што се намеће као закључак је да одредбе ГАТС о третману најповлашћеније нације у значајној мери ограничавају простор у оквиру кога се домаћи законодавци држава чланица СТО (као и држава које теже чланству у њој) могу кретати приликом доношења анти-абузивних норми у области међународног опорезивања дохотка и имовине. Доношење листи пореских рајева, на које се примењују посебна правила олакшава борбу против нелегитимне пореске евазије, али очигледно отвара проблем усаглашености са одредбама ГАТС. Стога бисмо могли да покушамо да правила везана за тачно одређене пореске јурисдикције заменимо правилима у којима би њихово навођење било изостављено, али која би

---

<sup>280</sup> Чл. XIV(е) ГАТС омогућава различито опорезивање обвезника који су резиденти држава са којима је закључен уговор о избегавању двоструког опорезивања и обвезника који долазе из држава са којима се такав уговор не примењује. Међутим, уколико у пореско законодавство уведемо посебна правила везана за јурисдикције са преференцијалним пореским системом, онда се примереним чини поређење ових пореских јурисдикција са онима на које се примењују општа пореска правила. Правдање различитог третмана јурисдикција са преференцијалним пореским системом непостојањем уговора о избегавању двоструког опорезивања са њима, „заборавља“ постојање и оних јурисдикција са којима нису закључени уговори о избегавању двоструког опорезивања, а на које се примењују општа правила домаћег пореског права.

<sup>281</sup> Нпр. Бразил, САД, Јапан. На овај начин уместо три скупа пореских јурисдикција (оних са којима се примењују уговори о избегавању двоструког опорезивања, оних на које се примењују општа правила домаћег пореског законодавства и јурисдикција са преференцијалним пореским системом), вратили би се на „стари“ режим у коме постоје само два (јурисдикције са којима се примењују уговори о избегавању двоструког опорезивања и оне код којих то није случај), али би значајно поштрили опорезивање нерезидентних обвезника у домаћем пореском законодавству.

омогућавала постизање истих циљева.<sup>282</sup> Међутим, она би у себи неизбежно садржала опасност скривене, односно посредне, дискриминације, при чему би водила додатном усложњавању пореског законодавства и отварала простор за различита тумачења.

Међутим, све већи значај који се даје борби против пореских рајева би могао да отвори пут и ка проналажењу заштите за “црне листе” у домаћем анти-абузивном пореском законодавству и у неким другим, изричито предвиђеним, општим изузецима ГАТС. Наиме, уколико је за стављање на “црну листу” одређене пореске јурисдикције пресудно њено законодавство, које онемогућава адекватну контролу пореских органа других држава, онда би то омогућило да се оне сматрају мерама за спречавање преварних радњи или пракси које доводе у заблуду.<sup>283</sup>

---

<sup>282</sup> Овакво правило би подразумевало навођење свих предуслова, чијим испуњењем одређену пореску јурисдикцију можемо сматрати пореским рајем:

- постојање посебног пореског режима за приходе који су остварени изван њене територије, чија је последица њихово значајно ниже (нпр. 50% и мање) пореско оптерећење у поређењу с оним до кога би дошло применом српских пореских прописа;
- неопорезивање расподела дивиденди нерезидентним власницима привредних друштава;
- изостанак захтева за извештавањем и вођењем евиденција о трансакцијама које су остварене изван њене територије;
- постојање одредби компанијског законодавства које омогућавају прикривање власника привредних друштава;
- немогућност прибављања података од пореских органа; и
- виши степен заштите банкарске тајне и поверљивости односа између налогодавца и пуномоћника, од онога који је предвиђен српским правом.

<sup>283</sup> Вид.: чл XIV(с)(i) ГАТС. Примера ради, када једна пореска јурисдикција уведе у своје компанијско законодавство правило по коме акције у привредним друштвима гласе на доносиоца, при чему предвиђа и веома строге стандарде банкарске тајне и поверљивости односа између налогодавца и пуномоћника, могуће је, веома успешно, прикрити ко су стварни власници привредних друштава основаних по њеном праву. Уколико описана јурисдикција намеће занемарљиве пореске обавезе у односу на добит, која проистиче из пословања изван њених граница, односно ослобађа такво пословање од обавеза извештавања надлежних органа и вођења евиденција, може се закључити да је цео њен правни систем устројен тако да омогући страним лицима да избегну опорезивање у својим државама резидентства. Описане мере имају за последицу довођење у заблуду пореских органа других држава у погледу тога ко су стварни власници одређене имовине, односно дохотка.

Управо овде сматрамо да се може учити путоказ на основу кога би анти-абузивне норме домаћег пореског законодавства у области пореза на доходак и на имовину могле да прођу проверу усаглашености с обавезама које проистичу из ГАТС. Сâмо (врло ниско) пореско оптерећење које предвиђа законодавство одређене јурисдикције не би смело да буде разлог због кога би се она сматрала пореским рајем. Суверене пореске власти би требало да имају слободу у погледу одређивања пореског оптерећења. Кључна опасност, под условом постојања снажне и оспособљене пореске администрације, крије се не у ниским пореским стопама, већ у отварању могућности за прикривање крајњих власника прихода. Другим речима, стављање на листу пореских рајева је потребно заснивати на образложеном закључку да је законодавство (и то не само пореско) неке јурисдикције устројено са намером да омогући избегавање пореза у другим државама. У том случају не кажњавамо неку пореску јурисдикцију зато што је била у стању да пропише ниско пореско оптерећење, већ зато што је с намером омогућила довођење пореских органа других држава у заблуду у погледу стварних власника прихода, односно отворила простор за преварно понашање које је усмерено ка спољном свету.<sup>284</sup> Наведеном приступу иде у прилог став да је висина пореског оптерећења субјективна категорија, која зависи од перспективе из које је посматрамо. Порески органи држава у којима је стопа пореза на добит правних лица виша од 30% (нпр. Аргентина или Француска)<sup>285</sup> би могли препознати, узимајући у обзир само овај показатељ, као пореске рајеве оне државе у којима је стопа пореза на добит правних лица двоструко нижа (нпр. Канада).<sup>286</sup> Међутим, порески обвезници би били склони да пореско оптерећење од 10% (предвиђено нпр. бугарским пореским законодавством<sup>287</sup>) сматрају адекватним.

---

<sup>284</sup> За супротно гледиште вид.: Ines Hofbauer, "To What Extent Does the OECD Harmful Tax Competition Project Violate the Most-Favoured Nation Obligations Under WTO Law", *European Taxation*, Vol. 44, No. 9/2004, стр. 403.

<sup>285</sup> Вид.: Deloitte, *Corporate Tax Rates 2014*, доступно на: <https://www.km.deloitteresources.com/sites/live/tax/KAM%20Documents/Global/KMIP1219204/Corporate%20tax%20rates%202014.pdf>.

<sup>286</sup> Вид.: *ibid.*

<sup>287</sup> Вид.: *ibid.*

Поред наведеног, размере евазије путем злоупотребе пореских рајева и њено препознавање као глобалног проблема би могло послужити као основ да се мере против њих сматрају мерама које су потребне за одржавање јавног реда, а које су покривене општим изузецима ГАТС.<sup>288</sup> У прилог оваквом тумачењу иде и фуснота 160, уз чл. XIV(a) ГАТС, у којој се наводи да је „позивање на разлоге за изузетак ради заштите јавног реда могуће у случају праве и озбиљне претње једном од фундаменталних интереса друштва. “Уколико се избегавање пореза путем пореских рајева препозна и као механизам којим се онемогућује прикупљање довољно пореских прихода за основне потребе државе, односно којим се стварају неприхватљиве неједнакости међу грађанима у ношењу терета финансирања државе (које могу водити немирима и несигурности), онда би се мере против пореских рајева могле подвести и под овај општи изузетак ГАТС.

За разлику од начела третмана најповлашћеније нације, начело националног третмана из ГАТС отвара далеко мање дилема.<sup>289</sup>Чл. XVII ГАТС прописује:

“У секторима унетим у листу концесија на које се примењују сви услови и квалификације наведене у листи, свака Чланица ће одобрити услугама и пружаоцима било које друге Чланице, у односу на све мере које се односе на пружање услуга, третман не мање повољан од третмана који одобрава својим сопственим сличним услугама и пружаоцима услуга.

Чланица може да задовољи захтев из става 1 тако што ће услугама или пружаоцима услуга друге Чланице одобрити формално идентичан третман или формално различит третман од третмана који одобрава својим сличним услугама или пружаоцима услуга.

---

<sup>288</sup> Вид.: чл. XIV(a) ГАТС.

<sup>289</sup> Вид.: Wolfgang Schon, “World Trade Organization and Tax Law”, *Bulletin for International Taxation*, Vol. 58, No. 7/2004, стр. 284.

Формално идентичан или формално различит третман сматраће се мање повољним ако се помоћу њега мењају услови конкуренције у корист услуга или пружалаца услуга те Чланице у поређењу са сличним услугама или пружаоцима услуга неке друге државе Чланице. ”

Мада би одредба ГАТС о националном третману могла да наводи на бројна питања, чл. XIV ГАТС омогућава одступање од овог начела, под условом да „разлика у третману постоји ради обезбеђења праведног или адекватног наметања, односно прикупљања непосредних пореза од услуга и пружалаца услуга других Чланица.”<sup>290</sup> У фусноти бр. 161, која прати општи изузетак од националног третмана за пореске прописе, се наводи:

“Мере које имају за циљ праведно или ефикасно увођење или прикупљање непосредних пореза укључују мере које Чланица уводи у свој порески систем и које се:

- (i) примењују на нерезидентне пружаоце услуга приликом утврђивања пореске обавезе нерезидента по основу предмета опорезивања који је пореклом или је смештен на територији те Чланице; или
- (ii) примењују на нерезиденте као би се обезбедило прикупљање пореза на територији Чланице; или
- (iii) примењују на нерезиденте и на резиденте како би се спречило избегавање пореза, укључујући и могућност ослобађања; или
- (iv) примењују на кориснике услуга у или са територије друге Чланице како би се обезбедило наметање или прикупљање пореза на изворе са територије Чланице; или
- (v) примењују како би се направила разлика међу пружаоцима услуга који подлежу плаћању пореза на предмете на које се у свету плаћа порез, од осталих пружалаца услуга, уз уважавање разлике у пореској основици код једних и других; или

---

<sup>290</sup> Вид.: чл. XIV(d) ГАТС.

- (vi) примењују како би се утврдио, лоцирао и одредио део дохотка, профита, добитка, губитка или кредита резидентних лица или филијала, или између лица или филијала које су повезане у истом правном лицу, са циљем да се заштити основица саме Чланице.

Захтеви и концепти опорезивања у чл. XIV(d) и у овој фусноти условљени су дефиницијом пореза и концепата, или одговарајућих или сличних концепата, у домаћем законодавству Чланице која примењује наведене мере.”

Наведено појашњење уз чл. XIV(d) ГАТС затвара простор за расправу поводом најизраженије разлике која може постојати у погледу опорезивања резидентних и нерезидентних пружалаца услуга. Наиме, њиме је омогућено опорезивање прихода нерезидентата од пружања услуга по одбитку, без узимања у обзир расхода који су настали са њиховим остварењем, уз истовремено опорезивање резидентних пружалаца услуга нето порезом на доходак, односно добит. Штавише, последњи изузетак (vi) из фусноте 161 у чл. XIV(d) ГАТС дозвољава да се посебна пореска правила везана за трансакције између повезаних лица (правила о трансферним ценама и утањеној капитализацији) примењују само на прекограничне односе, али не и на оне који се одигравају искључиво у оквиру граница једне државе. Другим речима, правило националног третмана ГАТС ограничава законодавце држава чланица СТО у погледу доношења пореских правила која би путем строжих услова за признавање расхода стављала домаће пружаоце услуга у повољнији положај у односу на иностране, при чему је праг прихватљивости оваквих мера постављен доста високо, јер су њиме обухваћена и правила, која домаће и стране пружаоце услуга стављају у неравноправан положај путем увећаних захтева пореског поступка, код примене правила о трансферним ценама, односно о утањеној капитализацији.

### *2.3 Забрана дискриминације у Споразуму о трговинским аспектима права интелектуалне својине*

Одредбе Споразума о трговинским аспектима права интелектуалне својине су усмерене првенствено на заштиту интелектуалне својине, односно на “доступност, стицање, обим права, одржавање и заштиту права интелектуалне својине, као и коришћење права интелектуалне својине које је посебно назначено у овом Споразуму.”<sup>291</sup> Другим речима, уколико прихватимо уско тумачење обухвата Споразума о трговинским аспектима права интелектуалне својине, које заступа и сам ДСБ,<sup>292</sup> можемо закључити да он нема утицаја на међународно опорезивање интелектуалних услуга, односно да се закључци изведени из претходне расправе у вези с одредбама ГАТТ 1994 и ГАТС могу узети као коначни у погледу разматрања утицаја правила СТО на међународно опорезивање дохотка и имовине.

### *2.4 Забрана дискриминације у међународним споразумима о слободној трговини које Србија примењује*

Када су у питању међународни споразуми о слободној трговини које је закључила Србија, утицај њихових норми на међународно опорезивање дохотка и имовине је далеко мањи од онога који имају, односно који ће имати правила СТО. Наиме, ови споразуми се првенствено односе на размену добара и, по правилу, не обухватају услуге, при чему њихове одредбе могу имати исте или последице нижег значаја по непосредне порезе држава уговорница од оних које произлазе из начела третмана најповлашћеније нације, односно националног третмана ГАТТ 1994.<sup>293</sup>

ССП, који, поновимо, има далеко шири обухват и значај од обичног споразума о слободној трговини, садржи одредбу којом се предвиђа општа забрана дискриминације. Као и у случају опште забране дискриминације из примарног

---

<sup>291</sup> Вид.: фуснота 173 у чл. 3.1. Споразума о трговинским аспектима права интелектуалне својине.

<sup>292</sup> Вид.: WTO, Indonesia – Certain Measures Affecting the Automobile Industry, Report of the Panel, DS54.

<sup>293</sup> Упр.: Daljit Kaur, Bart Kusters, “External Factors in Tax Policy: International Obligations”, *Bulletin for International Taxation*, Vol. 66, No. 1/2012, стр. 61.



законодавства ЕУ, и она из ССП се самостално примењује само у случају облика дискриминације који су обухваћени подручјем примене ССП, а који, при том, нису забрањени неком посебном одредбом овог Споразума.<sup>294</sup> Из перспективе Србије, наведена норма предвиђа да њени прописи не смеју довести ни до какве дискриминације између држава чланица ЕУ, њихових држављана или привредних друштава, док се, у случају законодавства држава чланица ЕУ, не сме вршити дискриминација између држављана Србије, као ни између њених привредних друштава.<sup>295</sup>

Мада се у чл. 128, ст. 2 ССП прописује да општа забрана дискриминације не ограничава право страна уговорница да на различит начин опорезују резидентне и нерезидентне обвезнике, она може имати значаја у области међународног опорезивања дохода и имовине. Наиме, Србија би кршила одредбу чл. 128 ССП уколико би у листу јурисдикција са преференцијалним пореским системом из ЗПДПЛ укључила неку, или неке државе чланице ЕУ, с обзиром на то да би их на тај начин дискриминисала у односу на оне државе чланице ЕУ са којима то не би био случај. Међутим, иста норма не спречава државе чланице ЕУ да на Србију примењују сопствена правила која се односе на пореске рајеве, као што је то случај са нпр. Финском.<sup>296</sup> Но, представљало би кршење чл. 128 ССП ако би из посебног режима за пореске рајеве била изузета привредна друштва чије је седиште нпр. у Шумадији, док би тај режим важио за остала привредна друштва – резиденте Србије.

---

<sup>294</sup> Вид.: чл. 128 ССП. Начелна забрана дискриминације по основу држављанства, у оквиру примарног права ЕУ, биће предмет детаљне расправе у делу V ове докторске дисертације.

<sup>295</sup> Вид.: чл. 128, ст. 2 ССП.

<sup>296</sup> Вид.: Kirsi Hiltunen, *Finland – Corporate Income Taxation*, Country Analyses IBFD (on-line publication), 10.4 (приступљено 20. августа 2014. године).

### 3. **Забрана дискриминације у међдржавним споразумима о заштити улагања**

Међдржавни споразуми о заштити улагања (енг. *investment protection treaties*) имају за циљ да створе повољно инвестиционо окружење кроз заштиту и подстицање улагања између две државе.<sup>297</sup> Можемо приметити да би се у значајној мери заштита права гарантованих међдржавним споразумима о заштити улагања могла очекивати и на основу домаћег законодавства, па би у овом светлу наведени споразуми, пре свега, могли да буду схваћени као пружање додатне сигурности улагачима, али не и као стицање нових права која иначе нису загарантована домаћим законима. Заштита међусобних улагања се првенствено усмерава ка праву својине, накнади штете која настаје из поступака државе уговорнице за улагаче из друге државе уговорнице, односно ка обезбеђивању преноса приноса од улагања.<sup>298</sup>

Међдржавни споразуми о заштити улагања заснивају се на два облика забране дискриминације, о којима је напред било детаљно говора - начелу националног третмана и начелу третмана најповлашћеније нације.<sup>299</sup> С обзиром на то да примена наведених начела може имати утицаја на међународно опорезивање дохотка и имовине, државе се по правилу старају да ову област изузму из домашаја споразума о заштити улагања.

---

<sup>297</sup> Вид.: Lucas J. de Heer, Paul R.C. Kraan, "Legal Protection in International Tax Disputes – How Investment Protection Agreements Address Arbitration", *European Taxation*, Vol. 52, No. 1/2012, стр. 4.

<sup>298</sup> Вид.: *Bilateral Investment Treaties 1959-1991*, United Nations Center for Transnational Corporations and the International Chamber of Commerce, New York 1992, стр. iii.

<sup>299</sup> Нпр., чл. 4 Споразума о између Републике Србије и Републике Португалије о узајамном подстицању и заштити улагања, *Службени гласник Републике Србије*, бр. 1/10 предвиђа:

“Улагања улагача једне Стране на територији друге Стране ће уживати третман који неће бити мање повољан од оног који друга Страна обезбеђује улагањима сопствених улагача или улагањима улагача трећих држава, зависно од тога који је повољнији.

Улагачи једне Стране ће уживати, у погледу управљања, одржавања, коришћења, уживања или располагања њиховим улагањима, третман који није мање повољан од третмана који друга Страна додељује сопственим улагачима или улагачима трећих земаља.“

Србија данас примењује уговоре о заштити улагања са више од 20 држава на свету, али примењујемо значајну недоследност у погледу начина на који се у њима уређују пореска питања.

Примера ради, чл. 4 Споразума између Републике Србије и Краљевине Данске о подстицању и узајамној заштити улагања<sup>300</sup> предвиђа:

“Одредбе овог споразума које се односе на обезбеђење третмана који није ништа мање повољан од оног који свака страна уговорница обезбеђује сопственим улагачима или улагачима било које треће земље, неће се тумачити као обавеза Стране уговорнице да улагачима друге Стране уговорнице на својој територији даје било какву предност у третману, преференцијале или привилегије које произлазе из:

а) садашњег или будућег чланства у ма којој регионалној економској интеграционој организацији или царинској унији, чији је Страна уговорница члан или то може постати, или

б) било каквог међународног споразума или аранжмана који се у целисти или делимично односи на опорезивање или било ког домаћег закона који се у целини или делимично односи на опорезивање.”

Наведена одредба, коју срећемо и у чл. 4 Споразума између Владе Републике Србије и Владе Републике Азербејџан о подстицању и узајамној заштити улагања,<sup>301</sup> чл. 4 Споразума између СРЈ и Краљевине Шпаније о подстицању и узајамној заштити улагања,<sup>302</sup> чл. 7 Споразума између Савезне Владе СРЈ и Владе Уједињеног Краљевства Велике Британије и Северне Ирске о узајамном

---

<sup>300</sup>Службени гласник Републике Србије, бр. 105/09.

<sup>301</sup>Службени гласник Републике Србије, бр. 8/11.

<sup>302</sup>Службени лист Србије и Црне Горе – Међународни уговори, бр. 3/04. Напомињемо да је Србија правни сукцесор СРЈ.

подстицању и заштити улагања,<sup>303</sup> као и чл. 3 Споразума између Савезне Владе СРЈ и Владе Словачке Републике о унапређењу и узајамној заштити улагања<sup>304</sup>,<sup>305</sup> обезбеђује да се начело третмана најповлашћеније нације не односи на погодности које произилазе из уговора о избегавању двоструког опорезивања, при чему је искључењем примене начела националног третмана у области пореског законодавства држава уговорница, отклоњена опасност од захтева за изједначавањем опорезивања резидената и нерезидената.

Споразум између Србије и Португалије о узајамном подстицању и заштити улагања у чл. 4, ст. 5 појашњава претходно изнет закључак, допуњујући горе наведени изузетак од начела националног третмана одредбом која гласи:

“Стране су сагласне да се одредбе овог члана неће односити на право сваке Стране да примењује одговарајуће одредбе својих пореских закона које се односе на разлике у статусу пореских обвезника у зависности од тога да ли су резиденти или не, или у зависности од места где су уложили свој капитал.”

Међутим, већина споразума о заштити улагања које Србија примењује предвиђа изузетак од начела третмана најповлашћеније нације само за уговоре о избегавању двоструког опорезивања, при чему изоставља одговарајуће одредбе којима би се то учинило и за начело националног третмана у области опорезивања. Наиме, у њима је по правилу садржана одредба којом се од примене начела најповлашћеније нације и начела националног третмана изузимају само предности, преференцијали или привилегије на основу било каквог међународног споразума или договора који се у целости или делимично односи на

---

<sup>303</sup> *Службени лист Србије и Црне Горе – Међународни уговори*, бр. 10/04.

<sup>304</sup> *Службени лист СРЈ – Међународни уговори*, бр. 4/96, *Службени листи Србије и Црне Горе*, бр. 6/05.

<sup>305</sup> Споразум између Савезне Владе СРЈ и Владе Републике Аустрије о узајамном подстицању и заштити улагања, *Службени лист СРЈ – Међународни уговори*, бр. 1/02, донекле спада у ову групу споразума о заштити улагања, с том разликом да садржи синтагму *домаћег законодавства на бази реципроцитета*, што га сврстава у међупростор између њих и споразума о заштити улагања, који ће бити обрађени у наредном делу овог рада.

опорезивање.<sup>306</sup> Како уговори о избегавању двоструког опорезивања могу водити само кршењу начела третмана најповлашћеније нације, домен опорезивања није изузет од примене начела националног третмана у овим споразумима о заштити улагања, што може водити неочекиваним последицама, које ћемо, у недостатку досадашње праксе, илустровати на хипотетичком примеру.

Замислимо да правно лице основано у Хрватској оснује своје потпуно зависно правно лице у Србији. Сходно чл. 1, ст. 1, тач. б) и чл. 1, ст. 2, тач. б) Споразума између СРЈ и Хрватске о узајамном подстицању и заштити улагања, удели у српском зависном правном лицу имају статус улагања, а хрватско правно лице статус улагача. Дивиденда коју српско зависно правно лице расподељује свом матичном друштву има природу приноса према чл. 1, ст. 3 овог споразума. У случају расподеле дивиденди (приноса) улагачу из Хрватске, исплатилац, српско

---

<sup>306</sup> Вид.: чл. 4, ст. 3 Споразума између Савезне Владе СРЈ и Владе Републике Хрватске о узајамном подстицању и заштити улагања, *Службени лист СРЈ – Међународни уговори*, бр. 10/01, чл. 3, ст. 3 Споразума између Републике Србије и Краљевине Мароко о узајамном подстицању и заштити улагања, *Службени гласник Републике Србије*, бр. 12/13; чл. 3, ст. 3 Споразума између Савезне Владе СРЈ и Кабинете Министара Украјине о узајамном подстицању и заштити улагања, *Службени лист СРЈ – Међународни уговори*, бр. 4/01; чл. 3, ст. 3 Споразума између Савезне Владе СРЈ и Владе Републике Македоније о узајамном подстицању и заштити улагања, *Службени лист СРЈ – Међународни уговори*, бр. 5/96; чл. III, ст. 3 Споразума између Савезне Владе СРЈ и Владе Републике Турске у вези са узајамним подстицањем и заштитом улагања, *Службени лист СРЈ – Међународни уговори*, бр. 4/01; чл. 4, ст. 3 Споразума између Савезне Владе СРЈ и Владе Савезне Републике Нигерије о узајамном подстицању и заштити улагања, *Службени лист СЦГ – Међународни уговори*, бр. 3/03; чл. 3, ст. 3 Споразума између Владе Републике Србије и Владе Народне Демократске Републике Алжир о узајамном подстицању и заштити улагања, *Службени гласник Републике Србије – Међународни уговори*, бр. 5/12; чл. 3, ст. 2 Споразума између Владе Републике Србије и Владе Републике Казахстан о узајамном подстицању и заштити улагања, *Службени гласник Републике Србије*, бр. 3/11; чл. 3, ст. 3 Споразума између Савета Министара СЦГ и Владе Арапске Републике Египат о узајамном подстицању и заштити улагања, *Службени лист СЦГ – Међународни уговори*, бр. 10/05; чл. 3, ст. 3 Споразума између Савета Министара СЦГ и Владе Републике Литваније о узајамном подстицању и заштити улагања, *Службени лист СЦГ – Међународни уговори*, бр. 10/05; чл. 3, ст. 3 Споразума између СЦГ и Велике Социјалистичке Народне Либијске Арапске Цамахирије о подстицању, гарантовању и заштити улагања, *Службени лист СЦГ – Међународни уговори*, бр. 10/05.

зависно правно лице ће бити дужно да по одбитку обрачуна, обустави и плати у име и за рачун улагача порез по стопи од 20%,<sup>307</sup> односно 5% у случају примене уговора о избегавању двоструког опорезивања између Хрватске и Србије.<sup>308</sup> Међутим, да је оснивач српског зависног привредног друштва било друго српско правно лице, расподела дивиденди не би била опорезована у Србији.<sup>309</sup>

Према чл. 4, ст. 1 и 2 Споразума између СРЈ и Хрватске о узајамном подстицању и заштити улагања:

“Ниједна Страна уговорница неће на својој територији обезбедити улагањима и приносима улагача друге Стране уговорнице третман који је мање повољан од оног који обезбеђује улагањима и приносима сопствених улагача, или улагањима и приносима улагача трећих држава, зависно од тога шта је повољније за улагача.

Ниједна Страна уговорница неће на својој територији одобрити улагачима друге Стране уговорнице, у погледу управљања, одржавања, уживања, коришћења или располагања њиховим улагањем, третман који је мање повољан од оног који одобрава сопственим улагачима или улагачима трећих држава, зависно од тога шта је повољније за улагаче.”

Широки спектар заштите који се пружа улагачима чл. 4, ст. 2 Споразума између СРЈ и Хрватске о узајамном подстицању и заштити улагања би могао да нам дозволи тумачење, према коме напред описани различит порески третман представља мање повољан третман хрватских улагача у поређењу са српским улагачима у погледу уживања улагања, јер је тешко замислити на који се начин „ужива“ у улагању у облику зависног привредног друштва, осим путем остваривања учешћа у његовој добити. Недвосмислено се намеће и закључак да су приноси хрватских улагача подвргнути мање повољном третману у односу на

---

<sup>307</sup> Вид.: чл. 40 ЗПДПЛ.

<sup>308</sup> Види: чл. 10, ст. 2, тач. 1 Уговора о избегавању двоструког опорезивања између СРЈ и Републике Хрватске, *Службени лист СЦГ – Међународни уговори*, бр. 6/04.

<sup>309</sup> Вид.: чл. 25, ст. 1 ЗПДПЛ.

приносе српских улагача, што, с обзиром на подударност хрватских и српских пореских прописа у овој области,<sup>310</sup> важи и за приносе српских улагача у хрватска привредна друштва.

Другим речима, такво тумачење споразума о заштити улагања, који у себи не садрже изузетак од примене начела националног третмана везан за домаће пореско законодавство, отвара пут за рушење основа међународног опорезивања дохотка и имовине, кроз забрану различитог пореског третмана резидената и нерезидената.

Споразум о подстицању и узајамној заштити улагања између СРЈ и Холандије<sup>311</sup> би се могао препознати као посебан случај, с обзиром на то да у чл. 4 предвиђа да:

“У погледу пореза, накнада, трошкова и фискалних одбијања и изузећа, свака Страна уговорница ће улагачима друге Стране уговорнице, који су ангажовани у некој привредној делатности на њеној територији, обезбедити третман који није мање повољан од оног који обезбеђује властитим улагачима или улагачима трећих држава који су у истим околностима, зависно од тога који је повољнији за заинтересоване улагаче.”

Наведена одредба отвара простор да се исте околности не препознају у случају резидентних и нерезидентних обвезника, што доводи до тумачења према коме је њихов различит порески третман дозвољен. С друге стране, помињање ангажованости у некој привредној делатности води ка недоумици да ли је ова норма усмерена само на равноправно опорезивање сталних пословних јединица у поређењу са домаћим привредним друштвима, или је треба схватити тако да обухвата сва улагања улагача из друге државе. Сматрамо да норма чл. 4 Споразума о подстицању и узајамној заштити улагања између СРЈ и Холандије није ограничена само на опорезивање сталних пословних јединица, али је њен

---

<sup>310</sup> Вид.: чл. 6, ст. 1, тач. 1 и чл. 31 Закона о порезу на добит Хрватске (*Zakon o porezu na dobit, Narodne novine*, бр. 177/04, 90/05, 57/06, 146/08, 80/10, 22/12, 148/13).

<sup>311</sup> *Службени гласник СРЈ – Међународни уговори*, бр. 12/02.

домашај у великој мери сужен изричитим условљавањем једнаког третмана упоредивошћу околности пореских обвезника.

Упоредивост би могла да послужи за проналажење излаза из овако одсудног утицаја споразума о заштити улагања на међународно опорезивање дохотка и имовине. Наиме, уколико променимо визуру посматрања постојања различитог третмана, могли бисмо да покушамо да тврдимо да у нашем примеру не треба поредити српског улагача који остварује дивиденде од свог домаћег зависног друштва са хрватским улагачем, који такође остварује дивиденде од свог зависног српског правног лица, већ српског улагача који остварује дивиденде од свог улагања у Хрватску са хрватским улагачем који остварује дивиденде од свог улагања у Србију. У овом случају Србија би опорезовала остварене дивиденде у оба случаја, с тим што би свом резиденту пружила порески кредит за порез плаћен у Хрватској.<sup>312</sup> Међутим, споразуми о заштити улагања које примењује Србија, уз наведени изузетак онога са Холандијом, не захтевају изричито упоредивост.

Сматрамо да изложена слика споразума о заштити улагања које примењује Србија сведочи о недостатку утврђене државне политике у овој области, као и о непрепознавању њиховог утицаја на област опорезивања. Извештај о мрежи споразума о заштити улагања у оквиру ЦЕФТА,<sup>313</sup> у чијем је састављању као председавајућа ове организације у 2010. години учествовала и Србија, не помиње пореска питања. Вероватно ова област представља новину, чије последице и значај тек треба да буду откривене.

Међутим, у неким деловима света споразуми о заштити улагања постају предмет све веће пажње држава које препознају пропусте у њиховом преговарању у прошлости, односно њихове нежељене последице. Примера ради, Индонезија је

---

<sup>312</sup> Вид.: чл. 52, 53 и 53а ЗПДПЛ.

<sup>313</sup> *CEFTA Issues Paper 2, National Treatment Restrictions and Review of Bilateral Investment Treaties*, OECD/CEFTA Secretariat 2010, доступно на: [http://www.oecd.org/globalrelations/psd/CEFTA%20WP2\\_National%20Treatment\\_NEW\\_Nov%202010.pdf](http://www.oecd.org/globalrelations/psd/CEFTA%20WP2_National%20Treatment_NEW_Nov%202010.pdf).



почетком 2014. године најавила да ће раскинути све своје споразуме о заштити улагања, које иначе примењује са више од 60 држава,<sup>314</sup> док су у последњих неколико година Јужноафричка Република и више земаља Јужне Америке то учиниле у погледу бројних споразума о заштити улагања.<sup>315</sup> Када је Србија у питању, основна поука која се може извући је у неопходности обједињеног приступа у одређивању државне политике у погледу преговарања и закључивања међународних споразума о заштити улагања (али не само њих). Чини се као да Србија недовољно промишљено приступа њиховом закључивању, при чему се не упушта у сагледавање свих последица које из њих могу настати. Понекад је потребно осврнути се на искуства других и приметити да нпр. амерички модел споразума о заштити улагања<sup>316</sup> садржи одредбу која изричито искључује сва пореска питања из обухвата његове примене.<sup>317</sup> У међувремену, споразуми о заштити улагања се надвијају над српским правним оквиром међународног опорезивања дохотка и имовине као Дамоклов мач, а време ће показати да ли ће обвезници покушати и колико ће бити успешни у покушајима да искористе прилике које им ти споразуми пружају. Нажалост, чак и када би Србија данас раскинула све своје споразуме о заштити улагања, заштита коју они пружају би и даље важила за одређени период, што овом упозорењу додатно даје на значају.<sup>318</sup>

---

<sup>314</sup> Вид.: Ben Bland, Shawn Donnan, “Indonesia to terminate more than 60 bilateral investment treaties”, *Financial Times*, March 26<sup>th</sup> 2014, доступно на <http://www.ft.com/intl/cms/s/0/3755c1b2-b4e2-11e3-af92-00144feabdc0.html#axzz33D6fH6mG>.

<sup>315</sup> Вид.: *World Investment Report 2013, Global Value Chains: Investment and Trade for Development*, United Nations, New York and Geneva 2013, стр. 108 и 109.

<sup>316</sup> 2012 U.S. Model Bilateral Investment Treaty (у даљем тексту: АМСЗУ), доступно на: <http://www.state.gov/documents/organization/188371.pdf>.

<sup>317</sup> Вид.: чл. 21 АМСЗУ.

<sup>318</sup> Нпр. према чл. 13, ст. 3 Споразума између СРЈ и Хрватске о узајамном подстицању и заштити улагања у погледу улагања реализованих пре датума ступања на снагу обавештења о његовом отказу, одредбе овог споразума ће наставити да важе у периоду од десет година од датума отказа.

#### **IV Забрана дискриминације у српском пореском и привредном законодавству**

Српски порески прописи у себи не садрже одредбе о забрани дискриминације, што отвара значајна питања у погледу њихове примене у садејству са другим правним изворима у којима су оне предвиђене.

У Србији, али и у другим државама, пореско право се, у примени, посматра као издвојена целина, а његова повезаност са нпр. непореским међународним уговорима се не препознаје и поред тога што недвосмислено постоји. У прилог оваквом ставу говори и историја односа између домаћег српског пореског права и пореских уговора (уговора о избегавању двоструког опорезивања).

Све до краја прве половине 2010. године Закон о порезу на добит предузећа<sup>319</sup> је резидентним пореским обвезницима пружао право на обичан порески кредит само за порез по одбитку који је плаћен у другој држави на дивиденде. За све остале облике прихода које су српски резидентни обвезници пореза на добит предузећа могли остварити из иностранства (нпр. ауторске накнаде, камате и др.) домаће пореско законодавство није предвиђало олакшицу за избегавање двоструког правног опорезивања. С друге стране, сви уговори о избегавању двоструког опорезивања које је Србија закључила или их примењује прописују да држава резидентства пореског обвезника мора да пружи било обичан порески кредит, било изузимање са прогресијом за све оне облике прихода које је држава извора имала право да опорезује. Међутим, образац српског пореског биланса<sup>320</sup> није предвиђао простор за остваривање права по основу примене уговора о избегавању двоструког опорезивања, што, поред питања везаних за њихово поштовање, јасно указује да ти споразуми приликом припреме подзаконских аката нису били

---

<sup>319</sup>Службени гласник Републике Србије, бр. 25/01, 80/02, 80/02, 43/03, 84/04.

<sup>320</sup> Вид.: Правилник о пореском билансу обвезника пореза на добит предузећа, *Службени гласник Републике Србије*, бр. 38/01, 5/02, 7/03 и Правилник о садржају пореског биланса и другим питањима од значаја за начин утврђивања пореза на добит предузећа, *Службени гласник Републике Србије*, бр. 139/04.

узимани у обзир. Уколико то тумачимо тако да се приликом доношења подзаконских прописа заборавило на постојање бројних међународних споразума који су искључиво везани за опорезивање, можемо се запитати какво је било (али и какво је сада) познавање надлежних органа пореских импликација непореских међународних споразума, али и какво је пореско знање оних који су задужени за њихово преговарање и примену.

Морамо закључити да је потребно прихватити непобитну чињеницу да је пореско законодавство све мање изоловано „острво”, при чему је неопходно спречити неоправдано или непромишљено задирање у пореска питања путем непореских прописа. Само на овај начин је могуће очувати интегритет пореског законодавства, јер, у супротном, можемо бити сведоци рушења његових сâмих темеља.

У оквиру привредног законодавства Србије сусрећемо се с одредбама које прокламују забрану дискриминације. Закон о спољнотрговинском пословању дефинише и начело најповлашћеније нације,<sup>321</sup> и начело националног третмана,<sup>322</sup> али везује примену оба ова начела за постојање међународног споразума или одлуке Владе.<sup>323</sup> Оно што чуди је зашто наведени правни извор дефинише нешто што је потребно да буде уређено међународним споразумом, али нам оквир овог рада не дозвољава да дубље залазимо у општу оцену нормативног приступа српског законодавца. Закон о страним улагањима<sup>324</sup> предвиђа за стране улагаче примену начела националног третмана у погледу њихових улога у српским привредним друштвима.<sup>325</sup> Међутим, због условљавања трансфера добити, као и других финансијских средстава, остварених по основу страних улагања, претходним измирењем „пореза на добит, пореза на дивиденде, и других законом прописаних обавеза по основу јавних прихода, везаних за износ који се

---

<sup>321</sup> Вид.: чл. 6 Закона о спољнотрговинском пословању.

<sup>322</sup> Вид.: чл. 7 Закона о спољнотрговинском пословању.

<sup>323</sup> Вид.: чл. 6, ст. 1 и чл. 7, ст. 3 Закона о спољнотрговинском пословању.

<sup>324</sup> *Службени гласник Републике Србије*, бр. 3/02, 5/03.

<sup>325</sup> Вид.: чл. 8, ст. 1 Закона о страним улагањима

преноси”<sup>326</sup>, сматрамо да Закон о страним улагањима не предвиђа забрану дискриминације домаћих и страних улагача у области опорезивања. У прилог оваквом ставу говори и чињеница да је примена начела националног третмана, у Закону о страним улагањима, ограничена на улоге страних улагача (имовинска права на основу којих се стичу акције и удели у српским привредним друштвима.)<sup>327</sup> и да се не простире на права стечена улагањем.<sup>328</sup> Норма чл. 8, ст. 2 Закона о страним улагањима прописује да „предузеће са страним улогом ужива једнак положај и послује под једнаким условима, и на једнак начин” као и она у власништву домаћих улагача. Наведена одредба би пружала простора за тврдњу да Закон о страним улагањима спречава примену посебних анти-абузивних норми (правила о трансферним ценама и утањеној капитализацији) искључиво на односе између домаћих правних лица и њихових нерезидентних оснивача. Међутим условљавање преноса добити ван земље претходним измирењем свих пореских обавеза везаних за износ који се преноси, омогућава и такву једнострану примену посебних анти-абузивних правила само на прекограничне односе.

У сваком случају, питање дискриминације у оквиру међународног опорезивања дохотка и имовине није уређено у српском домаћем пореском или привредном законодавству, па се стога морамо задржати на односу општих пореских прописа и одредби међународних уговора у којима се оно помиње.

---

<sup>326</sup> Вид.: чл. 12 Закона о страним улагањима.

<sup>327</sup> Вид.: чл. 6 Закона о страним улагањима.

<sup>328</sup> Вид.: чл. 9 Закона о страним улагањима.

## ДЕО ЧЕТВРТИ

### НАЧЕЛО ЗАБРАНЕ ДИСКРИМИНАЦИЈЕ У УГОВОРИМА О ИЗБЕГАВАЊУ ДВОСТРУКОГ ОПОРЕЗИВАЊА

#### I Опште напомене о забрани дискриминације у уговорима о избегавању двоструког опорезивања

Модел-конвенције чијим ћемо се одредбама водити за потребе нашег истраживања забране дискриминације у уговорима о избегавању двоструког опорезивања, она ОЕЦД и она УН, овом питању посвећују један засебан члан, чл. 24, при чему су они у оба посматрана извора идентични. Прегледности ради, у наставку дајемо приказ ове одредбе обе модел-конвенције.<sup>329</sup>

#### Чл. 24 Модел-конвенције ОЕЦД 2010/ УН 2011

„1. Држављани једне државе уговорнице не подлежу у другој држави уговорници опорезивању или обавези која се односи на опорезивање, који су друкчији или тежи од опорезивања, односно са њим повезаних обавеза, којима су или могу да буду подвргнути држављани те друге државе у истим околностима, посебно у односу на резидентство. Ова одредба се, независно од одредаба чл. 1, примењује и на лица која нису резиденти једне или обе државе уговорнице.

2. Лица без држављанства која су резиденти државе уговорнице не подлежу у било којој држави уговорници опорезивању или захтеву у вези с опорезивањем које је друкчије или теже од опорезивања и захтева у вези с опорезивањем, којима држављани те државе у истим условима, посебно у односу на резидентност, подлежу или могу подлећи.

---

<sup>329</sup> Превод чл. 24 Модел-конвенције ОЕЦД 2010/УН 2011 преузет је из одговарајућих одредби српских уговора о избегавању двоструког опорезивања, уз одређене ауторове измене у циљу што тачнијег преношења енглеског оригинала.

3. Опорезивање сталне пословне јединице коју предузеће државе уговорнице има у другој држави уговорници не може бити неповољније у тој другој држави од опорезивања предузећа те друге државе која обављају исте делатности. Ова одредба не може се тумачити тако да обавезује државу уговорницу да резидентима друге државе уговорнице одобрава лична ослобађања, олакшице и умањења за сврхе опорезивања због личног статуса или породичних обавеза које одобрава својим резидентима.

4. Камата, ауторске накнаде и друге исплате које предузеће државе уговорнице плаћа резиденту друге државе уговорнице, при утврђивању опорезиве добити тог предузећа, одбијају се под истим условима као да су плаћене резиденту првопоменутој државе, осим када се примењују одредбе чл. 9, ст. 1, чл. 11, ст. 7 или чл. 12, ст. 4(б) овог уговора.<sup>330</sup> Такође, дугови предузећа државе уговорнице резиденту друге државе уговорнице, при утврђивању опорезиве имовине тог предузећа, одбијају се под истим условима као да су били уговорени с резидентом првопоменутој државе.

5. Предузећа државе уговорнице чију имовину потпуно или делимично поседују или контролишу, посредно или непосредно, један или више резидената друге државе уговорнице, у првопоменутој држави уговорници не подлежу опорезивању или обавези у вези с опорезивањем, које је друкчије или теже од опорезивања и обавеза у вези с опорезивањем коме друга слична предузећа првопоменутој државе подлежу или могу подлећи.

6. Изузетно од чл. 2 овог уговора, одредбе овог члана примењују се на порезе сваке врсте и особина. ”

Одредба о забрани дискриминације у Модел-конвенцији ОЕЦД 2010, односно Модел-конвенцији УН 2011 се састоји од општег правила садржаног у њеном првом ставу, као и од посебних облика, који се предвиђају у наредна четири става (апатриди, сталне пословне јединице, признавање расхода и забрана дискриминације домаћих предузећа по основу страног власништва). Последњи став чл. 24 Модел-конвенције ОЕЦД 2010/УН 2011 проширује примену правила о

---

<sup>330</sup> Чл. 12, ст. 6 Модел-конвенције УН 2011 одговара чл. 12, ст. 4 Модел-конвенције ОЕЦД 2010.

забрани дискриминације на све пореске облике, а не само на порезе на доходак и на имовину који су предмет обе модел-конвенције.<sup>331</sup>

Сваки од облика дискриминације који су забрањени чланом 24 Модел-конвенције ОЕЦД 2010 и Модел-конвенције УН 2011 захтева у првом кораку засебно разматрање, а затим и одређивање његовог односа с осталима. Посебно ћемо се осврнути на пробијање ограничења сâмих модел-конвенција у погледу пореза на које се примењују у области забране дискриминације.

Усаглашеност Модел-конвенције ОЕЦД 2010 и Модел-конвенције УН 2011 у приступу забрани дискриминације би могла да нас наведе на закључак да би се и на нивоу закључених уговора о избегавању двоструког опорезивања једнообразна решења могла очекивати. Међутим, у нашој даљој разради уочићемо значајне разлике, како између сâмих уговора о избегавању двоструког опорезивања, у оквиру којих ћемо се бавити онима које примењује Србија, тако и између уговора о избегавању двоструког опорезивања и Модел-конвенције ОЕЦД 2010/УН 2011. Један од узрока наведених размимоилажења лежи у изменама чл. 24 Модел-конвенције ОЕЦД и Модел-конвенције УН у прошлости, а изражена статичност уговора о избегавању двоструког опорезивања даје овој историјској димензији велики значај, којој ћемо посветити одговарајућу пажњу.

## **II Забрана дискриминације по основу држављанства**

### **1. Забрана дискриминације по основу држављанства у Модел-конвенцији ОЕЦД/УН (чл. 24, ст. 1 Модел-конвенције ОЕЦД/УН)**

Државе се, да поновимо, приликом закључивања уговора о избегавању двоструког опорезивања у великој мери ослањају на модел-конвенције, било ОЕЦД или УН. Међутим, оба ова извора су подложна променама, тако да се у оквиру уговора о избегавању двоструког опорезивања можемо сустрести са нормама које одговарају

---

<sup>331</sup> Вид.: чл. 2 Модел-конвенције ОЕЦД 2010 и чл. 2 Модел-конвенције УН 2011.

решењима садржаним у модел-конвенцијама када су они преговарани, а понекад државе одлучују и да задрже стара решења, односно да се не прилагођавају изменама модел-конвенција. Поред наведеног, процес усаглашавања са изменама модел-конвенција је у неким случајевима врло спор, па ће промене у преговарачкој позицији одређене државе бити видљиве неколико година после измене одговарајуће модел-конвенције.

Управо из тих разлога потребно је да погледамо историјски развој чл. 24, ст. 1 Модел-конвенције ОЕЦД и Модел-конвенције УН.

### Историјски развој чл. 24, ст. 1 (и 2) Модел-конвенције ОЕЦД

<b>Чл. 24, ст. 1 и 2 Нацрта Конвенције о двоструком опорезивању дохотка и имовине ОЕЦД из 1963</b>	<b>Чл. 24, ст. 1 и 2 Модел-конвенције ОЕЦД 1977</b>	<b>Чл. 24, ст. 1 Модел-конвенције ОЕЦД 1992 – 2010</b>
<p>1. Држављани једне државе уговорнице не подлежу у другој држави уговорници опорезивању или обавези која се односи на опорезивање, који су друкчији или тежи од опорезивања, односно са њим повезаних обавеза, којима су или могу бити подвргнути држављани те друге државе у истим околностима.</p> <p>2. Термин "држављани" означава:</p> <p>а) сва физичка лица која имају држављанство државе уговорнице;</p>	<p>1. Држављани једне државе уговорнице не подлежу у другој држави уговорници опорезивању или обавези која се односи на опорезивање, који су друкчији или тежи од опорезивања, односно са њим повезаних обавеза, којима су или могу бити подвргнути држављани те друге државе у истим околностима.</p> <p><u>Ова одредба се, независно од одредаба чл. 1, примењује и на лица која нису резиденти једне или обе државе уговорнице.</u></p>	<p>1. Држављани једне државе уговорнице не подлежу у другој држави уговорници опорезивању или обавези која се односи на опорезивање, који су друкчији или тежи од опорезивања, односно са њим повезаних обавеза, којима су или могу да буду подвргнути држављани те друге државе у истим околностима, <u>посебно у односу на резидентство.</u> Ова одредба се, независно од одредаба чл. 1, примењује и на лица која нису резиденти једне или обе државе уговорнице.</p>



<p>б) сва правна лица, ортачка друштва и удружења која свој статус остварују према законодавству које се примењује у држави уговорници.</p>	<p>2. Термин "држављани" означава:  а) сва физичка лица која имају држављанство државе уговорнице;  б) сва правна лица, ортачка друштва и удружења која свој статус остварују према законодавству које се примењује у држави уговорници.</p>	<p>□ У оквиру измене Модел-конвенције ОЕЦД из 1992, дотадашњи ст. 2 чл. 24 је брисан, а дефиниција израза "држављанин" је премештена у чл. 3.</p>
---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------	------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------	---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------

Када је у питању Модел-конвенција УН, чл. 24, ст. 1 и 2 њена верзија из 1980. године одговара чл. 24, ст. 1 и 2 Модел-конвенције ОЕЦД 1977, док се чл. 24, ст. 1 Модел-конвенције УН 2001 и 2011 поклапа са чл. 24, ст. 1 Модел-конвенције ОЕЦД 1992 – 2010.

Чл. 24, ст. 1 Модел-конвенције ОЕЦД/УН, независно од времена у коме га посматрамо, садржи општу забрану дискриминације по основу држављанства пореског обвезника, али се поготову у светлу његових измена, поставља питање размера заштите која се њиме пружа, посебно у погледу права држава уговорница да на различит начин опорезују резиденте и нерезиденте.

Као што смо напред више пута истицали, држављанство се веома ретко користи као одлучујућа чињеница за потребе одређивања размера пореских обавеза. Отуда се, на први поглед, намеће закључак да у већини пореских јурисдикција чл. 24, ст.1 Модел-конвенције ОЕЦД/УН не би требало да има значајног утицаја на опорезивање физичких лица.<sup>332</sup>

Међутим, начин на који се одређује држављанство правних лица се може поклапати с условом за њихово пореско резидентство. У бројним државама се појам „држављанин“ односи само на физичка лица, док се за правна лица користи

<sup>332</sup> Вид.: К. Vogel, *op.cit.*, стр. 1289.

израз „припадност“, односно „право које уређује друштво“ (енг. *law which governs the company*).<sup>333</sup> Међутим, узимајући у обзир да је припадност правног лица у многоме подударна држављанству физичких лица, аутори Модел-конвенције ОЕЦД/УН су сматрали да није потребно издвајати правна лица из оквира појма „држављанин“,<sup>334</sup> при чему су припадност изједначили са држављанством, без обзира на основу ког критеријума је она утврђена.<sup>335</sup>

У српском праву припадност (држављанство) правних лица се одређује применом два показатеља:

- а) право државе по коме је правно лице основано, и
- б) стварно седиште правног лица, уколико се оно не налази у држави по чијем је праву основано, под условом да правно лице има припадност државе у којој му се налази стварно седиште по њеном праву.<sup>336</sup>

Велики број држава на свету примењује само један од наведена два критеријума за припадност правних лица. Критеријум права државе по коме је правно лице основано за одређивање његове припадности искључиво користе, примера ради, Аустралија, Велика Британија, Канада, Сједињене Америчке Државе, Холандија, Швајцарска и Шведска, док се припадност правног лица утврђује само на основу његовог стварног седишта у Белгији, Јапану, Немачкој, Француској и др.<sup>337</sup>

Посматрано из угла српског права, посебно навођење ортачких друштава и удружења, у оквиру одредбе Модел-конвенције ОЕЦД/УН којом се дефинише појам „држављанин“, може да зачуди. Наиме, у Србији, као и одређеном броју

---

<sup>333</sup> Вид.: пара. 9 Коментара на чл. 3 Модел-конвенције ОЕЦД.

<sup>334</sup> Вид.: пара. 10 Коментара на чл. 3 Модел-конвенције ОЕЦД.

<sup>335</sup> Пара. 9 Коментара на чл. 3 Модел-конвенције ОЕЦД наводи да је могуће да порекло капитала или држављанство оснивача буду критеријуми на основу којих се одређује припадност правног лица одређеној држави, а самим тиме и његово држављанство у смислу уговора о избегавању двоструког опорезивања.

<sup>336</sup> Вид.: Тибор Варади, Гашо Кнежевић и др., *Међународно приватно право*, Правни факултет Универзитета у Београду, Београд 2012, стр. 282.

<sup>337</sup> Вид.: John Avery Jones, *et al.*, “The Origins of Concepts and Expressions Used in the OECD Model and their Adoption by States”, *Bulletin for International Taxation*, Vol.60, No.6/2006, стр. 226-227.

других држава, ортачка друштва(са изузетком грађанско-правног ортаклука неких удружења – који *per definicionem* и нису привредна друштва) имају статус правних лица.<sup>338</sup> Међутим, у значајном броју земаља на свету ортачка друштва и удружења не представљају правна лица.<sup>339</sup> У случају када је ортачко друштво или удружење истовремено и правно лице и обвезник пореза на добит правних лица, његово држављанство ће бити од значаја за утврђивање постојања забрањеног облика дискриминације из чл. 24, ст. 1 Модел-конвенције ОЕЦД/УН. Уколико, пак, она имају статус правних лица, али не и засебних пореских обвезника (као нпр. у француском праву), дискриминација се може јавити само на нивоу њихових оснивача. У оба наведена примера, посебно истицање ортачких друштава и удружења, у оквиру дефиниције појма „држављанин“ у Модел-конвенцији ОЕЦД/УН, нема било какав значај, с обзиром на то да су у првом примеру они правна лица, а у другом не подлежу опорезивању. Међутим, ортачка друштва или удружења која немају статус правног лица у држави у којој су основана, али чије их пореско законодавство препознаје као самосталне пореске обвезнике (нпр. у складу са *check the box* процедуром у САД), била би изузета из одредбе о забрани дискриминације по основу држављанства, да појам „држављанин“ у Модел-конвенцији ОЕЦД/УН није проширен тако да обухвати и њихов случај.

На основу уводних разматрања о одредби чл. 24, ст. 1 Модел-конвенције ОЕЦД/УН можемо поставити неколико кључних питања, чији би одговори требало да нам омогуће његово боље разумевање. Пођимо редом:

- Да ли је чл. 24, ст. 1 Модел-конвенције ОЕЦД/УН предвиђена забрана само непосредне дискриминације, или он обухвата и случајеве посредне дискриминације?

С обзиром на то да чл. 24, ст. 1 Модел-конвенције ОЕЦД/УН предвиђа забрану дискриминације по основу држављанства, а код физичких лица се оно, по правилу, не користи као одлучујућа чињеница која би проузроковала разлике у

<sup>338</sup> Вид.: чл. 2 и чл. 8, ст. 1, тач. 1 Закона о привредним друштвима, *Службени гласник Републике Србије*, бр. 36/11, 99/11, 83/14; чл. 2, ст. 3 Закона о удружењима.

<sup>339</sup> Вид.: Д. Поповић, *op.cit.*, стр. 331.

опорезивању, проширивање примене ове одредбе и на случајеве посредне дискриминације би могло да отвори простор за расправу да ли различит третман пореских резидената и нерезидената представља посредну дискриминацију по основу држављанства, пошто су нерезиденти, по правилу, и странци.

- Када се може сматрати да се држављанин једне државе уговорнице налази у истим околностима као и држављанин друге државе уговорнице?

Потрага за одговором на постављено питање се може поједноставити уколико га изразимо на другачији начин: да ли се статус пореског резидента или нерезидента може подвести под појам околности, односно, *услови* (енг. *circumstances*). Уколико би одговор био афирмативан, у том случају разлике у опорезивању резидената и нерезидената начелно не би представљале забрањени облик дискриминације по основу држављанства, јер се не би могло сматрати да се резидент и нерезидент налазе у истим условима. Међутим, и даље би постојала могућност за утврђивањем постојања забрањеног облика посредне дискриминације по основу држављанства, у зависности од тога да ли резидентству додељујемо значај одлучујуће и неупитне вододелнице за постојање различитог пореског третмана, или га, пак, посматрамо као само један од чинилаца, који нам указују на упоредивост услова у којима се налазе држављани две државе уговорнице.

- На који начин одредити да ли је опорезивање или обавеза која се односи на опорезивање коме се подвргавају држављани друге државе уговорнице друкчије или теже од оног које држава предвиђа за своје држављане?

Коментар Модел-конвенције ОЕЦД 2010 нам, донекле, пружа одговоре на сва три постављена питања. Наиме, он већ у оквиру начелних напомена везаних за чл. 24 у целини наводи да њиме нису обухваћени случајеви посредне дискриминације.<sup>340</sup> Међутим, да би илустровао овај приступ, Коментар Модел-конвенције ОЕЦД 2010 даје помало збуњујући пример, у коме наводи да би норма која би разликовање у опорезивању заснивала на поседовању путне исправе

---

<sup>340</sup> Вид.: пара. 1 Коментара чл. 24 Модел-конвенције ОЕЦД 2010.

представљала чл. 24, ст. 1 Модел-конвенције ОЕЦД 2010 забрањени облик скривене дискриминације по основу држављанства, али да се овакав приступ не може прихватити у погледу разлике у опорезивању резидената и нерезидената, без обзира на то што су нерезиденти, најчешће, истовремено и странци.<sup>341</sup>

Коментар Модел-конвенције ОЕЦД 2010 прави разлику између скривене (случај путне исправе) и посредне (случај резидент-нерезидент) дискриминације и наводи да је само ова прва забрањена чл. 24,<sup>342</sup> при чему се истиче прихватљивост и оправданост разликовања пореских обвезника у погледу размера пореских обавеза или економске моћи.<sup>343</sup> Баменс (*Niels Vammens*) објашњава скривену дискриминацију као употребу наизглед прихватљивог основа за разликовање у опорезивању, где је он искључиво везан за оне основе који су изричито забрањени.<sup>344</sup> Другим речима, само држављани могу имати путне исправе, па је употреба критеријума њиховог поседовања у стварности скривено разликовање по основу држављанства. Међутим, шта уколико се покаже да су сви резиденти истовремено и држављани државе уговорнице, а да су сви њени нерезиденти странци? Закључујемо да је само неостварена могућност да се и неки странац сматра резидентом довољна да из, скривене и забрањене, пређемо у домен посредне и дозвољене дискриминације.

У погледу постојања истих услова, Коментар Модел-конвенције ОЕЦД 2010 наводи да они морају бити идентични како у погледу чињеничног стања, тако и у погледу правног положаја, где је резидентство један од кључних елемената које је потребно имати у виду.<sup>345</sup> Занимљиво је да Коментар Модел-конвенције ОЕЦД 2010 истиче да је значај резидентства за потребе поређења услова у којима се налазе држављани две државе уговорнице одувек био исти, с тим што је измена Модел-конвенције ОЕЦД из 1992. године и уношењем израза „*посебно у односу на резидентност*“ он

---

<sup>341</sup> Вид.: *ibid.*

<sup>342</sup> Вид.: Silke Bruns, “Taxation and Non-Discrimination: Clarification and Reconsideration by the OECD”, *European Taxation*, Vol. 48, No. 9/2008, стр. 485.

<sup>343</sup> Вид.: пара. 1 Коментара чл. 24 Модел-конвенције ОЕЦД 2010.

<sup>344</sup> Вид.: N. Vammens, *op.cit.*, стр. 58.

<sup>345</sup> Вид.: пара. 7 Коментара чл. 24 Модел-конвенције ОЕЦД 2010.

само додатно појашњен.<sup>346</sup> Другим речима, без обзира на то о којој се верзији Модел-конвенције ОЕЦД ради (1963, 1977, 1992 – 2010), тумачење значаја пореског резидентства за постојање истих услова би требало да буде идентично.<sup>347</sup>

Када су у питању правна лица, Коментар Модел-конвенције ОЕЦД 2010 даје изванредан пример потврде да је у праву најтачнији одговор *зависи*, односно да се софизму мора посветити више пажње као делу правничког образовања. Наиме, у Коментару Модел-конвенције ОЕЦД 2010 се препознаје да се у бројним државама услови за држављанство (припадност) и за пореско резидентство правних лица могу поклапати, али да је за постојање забрањеног облика дискриминације по основу држављанства потребно да све друге околности, а нарочито резидентство пореских обвезника, буду идентичне.<sup>348</sup> Сведено на једноставан језик, потпуно је прихватљиво разликовање у третману које није искључиво везано за држављанство, већ које управо *почива* на држављанству, под условом да га преименујемо у резидентство.

Коментар Модел-конвенције ОЕЦД 2010 повезује такво тумачење са приступом да се њен члан 24 мора тумачити у вези с осталим одредбама Модел-конвенције ОЕЦД, где се оно што је тим осталим одредбама дозвољено не може сматрати дискриминацијом,<sup>349</sup> односно да бројне разлике у опорезивању резидентних и нерезидентних правних лица, предвиђене одредбама Модел-конвенције ОЕЦД, потврђују да два правна лица која нису резиденти исте државе обично нису у истим условима.<sup>350</sup> Опорезивање прихода нерезидената порезом по одбитку, без узимања у обзир расхода насталих у вези са њиховим остварењем, а резидената порезом на добит, које је омогућено одредбама Модел-конвенције ОЕЦД, потврђује да такво различито опорезивање резидената и нерезидената не представља дискриминацију, чак и када су услови за пореско резидентство и држављанство идентични.<sup>351</sup>

---

<sup>346</sup> Вид.: *ibid.*

<sup>347</sup> У прилог овом ставу иде и тумачење ван Рада, вид.: K. van Raad, *op.cit.*, стр. 77.

<sup>348</sup> Вид.: пара. 17 Коментара чл. 24 Модел-конвенције ОЕЦД 2010.

<sup>349</sup> Вид.: пара. 4 Коментара чл. 24 Модел-конвенције ОЕЦД 2010.

<sup>350</sup> Вид.: пара. 17 Коментара чл. 24 Модел-конвенције ОЕЦД 2010.

<sup>351</sup> Вид.: Brian J. Arnold, "The 2008 Update of the OECD Model: An Introduction" *Bulletin for International Taxation*, Vol. 63, No. 5/2009, стр. 181.

У упоредној судској пракси наилазимо на тумачења која одступају од оних садржаних у Коментару Модел-конвенције ОЕЦД 2010, с тим што је потребно имати на уму да су ти судови имали на располагању далеко оскудније смернице Коментара Модел-конвенције ОЕЦД, који је у овој области претрпео кључне измене 2008. године.

Тако су јужноафрички судови пред собом имали више предмета у којима се постављало питање да ли порез по одбитку на дивиденде у случају њихове расподеле страним правним лицима представља забрањени облик дискриминације по основу држављанства, када таквог пореза нема у случају расподеле домаћим правним лицима.<sup>352</sup> У овим случајевима је препознато кршење норми уговора о избегавању двоструког опорезивања, које одговарају чл. 24, ст. 1 Модел-конвенције ОЕЦД 1977.<sup>353</sup> Наиме, јужноафрички пропис је наметао обавезу плаћања пореског облика који је називан *порезом нерезидентних акционара или деоничара* (енг. *non-resident shareholders tax*) у случају расподеле добити компанији која није јужноафричка компанија, где је јужноафричка компанија одређивана као компанија основана у Јужноафричкој Републици.<sup>354</sup> Као последица судских одлука, дошло је до измене јужноафричких пореских прописа који су обавезу за порез по одбитку даље наметали у случају расподеле добити компанијама, које нису имале своје место стварне управе у Јужноафричкој Републици, што су у каснијим пресудама јужноафрички судови прихватили као разлику у третману, која не представља забрањени облик дискриминације по основу држављанства.<sup>355</sup> С друге стране, треба имати на уму да пре 2001. године пореско законодавство Јужноафричке Републике није познавало појам пореског резидентства,<sup>356</sup> што значи да није ни могло пружити помало магично дејство

---

<sup>352</sup> Вид.: Liesl Kruger, "South Africa", *Non-discrimination at the Crossroads of International Taxation*, IFA Cahiers de Droit fiscal International, Vol. 93a, Sdu Fiscale & Financiele Uitgevers, Amersfoort 2008, стр. 534.

<sup>353</sup> Вид.: *ibid.*

<sup>354</sup> Вид.: *Undisclosed v. Commissioner for Inland Revenue* of 10 March 1992, 54 SATC 456 (T).

<sup>355</sup> Вид.: *Cohen Brothers Furniture (Pty) Ltd; Allied Re-insurance Co (Pty) Ltd v. The Minister of Finance and the Commissioner for Inland Revenue* of 23 March 1998, 1998 (2) SA 1128 (SCA).

<sup>356</sup> Вид.: Johannes Hattingh, "South Africa", *Residence of Companies under Tax Treaties and EC Law* (ed. Guglielmo Maisto), EC and International Tax Law Series, Vol. 5, IBFD, Amsterdam 2009, стр. 716.

заштите од препознавања забрањеног облика дискриминације по основу држављанства које даје употреба израза резидентство.

Тумачење односа норми уговора о избегавању двоструког опорезивања јужноафричких судова се разликује од онога садржаног у Коментару Модел-конвенције ОЕЦД 2010. Они су одредби, која одговара чл. 24 Модел-конвенције ОЕЦД 1977,<sup>357</sup> дали примаран значај и условили примену правила уговора о избегавању двоструког опорезивања, којима се држави извора потврђује право на опорезивање, са поштовањем начела забране дискриминације по основу држављанства. Другим речима, право државе извора да опорезује по одбитку дивиденде које њен резидент, у смислу уговора о избегавању двоструког опорезивања, расподељује резиденту друге државе уговорнице пружено нпр. чл.10 уговора о избегавању двоструког опорезивања између Јужноафричке Републике и Холандије из 1971. године може се спровести само под условом да не представља кршење одредбе о забрани дискриминације по основу држављанства предвиђене у чл. 25, ст. 1 истог уговора.<sup>358</sup>

Приступ у погледу односа начела забране дискриминације и осталих одредби уговора о избегавању двоструког опорезивања јужноафричких судова заступао је и немачки Савезни порески суд (нем. *Bundesfinanzhof*) у својим одлукама, које претходе допунама Коментара Модел-конвенције ОЕЦД из 2008. године.<sup>359</sup> С друге стране, шпански Врховни суд (шпа. *Tribunal Supremo*), у својој одлуци која је донета после 2008. године, прихвата тумачење из пара. 4 Коментара чл. 24 Модел-конвенције ОЕЦД 2010 и ставља начело забране дискриминације у подређени положај, у односу на остале одредбе уговора о избегавању двоструког опорезивања.<sup>360</sup>

---

<sup>357</sup> Чл. 25 Уговора о избегавању двоструког опорезивања између Јужноафричке Републике и Краљевине Холандије из 1971. године.

<sup>358</sup> Вид.: *Undisclosed v. Commissioner for Inland Revenue* of 10 March 1992.

<sup>359</sup> Вид.: BFH, Beschluss vom 14.09.1994 - I B 40/94; BFH, Urteil vom 22.04.1998 - I R 54/96.

<sup>360</sup> Вид.: Tribunal Supremo 5871/2006, Roj: STS 1825/2011.



Морамо признати да смо суочени са значајним изазовом уколико покушамо да пронађемо оправдање за приступ Коментара Модел-конвенције ОЕЦД 2010, у погледу односа норме из члана 24 Модел-конвенције ОЕЦД 2010 са његовим осталим одредбама. На првом месту, „подређени положај“ начела забране дискриминације нигде у самој Модел-конвенцији ОЕЦД није изричито предвиђен. Штавише, мада се тумачење Коментара Модел-конвенције ОЕЦД 2010 може донекле повезати и са приступом Уставног суда Србије,<sup>361</sup> овај суд је ипак имао ту предност да одредбе УРС изричито уређују одређена питања, док правила Модел-конвенције ОЕЦД, односно уговори о избегавању двоструког опорезивања нигде не уводе обавезу државе да опорезује, нити се баве поступком опорезивања, већ јој само додељују право на опорезивање, које она може, али и не мора искористити сходно свом домаћем законодавству. Модел-конвенција ОЕЦД не прописује, дакле, обавезу државе извора да опорезује дивиденде њених нерезидената по одбитку, већ јој само пружа то право. Коришћење дате могућности би се пре могло условити општим начелом, какво је начело забране дискриминације по основу држављанства, него што би се њено постојање могло сматрати, само по себи, потврдом поштовања општег принципа.

Коментар Модел-конвенције ОЕЦД 2010 нас наводи на питање да ли би јужноафрички судови донели другачије одлуке да је у законодавству Јужноафричке Републике уместо критеријума „компанија која није јужноафричка компанија“ употребљен критеријум „компанија која није резидент Јужноафричке Републике“, без обзира на то што би у оба случаја статус био везан за оснивање у Јужноафричкој Републици? Захтев за истим условима и у погледу правног положаја,<sup>362</sup> који овај коментар предвиђа, свакако отвара простор за потврдан одговор на претходно постављено питање, али се ипак морају препознати неки предуслови. Наиме, резидентству које почива на истом критеријуму као и

---

<sup>361</sup> Вид.: горе, стр. 20-21. Из пресуде Уставног суда Србије IY-347/2005, од 22. јула 2010. године, закључујемо да овај суд сматра да се усаглашеност правних норми с општом забраном дискриминације из чл. 21 УРС мора утврђивати уз узимање у обзир одредби УРС које уређују област у којој се јавља питање постојања дискриминације, при чему оно што је тим одредбама дозвољено не може представљати забрањени облик дискриминације.

<sup>362</sup> Вид.: горе, стр. 137-138.

држављанство правних лица се мора удахнути правни смисао, и то кроз наметање неограничене пореске обавезе за резиденте у поређењу с искључивим опорезивањем по принципу извора за нерезиденте. Само у том случају се можемо позвати на разлику у правном положају између оних који имају статус резидента и који су истовремено држављани одређене државе и оних који су њени нерезиденти и странци. Уколико бисмо само увели појам резидента у пореско законодавство, уз задржавање искључиво територијалног система опорезивања, онда би било суштински немогуће пронаћи аргументе за постојање различитог правног положаја између резидената и нерезидената, чије би размере пореских обавеза биле идентичне. Потврду за изложени став налазимо и у последњој реченици чл. 4, ст. 1 Модел-конвенције ОЕЦД 2010/Модел-конвенције УН 2011, која предвиђа да се резидентом неће сматрати лице које у одређеној држави подлеже опорезивању само на доходак или имовину, који свој извор имају на њеној територији.

Најновија пракса канадских судова показује да је, ипак, још нешто потребно да би се различито опорезивање резидената и нерезидената могло сматрати прихватљивим из угла начела забране дискриминације по основу држављанства. У пресуди у случају Сајпем УК Лимитид,<sup>363</sup> Порески суд Канаде је свој став да различит третман резидената и нерезидената не представља скривену дискриминацију по основу држављанства образложио чињеницом да канадско пореско законодавство омогућава да се и правно лице које није држављанин Канаде нађе у положају њеног пореског резидента, применом критеријума места управе и контроле. Порески суд Канаде је у наведеној одлуци применио разликовање између скривене и посредне дискриминације смисленије од сâмог Коментара Модел-конвенције ОЕЦД 2010, с обзиром на то да није тако олако усвојио да је у случају правних лица и скривена дискриминација по основу држављанства прихватљива, већ је путем могућности да се и страна правна лица нађу у улози пореског резидента Канаде направио корак ка посредној и дозвољеној дискриминацији.

---

<sup>363</sup>*Saipem UK Limited v. Her Majesty the Queen*, Case 2008-2540(IT)G, 2011 TCC 25.

Одређивање постојања друкчијег или тежег опорезивања странаца у односу на сопствене држављане у истим условима Коментар Модел-конвенције ОЕЦД 2010 усмерава ка конкретном пореском обвезнику,<sup>364</sup> што је и разумљиво, узимајући у обзир захтев да околности држављана две државе уговорнице морају бити идентичне, како би се применила заштита из чл. 24, ст. 1 Модел-конвенције ОЕЦД 2010.

Поред наведеног, забрана дискриминације по основу држављанства је постављена једнострано, односно не спречава (али и не захтева) стављање држављана друге државе уговорнице у повољнији положај у поређењу са сопственим држављанима.<sup>365</sup> С друге стране, чл. 24, ст. 1 Модел-конвенције ОЕЦД 2010/УН 2011 забрањује не само лошији, већ и другачији третман држављана две државе уговорнице у истим условима, односно подразумева идентичност третмана не само у погледу последица, већ и у погледу сâмог поступка.

Коментар Модел-конвенције ОЕЦД 2010 указује на то да се њен чл. 24 не може тумачити као да пружа третман најповлашћеније нације, односно да се путем начела забране дискриминације по основу држављанства не могу очекивати погодности предвиђене уговором о избегавању двоструког опорезивања између држава чији обвезник није држављанин.<sup>366</sup>

Коначно, изменама чл. 24, ст. 1 Модел-конвенције ОЕЦД из 1977. године уклоњен је услов да се на заштиту од дискриминације по основу држављанства могу позивати само држављани држава уговорница, који су, истовремено, и резиденти барем једне од њих.<sup>367</sup>

---

<sup>364</sup> Вид.: пара. 15 Коментара чл. 24 Модел-конвенције ОЕЦД 2010.

<sup>365</sup> Вид.: пара. 14 Коментара чл. 24 Модел-конвенције ОЕЦД 2010.

<sup>366</sup> Вид.: пара. 2 Коментара чл. 24 Модел-конвенције ОЕЦД 2010.

<sup>367</sup> Према чл. 1 Модел-конвенције ОЕЦД/УН, оне се примењују на лица која су резиденти једне или обе државе уговорнице.

Коментар чл. 24, ст. 1 Модел-конвенције УН 2011 дословце преузима тумачења Коментара чл. 24, ст. 1 Модел-конвенције ОЕЦД 2010, тако да можемо закључити да у погледу схватања предметне одредбе постоји потпуна сагласност између ова два извора.

Све претходно изложене дилеме у погледу тумачења чл. 24, ст. 1 Модел-конвенције ОЕЦД/УН, нарочито у светлу његовог Коментара, у значајној мери, доводе у питање његову сврху. Коментар Модел-конвенције ОЕЦД 2010 у себи садржи бројна спорна тумачења, али се мора признати да су његови аутори били суочени са незавидним задатком. Наиме, они су доследно бранили опстанак светске мреже уговора о избегавању двоструког опорезивања која би била озбиљно угрожена, уколико би се општем начелу забране дискриминације по основу држављанства удахнула снага да сруши темеље на којима почива међународно опорезивање дохотка и имовине у готово свим државама. Гледано из овог угла, бројни упитни ставови Коментара Модел-конвенције ОЕЦД 2010 постају далеко прихватљивији.

Начела, попут оног прописаног у чл. 24, ст. 1 Модел-конвенције ОЕЦД/УН, увек у себи садрже скривене опасности које проистичу из њихове ширине. Веома је тешко тачно утврдити све домете које једна општа норма може да има и на који ће све начин она бити схваћена и тумачена кроз време. У протеклих 20 година број параграфа Коментара Модел-конвенције ОЕЦД само уз чл. 24, ст. 1 се удвостручио, што говори у прилог томе да је постојала изражена потреба да се он појасни. Коментар Модел-конвенције ОЕЦД/УН је послужио као средство да се наметну тумачења, која би захтевала измену саме одредбе Модел-конвенције ОЕЦД/УН, што би отворило бројна питања у погледу примене одредби оних уговора о избегавању двоструког опорезивања који су закључени на основу ранијих Модел-конвенција. Преузимајући терет критике за нелогичност и недоследност, Коментар Модел-конвенције ОЕЦД/УН бира мање од два зла, с обзиром на то да би алтернатива могла да доведе до раскидања бројних уговора о избегавању двоструког опорезивања и уздрмала би основе међународног опорезивања дохотка и имовине каквим га данас познајемо.

Коментар Модел-конвенције ОЕЦД/УН, али и упоредна судска пракса, дају неколико значајних поука на који начин обезбедити поштовање начела забране дискриминације по основу држављанства (поуке које се чине посебно важне за пореског повериоца, који увек настоји да сачува своју слободу у доношењу прописа):

- Примена искључиво опорезивања по принципу извора обесмишљава увођење разлике између резидената и нерезидената и може је свести, нарочито у случају правних лица, на дискриминацију по основу држављанства.
- Примена методе изузимања за потребе избегавања двоструког правног опорезивања, без условљавања да је у другој држави стварно плаћен порез, уз истовремено предвиђање пропорционалних пореских стопа, по нашем мишљењу, доводи до истог закључка као и у случају искључивог опорезивања по принципу извора. Наиме, у оба наведена примера је веома тешко препознати разлике у околностима резидената и нерезидената.
- Законодавац би требало да се доследно држи поделе на резидентне и нерезидентне обвезнике, те да се не служи критеријумима везаним за држављанство како би правио разлике унутар појединачне категорије пореских обвезника. Другим речима, уколико је за резидентство правних лица предвиђено алтернативно испуњавање било критеријума места оснивања, било места стварне управе и контроле, не би се смеле уводити одредбе које би одређене обавезе наметале онима који не испуњавају само један од њих.<sup>368</sup>
- Алтернативно постављање више услова за пореско резидентство смањује опасност да се препозна скривена дискриминација по основу држављанства.
- Коначно, цедуларно опорезивање, уз примену пропорционалних пореских стопа, независно од методе за избегавање двоструког правног опорезивања, у многоме изједначава суштински положај резидената и нерезидената у погледу опорезивања појединачних облика прихода и отвара простор за препознавање дискриминације (додуше посредне) по основу држављанства.

---

<sup>368</sup> Вид.: пара. 20 Коментара чл. 24 Модел-конвенције ОЕЦД 2010.

Када је у питању државна политика у области уговора о избегавању двоструког опорезивања, донекле смислен се чини став, који заступа Француска, да начело забране дискриминације по основу држављанства треба ограничити само на физичка лица.<sup>369</sup> Француска судска пракса није сагледавала све нијансе садржане у Коментару Модел-конвенције ОЕЦД 2010,<sup>370</sup> и у случају правних лица је прихватала постојање дискриминације по основу држављанства када су услови за пореско резидентство и држављанство били подударни.<sup>371</sup> Међутим, наведени став Француске се може применити само на будуће уговоре о избегавању двоструког опорезивања, при чему би такав заокрет у закључивању уговора о избегавању двоструког опорезивања јасно указивао да држава препознаје све могућности за постојање забрањених облика дискриминације по основу држављанства у случају постојећих, чиме би се отворио простор за нове судске спорове у оним јурисдикцијама које немају иста искуства са својим судовима и обвезницима као и Француска.

Сматрамо да би уместо проширивања Коментара Модел-конвенције ОЕЦД, можда, било сврсисходније допуњавати и постојеће, али и будуће уговоре о избегавању двоструког опорезивања одговарајућим протоколима, у којима би државе уговорнице недвосмислено уредиле на који начин виде начело забране дискриминације по основу држављанства, чиме би се правна несигурност у значајној мери отклонила.

Овакво наше схватање могло би се окарактерисати као једнострано, односно да одредби чл. 24, ст. 1 Модел-конвенције ОЕЦД/УН приступамо превасходно са позиција пореског повериоца. Међутим, оваква оцена би се могла избећи, уколико изнесемо став да је норма о забрани дискриминације по основу држављанства, сама по себи, можда сувишна у уговорима о избегавању двоструког опорезивања. Наиме, када погледамо модел-конвенције ОЕЦД/УН, препознајемо да су њихове

---

<sup>369</sup> Вид.: пара. 88 Коментара чл. 24 Модел-конвенције ОЕЦД 2010.

<sup>370</sup> Француски судови су имали на располагању раније, и далеко оскудније, верзије Коментара Модел-конвенције ОЕЦД. Може се приметити да су допуне Коментара Модел-конвенције ОЕЦД, често, последица судске праксе са чијим се тумачењима државе чланице ОЕЦД не слажу.

<sup>371</sup> Вид.: *Cour Administrative d'Appel de Paris*, N° 06PA03371, 6. 12 2007; *Cour Administrative d'Appel de Paris*, N°07PA01366, 16.10 2008; *Cour de Cassation*, 87-14900, DF 1989, 28. 02 1989; *Cour de Cassation*, 88-15744, DF 1991, 21. 12 1990.

норме веома усмерене и да теже ка свеобухватном решењу кроз уређивање појединачних пореских случајева, који се могу јавити у међународном опорезивању дохотка и имовине. С друге стране, начелна одредба о забрани дискриминације по основу држављанства отвара значајан простор за недоумице.

Уколико су се две државе споразумеле о својим правима и обавезама у погледу питања везаних за порезе на доходак и на имовину у случајевима са прекограничним елементом, зашто уводити норму која, очигледно без постојања јасног претходног договора, утиче на њихову слободу у погледу уређивања домаћег пореског законодавства? Примера ради, ако су се две државе уговорнице сагласиле да ће држава извора имати право да опорезује дивиденде резидента друге државе уговорнице порезом који неће прелазити 10% бруто остварених дивиденди, због чега отворати простор да такво право буде оспорено, довођењем у питање правила о одређивању размера пореских обавеза у њиховом домаћем законодавству начелом забране дискриминације по основу држављанства?

Уколико је забрана дискриминације по основу држављанства опште начело, које има своје место у међународном опорезивању дохотка и имовине, може се размислити о њеном искључивању из модела намењених билатералним уговорима о избегавању двоструког опорезивања, те доношењу мултилатералне конвенције, која би могла да на недвосмислени начин уреди ову област, тако да је прихватљива за највећи број држава на свету.<sup>372</sup> Због тога нам се чини да би било сврсисходније постићи општу сагласност око полазне основе коју би пореска законодавства свих држава на свету требало да поштују, како би се са њима уопште и могао закључити уговор о избегавању двоструког опорезивања, који прати било Модел-конвенцију ОЕЦД, било Модел-конвенцију УН, при чему би се дискриминацији по основу држављанства, али и дискриминацији уопште, у поступку доношења једне мултилатералне конвенције могло приступити са далеко више пажње него што је то било до сада са чл. 24, ст. 1

---

<sup>372</sup> Упр. у погледу приступа уређивања појединих питања међународног уговорног пореског права кроз наменске мултилатералне конвенције: Joseph Schuch, "The Methods for the Elimination of Double Taxation in a Multilateral Tax Treaty", *Multilateral Tax Treaties: New Developments in International Tax Law* (eds Michael Lang et al), Linde Verlag, Kluwer Law International, Vienna, London 1997, стр. 143.

Модел-конвенције ОЕЦД/УН. Коликогод проналажење заједничког става у погледу, рецимо, дивиденди или камата било немогуће, због различитих интереса држава, то се не чини неостваривим када је реч о суштински претходном питању од чијег одговора би требало да зависи даље уређење опорезивања са прекограничним елементом између две државе. Забрана дискриминације представља начело на коме међународно опорезивање држава уговорница треба да почива, односно оквир на који се касније надовезују посебна правила везана за опорезивање појединачних облика прихода.

## **2. Забрана дискриминације по основу држављанства, односно резидентства у српским пореским уговорима**

У пореским уговорима које Србија примењује сусрећемо се са свим варијацијама чл. 24, ст. 1 Модел-конвенције ОЕЦД/УН, али и са јединственим правилима која немају своје пандане у упоредним уговорима о избегавању двоструког опорезивања.

Уговоре о избегавању двоструког опорезивања које примењује Србија у погледу забране дискриминације по основу држављанства можемо поделити у три групе.

У прву групу спадају уговори о избегавању двоструког опорезивања са Белгијом,<sup>373</sup> Вијетнамом,<sup>374</sup> Кувајтом,<sup>375</sup> Малезијом<sup>376</sup> и Уједињеним Арапским Емиратима<sup>377</sup>;

---

<sup>373</sup>Споразум између СФРЈ и Краљевине Белгије о избегавању двоструког опорезивања дохотка и имовине, *Службени лист СФРЈ – Међународни уговори*, бр. 11/81.

<sup>374</sup>Уговор између Владе Републике Србије и Владе Социјалистичке Републике Вијетнам о избегавању двоструког опорезивања у односу на порезе на доходак, *Службени гласник Републике Србије*, бр. 7/13.

<sup>375</sup>Уговор између СРЈ и државе Кувајт о избегавању двоструког опорезивања у односу на порезе на доходак и на имовину, *Службени лист СРЈ – Међународни уговори*, бр. 4/03.

<sup>376</sup>Споразум између Савезног извршног већа СФРЈ и Владе Малезије о избегавању двоструког опорезивања у односу на порезе на доходак, *Службени лист СФРЈ – Међународни уговори*, бр. 15/90.

<sup>377</sup>Уговор између Владе Републике Србије и Владе Уједињених Арапских Емирата о избегавању двоструког опорезивања у односу на порезе на доходак, *Службени гласник Републике Србије*, бр. 3/13.



они не садрже норму о забрани дискриминације, па самим тиме ни о забрани дискриминације по основу држављанства. Посебан случај представља уговор о избегавању двоструког опорезивања са Немачком, с обзиром на то да у њему препознајемо правило посвећено забрани дискриминације, али је у оквиру њега изостављена одредба о начелној забрани дискриминације по основу држављанства.<sup>378</sup>

Другу групу, која је најбројнија, чине уговори о избегавању двоструког опорезивања који прате Модел-конвенцију ОЕЦД/УН, с тим што у њима сусрећемо примере преузимања и чл.24, ст. 1 Модел-конвенције ОЕЦД 1977<sup>379</sup> и чл. 24, ст. 1 Модел-конвенције ОЕЦД 1992.<sup>380</sup> Међутим, у оквиру ове групе треба указати и на један број уговора о избегавању двоструког опорезивања, у којима се забрана дискриминације по основу држављанства односи само на физичка лица, али не и на правна.<sup>381</sup>

Трећој и вероватно најзанимљивијој групи, припадају уговори о избегавању двоструког опорезивања са Белорусијом,<sup>382</sup> Бугарском,<sup>383</sup> Кипром,<sup>384</sup>

---

<sup>378</sup> Вид.: чл. 25 Уговора између СФРЈ и Савезне Републике Немачке о избегавању двоструког опорезивања у односу на порезе на доходак и имовину, са Протоколом, *Службени лист СФРЈ - Међународни уговори*, бр. 12/88.

<sup>379</sup> Нпр. чл. 24, ст. 1 Уговора између СФРЈ и Краљевине Холандије о избегавању двоструког опорезивања у односу на доходак и на имовину, *Службени лист СФРЈ – Међународни уговори*, бр. 12/82.

<sup>380</sup> Нпр. чл. 25, ст. 1 Уговора између Републике Србије и Републике Аустрије о избегавању двоструког опорезивања у односу на порезе на доходак и на имовину, *Службени гласник Републике Србије*, бр. 8/10.

<sup>381</sup> Вид.: Споразум између СФРЈ и Краљевине Шведске о избегавању двоструког опорезивања у односу на порезе на доходак и имовину, *Службени лист СФРЈ - Међународни уговори*, бр. 7/81; Уговор између Савезне владе СРЈ и Владе Народне Републике Кине о избегавању двоструког опорезивања у односу на порезе на доходак и на имовину, *Службени лист СРЈ - Међународни уговори*, бр. 2/97.

<sup>382</sup> Уговор између Савезне Владе СРЈ и Владе Републике Белорусије о избегавању двоструког опорезивања у односу на порезе на доходак и на имовину, *Службени лист СРЈ - Међународни уговори*, бр. 5/98.

<sup>383</sup> Уговор између Савезне Владе СРЈ и Владе Републике Бугарске о избегавању двоструког опорезивања у односу на порезе на доходак и на имовину, *Службени лист СРЈ - Међународни уговори*, бр. 1/99.

<sup>384</sup> Уговор између СФРЈ и Републике Кипар о избегавању двоструког опорезивања у односу на порезе на доходак и на имовину, *Службени лист СФРЈ - Међународни уговори*, бр. 2/86.

Македонијом,<sup>385</sup> Норвешком,<sup>386</sup> Пољском,<sup>387</sup> Румунијом,<sup>388</sup> Русијом<sup>389</sup> и Шри Ланком,<sup>390</sup> у којима се уместо забране дискриминације по основу држављанства, предвиђа забрана дискриминације по основу резидентства. Уговор о избегавању двоструког опорезивања са ДНР Корејом<sup>391</sup> је изузетан по томе што у свом члану 25, став 1 истовремено предвиђа и забрану дискриминације по основу држављанства и забрану дискриминације по основу резидентства.

Пре него што се посветимо разматрању забране дискриминације по основу резидентства као особености српских уговора о избегавању двоструког опорезивања, потребно је и да се осврнемо на оне у којима забрана дискриминације уопште није предвиђена, као и на оне уговоре који суштински прате Модел-конвенције ОЕЦД/УН.

### *2.1 Српски порески уговори у којима није предвиђена забрана дискриминације*

Изоостављање одредбе о забрани дискриминације у пет уговора о избегавању двоструког опорезивања које примењује Србија говори нам да наша државна

---

<sup>385</sup>Уговор између Савезне Владе СРЈ и Владе Републике Македоније о избегавању двоструког опорезивања у односу на порезе на доходак и на имовину, *Службени лист СРЈ - Међународни уговори*, бр. 5/96.

<sup>386</sup>Споразум између СФРЈ и Краљевине Норвешке о избегавању двоструког опорезивања у односу на порезе на доходак и имовину, *Службени лист СФРЈ - Међународни уговори*, бр. 9/85.

<sup>387</sup>Уговор између Савезне Владе СРЈ и Владе Републике Пољске о избегавању двоструког опорезивања у односу на порезе на доходак и на имовину, *Службени лист СРЈ - Међународни уговори*, бр. 2/98.

<sup>388</sup>Уговор између Савезне Владе СРЈ и Владе Румуније о избегавању двоструког опорезивања у односу на порезе на доходак и на имовину, *Службени лист СРЈ - Међународни уговори*, бр. 4/96.

<sup>389</sup>Уговор између Савезне Владе СРЈ и Владе Руске Федерације о избегавању двоструког опорезивања у односу на порезе на доходак и на имовину, *Службени лист СРЈ - Међународни уговори*, бр. 3/95.

<sup>390</sup>Уговор између СФРЈ и Демократске Социјалистичке Републике Шри Ланке о избегавању двоструког опорезивања у односу на порезе на доходак и на имовину, *Службени лист СФРЈ - Међународни уговори*, бр. 4/86.

<sup>391</sup>Уговор између Савезне владе СРЈ и Владе Демократске Народне Републике Кореје о избегавању двоструког опорезивања у односу на порезе на доходак и на имовину, *Службени лист СРЈ - Међународни уговори*, бр. 1/01.

политика у области међународног опорезивања дохотка и имовине није заузела чврст став по овом питању. Наиме, у оквиру уговора о избегавању двоструког опорезивања који не предвиђају забрану дискриминације срећемо и оне које је закључила СФРЈ, СРЈ, али и сама Србија. Другим речима, чини се да је, уколико друга страна уговорница инсистира на изостављању правила о забрани дискриминације из уговора о избегавању двоструког опорезивања, Србија и даље спремна да такав захтев прихвати, што нас наводи на закључак да се овој норми не придаје одлучујући значај када је у питању српска преговарачка позиција.

Уколико уговором о избегавању двоструког опорезивања није предвиђена забрана дискриминације, онда ово питање може бити предмет расправе само из угла примене других прописа, који су били претходно обрађени у овом раду.

## *2.2 Српски порески уговори чије норме о забрани дискриминације по основу држављанства преузимају решења из чл. 24, ст. 1 Модел-конвенције ОЕЦД/УН*

Претходно уочене назнаке *запостављања* дубљег разматрања забране дискриминације по основу држављанства у уговорима о избегавању двоструког опорезивања које примењује Србија додатно се препознају и у начину на који су предметне норме преведене на српски језик.

Примера ради, у уговорима о избегавању двоструког опорезивања са Грчком,<sup>392</sup> Шпанијом,<sup>393</sup> Мађарском,<sup>394</sup> Малтом<sup>395</sup> или Швајцарском<sup>396</sup> одредба о

---

<sup>392</sup> Вид.: чл. 25, ст. 1 Уговора између СРЈ и Републике Грчке о избегавању двоструког опорезивања у односу на порезе на доходак и на имовину, *Службени лист СРЈ - Међународни уговори*, бр. 2/98, *Службени гласник РС*, бр. 42/09.

<sup>393</sup> Вид.: чл. 25, ст. 1 Уговора између Републике Србије и Краљевине Шпаније о избегавању двоструког опорезивања у односу на порезе на доходак и на имовину, *Службени гласник Републике Србије*, бр. 105/09.

<sup>394</sup> Вид.: чл. 25, ст. 1 Уговора између СРЈ и Републике Мађарске о избегавању двоструког опорезивања у односу на порезе на доходак и на имовину, *Службени лист СРЈ – Међународни уговори*, бр. 10/01,

забрани дискриминације по основу држављанства, која на енглеском језику одговара норми чл. 24, ст. 1 Модел-конвенције ОЕЦД 1992 – 2010, на српском језику гласи:

“Држављани државе уговорнице не подлежу у другој држави уговорници опорезивању или захтеву у вези с опорезивањем које је друкчије или теже од опорезивања и захтева у вези с опорезивањем, *посебно у односу на резидентност*, којима држављани те друге државе у истим условима, подлежу или могу подлећи. Ова одредба се, независно од одредаба члана 1, примењује и на лица која нису резиденти једне или обе државе уговорнице.“

Као што се из наведене одредбе јасно може уочити, улога резидентства за одређивање постојања забрањених облика дискриминације по основу држављанства је у преводу на српски језик донекле обесмишљена. Док је намена новине из Модел-конвенције ОЕЦД 1992 да недвосмислено укаже на то да је резидентство држављана две државе уговорнице кључно питање од кога ће зависити да ли можемо да их посматрамо као да се налазе у истим условима, у српским уговорима о избегавању двоструког опорезивања ово појашњење је унето на такво место у оквиру саме норме, које доводи до суштински другачијег значења. Другим речима, уколико покушамо да протумачимо српску верзију одредбе о забрани дискриминације из уговора о избегавању двоструког опорезивања са Грчком, Шпанијом, Мађарском, Малтом или Швајцарском, без узимања у обзир њене верзије на енглеском језику, готово је немогуће доћи до тумачења које би се поклопило с оним из Коментара Модел-конвенције ОЕЦД 2010. Наиме, према српској верзији, питање резидентности није везано за услове у којима се налазе држављани две државе уговорнице, већ за захтеве у вези са опорезивањем, с тим што није јасно које су последице овакве повезаности.

---

<sup>395</sup> Вид.: чл. 23, ст. 1 Уговора између Републике Србије и Малте о избегавању двоструког опорезивања у односу на порезе на доходак, *Службени гласник Републике Србије – Међународни уговори*, бр. 1/10.

<sup>396</sup> Вид.: чл. 24, ст. 1 Уговора између Савета министара СЦГ и Швајцарског Савезног већа о избегавању двоструког опорезивања у односу на порезе на доходак и на имовину, са Протоколом, *Службени лист СЦГ – Међународни уговори*, бр. 11/05.

Мада бисмо могли да покушамо да дођемо до смисаоног тумачења описане српске верзије одредби о забрани дискриминације по основу држављанства, ово се чини узалудним, с обзиром на то да је више него очигледно да пред собом имамо пример погрешног превода, при чему смо мишљења да је он условљен површним разумевањем значаја норме. Постоје барем два разлога за овако оштар став. Први је да се енглеска верзија чл. 25, ст. 1 српског модела уговора о избегавању двоструког опорезивања<sup>397</sup> не разликује од чл. 24, ст. 1 Модел-конвенције ОЕЦД 1992 на истом језику. Други налазимо у чињеници да главни преговарач Србије преузима тумачења Коментара Модел-конвенције ОЕЦД за потребе примене српских уговора о избегавању двоструког опорезивања.<sup>398</sup>

Уз заобилажење питања погрешног превода у српским уговорима о избегавању двоструког опорезивања ослањањем на њихове енглеске верзије и одредбе Бечке конвенције о уговорном праву,<sup>399</sup> морамо приметити да се српски судови до сада нису бавили тумачењем одредби уговора о избегавању двоструког опорезивања, тако да нисмо у могућности да наведемо њихов приступ наведеном проблему. Зачуђује недостатак судске праксе у Србији у овој области, нарочито уколико се узме у обзир ограничено познавање страних језика, односно уобичајено ослањање на српске верзије пореских уговора у свакодневној примени.

Поред оградe везане за наведене недоумице у погледу пропуста код превођења одредби о забрани дискриминације по основу држављанства на српски језик, можемо закључити да бисмо се у случају њиховог подударња (барем у верзијама на

---

<sup>397</sup> Српски модел уговора о избегавању двоструког опорезивања представља документ са којим преговарачи Србије отпочињу преговоре са представницима других држава. Начелно, он би требало да одсликава какав уговор о избегавању двоструког опорезивања Србија жели да закључи са неком другом државом, при чему, наравно, његове одредбе могу бити измењене током сâмих преговора. Како српски модел уговора о избегавању двоструког опорезивања није јавно доступан, његове одредбе су у овом раду разматране на основу незваничног увида који је у њега имао аутор.

<sup>398</sup> Вид.: Дејан Дабетих, *Република Србија и избегавање двоструког опорезивања – Приручник за примену међународних уговора о избегавању двоструког опорезивања*, Рачуноводство д.о.о., Београд 2008, стр. 191.

<sup>399</sup> Види: Дејан Поповић, Светислав Костић, *Уговори Србије о избегавању двоструког опорезивања – правни оквир и тумачење*, Цекос ИН, Београд 2009, стр. 30-31.

енглеском језику) с одговарајућим одредбама Модел-конвенције ОЕЦД/УН могли ослонити на њихове коментаре за потребе тумачења и у случају уговора о избегавању двоструког опорезивања које примењује Србија. Тумачења садржана у Коментарима Модел-конвенције ОЕЦД, која Коментар Модел-конвенције УН преузима у великој мери, на први поглед, нису обавезујућа ни за државе чланице ОЕЦД. Међутим, узимајући у обзир да садржи обједињене ставове пореских органа најразвијенијих држава на свету, као и да је резултат деценијских напора великог броја стручњака из области међународног опорезивања, Коментар Модел-конвенције ОЕЦД ужива толики углед да га можемо, у најмању руку, сматрати као део „меког“ (енг. *soft law*) међународног пореског права.<sup>400</sup> Међутим, у оним случајевима у којима уговор о избегавању двоструког опорезивања преузима одредбе Модел-конвенције ОЕЦД, при чему државе уговорнице нису изразиле своје неслагање са тумачењима која им даје Коментар Модел-конвенције ОЕЦД, постоји основ за тврдњу да је примена Коментара Модел-конвенције ОЕЦД правно обавезујућа. Наиме, на основу концепата заштите легитимних очекивања и доктрине *estoppel*,<sup>401</sup> који произлазе из начела тумачења уговора у доброј вери,<sup>402</sup> Коментар Модел-конвенције ОЕЦД постаје извор правне обавезе за државе чланице ОЕЦД, под условом да се изричито нису оградиле од његових тумачења.<sup>403</sup> Сличан закључак се може донети и случају оних држава које нису чланице ОЕЦД, али које су искористиле прилику пружену од стране ове међународне организације да се у оквиру Коментара Модел-конвенције ОЕЦД одреде према нормама Модел-конвенције ОЕЦД, односно према тумачењима која су у њему садржана.<sup>404</sup> Пошто Србија спада у претходно наведене државе, сматрамо да се и у српским оквирима може позивати на обавезност примене Коментара Модел-конвенције ОЕЦД.

---

<sup>400</sup> Вид.: David A. Ward, “The Role of the Commentaries on the OECD Model in the Tax Treaty Interpretation”, *Bulletin for International Taxation*, Vol. 60, No. 3/2006, стр. 99.

<sup>401</sup> *Estoppel* је правило доказивања, преузето из англосаксонског права, којим се неком лицу (укључујући и државе) не допушта да пориче истинитост изјаве коју је претходно сâмо дало (изричито или прећутно).

<sup>402</sup> Вид.: чл. 31, ст. 1 Бечке конвенције о уговорном праву из 1969. године.

<sup>403</sup> Вид.: Frank Engelen, “Some Observations on the Legal Status of the Commentaries of the OECD Model”, *Bulletin for International Taxation*, Vol. 60, No. 3/2006, стр. 109.

<sup>404</sup> Вид.: Д. Поповић, С. Костић, *op.cit.*, стр. 33.

### 2.3 Забрана дискриминације по основу резидентства у српским пореским уговорима

Код уговора о избегавању двоструког опорезивања које примењује Србија, у оквиру којих је предвиђена забрана дискриминације по основу резидентства губимо ослонац на Коментар Модел-конвенције ОЕЦД/УН; другим речима, у великој мери смо препуштени сâми себи.

Наиме, научни извори најчешће само помињу ову особеност уговора о избегавању двоструког опорезивања које су закључивале СФРЈ и СРЈ, у којима је предвиђена забрана дискриминације по основу резидентства, и указују на сличан приступ у случају уговора о избегавању двоструког опорезивања које је закључивао Совјетски Савез.<sup>405</sup> Међутим, док је у уговорима о избегавању двоструког опорезивања које је закључивао Совјетски Савез присутно више облика у односу на које се дискриминација посматрала (нпр. поређење резидената једне државе уговорнице са држављанима друге државе уговорнице, резидената државе уговорнице са резидентима трећих држава),<sup>406</sup> у пореским уговорима које Србија и даље примењује, а које су закључиле СФРЈ или СРЈ, наилазимо на следећу норму:

„Резиденти државе уговорнице не подлежу у другој држави уговорници опорезивању или обавези у вези с опорезивањем који су друкчији или тежи од опорезивања и обавеза у вези с опорезивањем којима резиденти те друге државе подлежу или могу подлегати у истим условима.“<sup>407</sup>

---

<sup>405</sup> Вид.: John F. Avery Jones, *et al.*, “The Non-discrimination Article in Tax Treaties”, *European Taxation*, Vol. 31, No. 10/1991, стр. 311.

<sup>406</sup> Вид.: *ibid.*, фуснота бр. 6.

<sup>407</sup> Вид.: чл. 25, ст. 1 Уговора о избегавању двоструког опорезивања са Белорусијом; чл. 25, ст. 1 уговора о избегавању двоструког опорезивања са Бугарском; чл. 23, ст. 1 Уговора о избегавању двоструког опорезивања са Кипром; чл. 25, ст. 1 Уговора о избегавању двоструког опорезивања са Македонијом; чл. 24, ст. 1 Уговора о избегавању двоструког опорезивања са Норвешком; чл. 25, ст. 1 Уговора о избегавању двоструког опорезивања са Пољском; чл. 26, ст. 1 Уговора о избегавању двоструког опорезивања са Румунијом; чл. 25, ст. 1 Уговора о избегавању двоструког опорезивања са Русијом и чл. 24, ст. 1 Уговора о избегавању двоструког опорезивања са Шри Ланком.

За разлику од Модел-конвенције ОЕЦД/УН и огромне већине уговора о избегавању двоструког опорезивања у свету, уговори о избегавању двоструког опорезивања које Србија примењује са Белорусијом, Бугарском, Кипром, Македонијом, Норвешком, Пољском, Румунијом, Русијом и Шри Ланком не забрањују дискриминацију по основу држављанства, али захтевају, у најмању руку, идентичан третман пореских резидената држава уговорница који се налазе у истим условима.

Уговор о избегавању двоструког опорезивања са Норвешком је упечатљив по томе да садржи норму која изричито дозвољава дискриминацију по основу држављанства:

“Одредбе овог члана не могу се тумачити тако да обавезују државу уговорницу да држављанима друге државе уговорнице који нису држављани првоспоменуте државе одобрава било какво изузетно пореско ослобођење које је дато држављанима и лицима чији су родитељи држављани првоспоменуте државе.”<sup>408</sup>

Међутим, док отварају простор за различит третман по основу држављанства пореских обвезника, наведени уговори о избегавању двоструког опорезивања суштински свде поређење истих услова два пореска резидента различитих држава уговорница само на аспект њихових објективних околности, али не и правних. Наиме, пореско резидентство је кључна правна околност, која води ка неупоредивости два држављанина држава уговорница, а уговори о избегавању двоструког опорезивања са Белорусијом, Бугарском, ДНР Корејом, Кипром, Македонијом, Норвешком, Пољском, Румунијом, Русијом и Шри Ланком у исту раван доводе управо два резидента различитих држава уговорница.

Уистину можемо изразити запрепашћење недостатком било каквих спорова или судске праксе у погледу примене одредби о забрани дискриминације по основу резидентства у уговорима о избегавању двоструког опорезивања које примењује Србија. Наиме, замислимо да привредно друштво које је порески резидент Кипра има уделе у привредном друштву које је порески резидент Србије и да по том

---

<sup>408</sup> Вид.: чл. 24, ст. 5 Уговора о избегавању двоструког опорезивања са Норвешком.



основу остварује дивиденде. Према чл. 10 Уговора о избегавању двоструког опорезивања са Кипром, Србија има право да опорезује овако расподељене дивиденде порезом по одбитку у висини од до 10% њиховог бруто износа. Међутим, према чл. 25, ст. 1 ЗПДПЛ, да се у улози пореског резидента Кипра нашло привредно друштво које је резидент Србије, дивиденде не би биле опорезоване. Два пореска резидента, један резидент Кипра, а други Србије, се налазе у истим условима у погледу остваривања дивиденди од свог српског зависног друштва, па би се њихово опорезивање само у случају расподеле резиденту Кипра могло сматрати забрањеним обликом дискриминације.

Исти закључак би се могао извести, на пример, и у погледу примене чл. 12 Уговора о избегавању двоструког опорезивања са Кипром, с обзиром на то да он омогућава опорезивање ауторских накнада које резидент Кипра оствари од пореског резидента Србије, порезом по одбитку у висини од до 10% њиховог бруто износа,<sup>409</sup> док ЗПДПЛ у случају остваривања истог прихода од стране резидента Србије предвиђа опорезивање нето прихода порезом по стопи од 15%. Другим речима, резидент Кипра се подвргава опорезивању по стопи од 10% на своје бруто приходе, док у случају привредног друштва пореског резидента Србије пореско оптерећење може износити и 0% (уколико су нпр. приходи и расходи повезани са њима једнаки или су расходи већи од остварених прихода).

Идентичне последице би се могле појавити и у случају примене осталих уговора о избегавању двоструког опорезивања који предвиђају забрану дискриминације по основу резидентства. У одређеној мери одступање од оваквог закључка постоји у случају Уговора о избегавању двоструког опорезивања са Русијом, у коме је предвиђено да се општа норма забране дискриминације по основу резидентства “не може ... тумачити тако да обавезује државу уговорницу да резидентима друге државе уговорнице одобрава лична ослобађања, олакшице и умањења за сврхе опорезивања због личног статуса или породичних обавеза које одобрава својим

---

<sup>409</sup> Уговори о избегавању двоструког опорезивања никада не прописују јединствену стопу којом држава извора може опорезовати одређени приход нерезидентног обвезника, већ само постављају горњу границу пореског оптерећења (енг. *the tax so charged shall not exceed...*).

резидентима.<sup>410</sup> Међутим, наведена ограда у Уговору о избегавању двоструког опорезивања са Русијом се односи само на физичка лица (*лични статус, породичне обавезе*), па у односу на опорезивање правних лица он не представља изузетак.

Суштински, увођење забране дискриминације по основу резидентства *угрожава* све оне норме домаћег законодавства које предвиђају или више номиналне пореске стопе или мање повољно опорезивање, које, по правилу, има за последицу више ефективне пореске стопе (због неузимања у обзир расхода који су повезани са остварењем прихода) у случају нерезидената у поређењу са пореским резидентима (што би, у српским оквирима, на првом месту био чл. 40 ЗПДПЛ).

Постоје два приступа путем којих бисмо могли да покушамо да избегнемо последицу да српски уговори о избегавању двоструког опорезивања који предвиђају забрану дискриминације по основу резидентства онемогућавају примену норми домаћег законодавства, којима је прописано мање повољно опорезивање нерезидентних пореских обвезника у поређењу са резидентним.

Први је да се позовемо на тумачење садржано у пара. 4 Коментара члана 24 Модел-конвенције ОЕЦД 2010, по коме опорезивање предвиђено, односно дозвољено осталим одредбама уговора о избегавању двоструког опорезивања не може представљати забрањени облик дискриминације. Отуда опорезивање дивиденди које је у складу са нпр. чл. 10 Уговора о избегавању двоструког опорезивања са Кипром, не може бити у супротности са забраном дискриминације која је прописана чл. 23, ст. 1 истог уговора. На рачун овог приступа се може изрећи више замерки. Наиме, смемо ли се ослонити на Коментар Модел-конвенције ОЕЦД у случају када се одредба коју тумачимо дијаметрално разликује од оне садржане у самој Модел-конвенцији ОЕЦД? У овом случају сматрамо да би то било прихватљиво пошто пред собом имамо питање везано за вредносни однос норми уговора о избегавању двоструког опорезивања, а не за

---

<sup>410</sup> Вид.: чл. 24, ст. 1 Уговора о избегавању двоструког опорезивања са Русијом.

тумачење неке појединачне одредбе. С друге стране, у претходном делу овог рада смо указали да је пре уношења садашњег пара. 4 Коментара чл. 24 Модел-конвенције ОЕЦД 2010 у 2008. години упоредна судска пракса често примењивала потпуно другачији приступ и давала одредби о забрани дискриминације примат у односу на остале одредбе уговора о избегавању двоструког опорезивања.<sup>411</sup>

Суштински, српски судови би имали потпуну слободу да се одреде према односу између норме о забрани дискриминације, било по основу држављанства, било по основу резидентства, и осталих одредби уговора о избегавању двоструког опорезивања, поготово код уговора који су закључени пре 2008. године, при чему би та слобода могла да буде спутана једино изворима који би указивали на одређено разумевање овог питања од стране држава уговорница током самих преговора.<sup>412</sup> Помињање српских судова би овде, пре свега, требало да буде схваћено као прихватање претпоставке по којој би порески органи Србије покушали да искористе сваку прилику да онемогуће губитак јавних прихода, који би проистекао из потпуног изједначавања резидентних пореских обвезника са нерезидентима, који су порески резиденти Белорусије, Бугарске, ДНР Кореје, Кипра, Македоније, Норвешке, Пољске, Румуније, Русије или Шри Ланке.

Уколико би се примена одредби уговора о избегавању двоструког опорезивања условила поштовањем начела забране дискриминације, преостало би нам да покушамо да доведемо у питање перспективу из које посматрамо дискриминацију. Да ли је у нашем примеру исправно посматрати пореског резидента Србије и пореског резидента Кипра, који остварују дивиденде од свог зависног друштва које је порески резидент Србије, и захтевати идентично опорезивање, или је, пак, примереније ставити у исту равн пореског резидента Србије, који остварује дивиденде од свог зависног друштва које је резидент неке друге државе, и пореског резидента Кипра који прима дивиденде од српског

---

<sup>411</sup> Вид.: горе, стр. 140.

<sup>412</sup> Вид.: чл. 31, ст. 2 и 3 Бечке конвенције о уговорном праву. За сада овакви извори у Србији нису јавно доступни.

привредног друштва? Алтернативно посматрање истих услова резидената две државе уговорнице би се могло бранити само разликама у њиховом правном положају, што би могло да нас доведе до *contradictio in adiecto*, пошто бисмо се ослањали на правне разлике између два обвезника, чије разлике у правном положају (резидентство) сама норма чини ирелевантним.

Сматрамо да се једина смисаона одбрана од далекосежних последица забране дискриминације по основу резидентства у уговорима о избегавању двоструког опорезивања, које Србија примењује са Белорусијом, Бугарском, ДНР Корејом, Кипром, Македонијом, Норвешком, Пољском, Румунијом, Русијом и Шри Ланком може наћи у довођењу овог начела у подређени положај, у односу на остале одредбе уговора о избегавању двоструког опорезивања, што је несигуран правни пут, који умногоме зависи од склоности судова да примене приступ *in dubio pro fisco*.

Поред разматрања саме норме о забрани дискриминације по основу резидентства, морамо се запитати шта је разлог постојања овако упечатљиве особености, која је готово искључиво везана за уговоре о избегавању двоструког опорезивања, које је су закључивале СФРЈ, односно СРЈ, а које Србија и даље примењује?

Фогел (*Klaus Vogel*) наводи да је резидентство узето као основ за препознавање дискриминације у уговору између СССР и Савезне Републике Немачке зато што државе уговорнице нису могле да се споразумеју око одређивања појма *држављанин*.<sup>413</sup> Међутим, разлике између начела забране дискриминације по основу резидентства које налазимо у српским уговорима о избегавању двоструког опорезивања и правила по коме резиденти једне државе уговорнице неће у другој држави уговорници бити подвргнути вишем опорезивању, у поређењу са лицима који су резиденти трећих држава са којима та друга држава не примењује уговор о избегавању двоструког опорезивања, а које је било предвиђено чл. 20 Уговора о избегавању двоструког опорезивања између СССР и Савезне Републике Немачке, значајно утичу на могућност прихватања наведеног оправдања у српским оквирима.<sup>414</sup>

---

<sup>413</sup> Вид.: К. Vogel, *op.cit.*, стр. 1285-1286.

<sup>414</sup> Вид.: *ibid.*, стр. 1285.

Помињање СССР наводи на помисао да се тадашња СФРЈ угледала на његов приступ у закључивању уговора о избегавању двоструког опорезивања, али нас ни то не доводи до задовољавајућег одговора, нарочито уколико узмемо у обзир да мултилатерални споразуми о избегавању двоструког опорезивања у односу на порезе на доходак и на имовину, које је СССР закључио са Бугарском, Источном Немачком, Мађарском, Монголијом, Пољском, Румунијом и Чешкословачком уопште и не садрже одредбе о забрани дискриминације.<sup>415</sup> Кипар и Норвешка се ни у ком случају не би могли сматрати државама које су биле у блиским политичким и идеолошким везама са СССР-ом, па ипак СФРЈ је и са њима предвидела забрану дискриминације по основу резидентства. Поред наведеног, седам од девет српских уговора који садрже забрану дискриминације по основу резидентства је закључила СРЈ током последње деценије прошлог века (уговори о избегавању двоструког опорезивања са Белорусијом, Бугарском, ДНР Корејом, Македонијом, Пољском, Румунијом и Русијом), при чему су друге уговорне стране, по правилу, у остале своје уговоре о избегавању двоструког опорезивања укључивале начело забране дискриминације по основу држављанства.

Демировић и Т. Поповић, ослањајући се на Арсића,<sup>416</sup> наводе да је, због чињенице да појам *држављанин* у домаћем законодавству подразумева, по правилу, искључиво физичка лица, у старијим уговорима о избегавању двоструког опорезивања (онима које је закључила СФРЈ, односно СРЈ) прибегавано, између осталог, и предвиђању забране дискриминације по основу резидентства, како би се овим начелом обухватила и правна лица.<sup>417</sup>

---

<sup>415</sup> Вид.: Roustam Vakhitov, "Russia", *Non-discrimination at the Crossroads of International Taxation*, IFA Cahiers de Droit fiscal International, Vol. 93a, Sdu Fiscale & Financiele Uitgevers, Amersfoort 2008, стр. 497.

<sup>416</sup> Вид.: Миодраг Арсић, *Међународно двоструко опорезивање и његово избегавање*, Г 17 Институт, Београд 2002.

<sup>417</sup> Вид.: Dragan Demirović, Tomislav Popović, "Serbia", *Non-discrimination at the Crossroads of International Taxation*, IFA Cahiers de Droit Fiscal International, Vol. 93a, Sdu Fiscale & Financiele Uitgevers, Amersfoort 2008, стр. 525-526.

Међутим, уколико прихватимо наведено објашњење, морамо приметити да су могуће последице примењеног средства далеко превазишле значај циља коме је требало да послужи. Наиме, поставља се питање како је СФРЈ успевала да исти проблем реши на далеко примеренији начин у нпр. Уговору о избегавању двоструког опорезивања с Италијом,<sup>418</sup> чијим је чл. 24, ст. 1 предвиђено:

„Држављани државе уговорнице, без обзира на то да ли су резиденти једне од држава уговорница, не подлежу у другој држави уговорници опорезивању или обавези у вези с опорезивањем које је друкчије или теже од опорезивања и обавезе у вези с опорезивањем коме држављани те друге државе у истим условима подлежу или могу подлегати.

Овај став примењује се и на:

- а) правна лица која остварују такав статус према законима који су на снази у Југославији;
- б) правна лица, партнерства и удружења која остварују такав статус према законима на снази у Италији.“

Уколико се осврнемо на поједине уговоре о избегавању двоструког опорезивања које је закључивала СРЈ, у њима наилазимо на сличне одредбе:

„Држављани државе уговорнице не подлежу у другој држави уговорници опорезивању или захтеву у вези с опорезивањем које је друкчије или теже од опорезивања и захтева у вези с опорезивањем којима држављани друге државе у истим условима, подлежу или могу подлећи. Ова одредба се примењује и на правна лица која тај статус имају према југословенским прописима на снази.“<sup>419</sup>

---

<sup>418</sup>Споразум између СФРЈ и Италијанске Републике о избегавању двоструког опорезивања у односу на порезе на доходак и на имовину, *Службени лист СФРЈ - Међународни уговори*, бр. 2/83.

<sup>419</sup> Вид.: чл. 25, ст. 1 Уговора између Савезне Владе СРЈ и Кабинета министара Украјине о избегавању двоструког опорезивања у односу на порезе на доходак и на имовину, *Службени лист СРЈ - Међународни уговори*, бр. 4/01.

Све у свему, сматрамо да је у погледу забране дискриминације по основу резидентства у једном броју уговора о избегавању двоструког опорезивања које примењује Србија могуће донети неколико закључака. Наиме, непостојање упоредних примера, потпуни недостатак било какве судске праксе и ограничена искуства у примени уговора о избегавању двоструког опорезивања – што карактерише прилике у Србији (нарочито у времену када су предметни уговори о избегавању двоструког опорезивања закључивани) - наводи на помисао да предвиђање забране дискриминације по основу резидентства представља упечатљив пример уношења недовољно промишљених норми у право држава уговорница. Свакако, наведена опаска се односи и на друге државе уговорнице које су прихватале начело забране дискриминације по основу резидентства. Међутим, Србија се, као претежно увозница капитала, налази у далеко осетљивијем положају него већина њих, и то из простог разлога што начело забране дискриминације по основу резидентства првенствено угрожава њене пореске приходе.

Озбиљност изречених упозорења би се могла ублажити чињеницом да, и поред више деценија простора да се описане могућности искористе,<sup>420</sup> порески обвезници у Србији, до сада, нису то покушали. С друге стране, као што је већ напоменуто, нити један спор о примени уговора о избегавању двоструког опорезивања до данас није стигао пред српске судове, што наводи на помисао да или српски порески обвезници (али и порески органи) тек треба да открију све њихове тајне, или да су тумачења наших пореских органа тако неспорна да се до сада није нашао нико ко би покушао да се са њима ухвати у коштац. Далеко смо склонили мишљењу да нам у Србији тек предстоје спорови у области уговора о избегавању двоструког опорезивања и сматрамо да би све оне уговоре у којима је предвиђена забрана дискриминације по основу резидентства требало изменити и у новим предвидети уобичајену забрану дискриминације по основу држављанства. У наредном делу ове докторске дисертације приметимо да је Србија спремна да и превише пажње пружи понекад тривијалним питањима, односно да исправно

---

<sup>420</sup> Једноставно речено, порески обвезници, до сада, никада нису ни покушали да се у пореским поступцима у Србији позову на забрану дискриминације по основу резидентства.

ограничава примену уговора о избегавању двоструког опорезивања онда када није сигурна у све последице које из њих могу проистећи. Стога, претходна расправа указује на потребу дубљег разумевања норми уговора о избегавању двоструког опорезивања, као и предузимања крајњих корака, у облику раскидања уговора о избегавању двоструког опорезивања, у случају када схватимо да можда нисмо на време сагледали све последице њихових одредби, а друга држава уговорница одбија њихову измену.

### **III Забрана дискриминације апатрида**

#### **1. Забрана дискриминације апатрида у Модел-конвенцији ОЕЦД/УН (чл. 24, ст. 2 Модел-конвенције ОЕЦД/УН)**

Државе чланице ОЕЦД су, ослањајући се на Конвенцију о правном положају лица без држављанства из 1954. године,<sup>421</sup> у Нацрт Конвенције о двоструком опорезивању дохотка и имовине ОЕЦД из 1963. године унеле одредбу којом се предвиђало да: „Лица без држављанства неће бити подвргнута у држави уговорници било каквом опорезивању или захтеву у вези са опорезивањем које је другачије или теже од онога коме су или могу да буду подвргнути држављани те државе у истим условима.”<sup>422</sup> Наиме, наведена одредба прати чл. 29, ст. 1 Конвенције о правном положају лица без држављанства из 1954. године, којим је прописано да „државе потписнице неће лицима без држављанства наметати било какве таксе, дажбине или намете другачије или више од оних које наплаћују од својих држављана у сличним ситуацијама.”

Међутим, већ у Модел-конвенцији ОЕЦД 1977 се норма о забрани дискриминације апатрида ограничава на она лица без држављанства која су резиденти држава уговорница, док је 1997. године добила свој коначни облик:

<sup>421</sup> Вид.: пара. 26 Коментара чл. 24 Модел-конвенције ОЕЦД 2010.

<sup>422</sup> Вид.: чл. 24, ст. 3 Нацрта Конвенције о двоструком опорезивању дохотка и имовине ОЕЦД из 1963. године.



“Лица без држављанства која су резиденти државе уговорнице неће бити подвргнута у обе државе уговорнице било каквом опорезивању или захтеву у вези са опорезивањем које је другачије или теже од онога коме су или могу да буду подвргнути држављани одговарајуће државе уговорнице у истим условима, посебно у односу на резидентност.”<sup>423</sup>

Коментар Модел-конвенције ОЕЦД је неуједначен у погледу објашњавања намене правила о забрани дискриминације апатрида. С једне стране, он говори о томе да се њиме проширује заштита од неједнаког третмана и на она лица без држављанства, која су изузета од примене Конвенције о правном положају лица без држављанства из 1954. године.<sup>424</sup> С друге стране, забрана дискриминације апатрида се ограничава само на она лица без држављанства која су резиденти држава уговорница.

Очигледно је да сâм Коментар Модел-конвенције ОЕЦД признаје да државе чланице ОЕЦД немају истоветан приступ питању забране дискриминације апатрида, с обзиром на то да пружа могућности за модификацију одредбе чл. 24, ст. 2 Модел-конвенције ОЕЦД 2010, како за оне случајеве када државе уговорнице сматрају да је он превише широкогруд према лицима без држављанства,<sup>425</sup> тако и за оне када државе уговорнице желе да предвиде далекосежнију заштиту.<sup>426</sup>

---

<sup>423</sup> Вид.: чл. 24, ст. 2 Модел-конвенције ОЕЦД 1997.

<sup>424</sup> Вид.: пара. 27 Коментара чл. 24 Модел-конвенције ОЕЦД. Према чл. 1, ст. 2 Конвенције о правном положају лица без држављанства из 1954. године, она се не примењује на: (а) лица која тренутно примају заштиту или помоћ органа или агенција Уједињених нација, а да то није од Високог комесаријата за избеглице Уједињених нација, и то све док примају такву заштиту или помоћ; (б) лица којима надлежни органи земље у којој бораве признају да имају права и обавезе које се везују за поседовање држављанства те земље и; (в) лица за које постоје озбиљни разлози да се сматра да су починила посебно одређена кривична дела.

<sup>425</sup> Вид.: пара. 31 Коментара чл. 24 Модел-конвенције ОЕЦД 2010.

<sup>426</sup> Вид.: пара. 30 Коментара чл. 24 Модел-конвенције ОЕЦД 2010.

Чл. 24, ст. 3 Модел-конвенције УН 1980 је идентичан чл. 24, ст.3 Модел-конвенције ОЕЦД 1977, док се чл. 24, ст. 2 Модел-конвенције УН 2001 и 2011 поклапа са чл. 24, ст. 2 Модел-конвенције УН 1997 – 2010. Поред наведеног, Коментар Модел-конвенције УН у потпуности преузима одговарајуће параграфе Коментара Модел-конвенције ОЕЦД.

## 2. Забрана дискриминације апатрида у српским пореским уговорима

Приступ Србије забрани дискриминације апатрида у уговорима о избегавању двоструког опорезивања иде у прилог Ванистендаловој (*Frans Vanistendael*) опасци да државе имају склоност да се у јавности приказују као поборнице забране дискриминације, али да су у стварном животу веома склоне да је крше када год им то одговара.<sup>427</sup>

Српски модел уговора о избегавању двоструког опорезивања не садржи одредбу о забрани дискриминације апатрида, што је и случај са огромном већином уговора о избегавању двоструког опорезивања које примењује Србија. Међутим, занимљиво је да су и СФРЈ,<sup>428</sup> СРЈ,<sup>429</sup> СЦГ,<sup>430</sup> али и сама Србија<sup>431</sup> закључиле по један уговор о избегавању двоструког опорезивања у коме је предвиђена забрана дискриминације апатрида, из чега произлази закључак да је наша држава спремна да одступи од своје позиције по овом питању на захтев друге државе уговорнице.

---

<sup>427</sup> Вид.: Frans Vanistendael, “Tax Revolution in Europe: The Impact of Non-Discrimination”, *European Taxation*, Vol. 40, No. 1/2000, стр. 4.

<sup>428</sup> Вид.: чл. 24, ст 3 Споразума између СФРЈ и Републике Француске о избегавању двоструког опорезивања у области пореза на доходак, са Протоколом, *Службени лист СФРЈ*, бр. 28/75.

<sup>429</sup> Вид.: чл. 25, ст. 3 Уговора о избегавању двоструког опорезивања са Украјином.

<sup>430</sup> Вид.: чл. 25, ст. 2 Уговора између Савета министара СЦГ и Владе Републике Летоније о избегавању двоструког опорезивања у односу на порезе на доходак и на имовину, *Службени лист СЦГ – Међународни уговори*, бр. 3/06.

<sup>431</sup> Вид.: чл. 25, ст. 2 Уговора о избегавању двоструког опорезивања између Републике Србије и Грузије о избегавању двоструког опорезивања у односу на порезе на доходак и на имовину, *Службени гласник Републике Србије – Међународни уговори*, бр. 6/12.

Изостављање одредбе о забрани дискриминације апатрида у српским уговорима о избегавању двоструког опорезивања чуди, пошто је Србија била уточиште огромног броја избеглих и расељених лица током последње деценије прошлог века, при чему у случају великог броја њих није било једноставно решити питање држављанства. Стога би се чинило да управо Србија има интереса да заштити *своје* апатриде од могуће дискриминације у пореским стварима у другим државама, поготово што њени домаћи прописи држављанство не узимају у обзир приликом одређивања размера пореских обавеза. Пре би било разумљиво да су друге државе уговорнице одбијале да са СРЈ, СЦГ, односно Србијом предвиде забрану дискриминације апатрида из страха од њихове бројности управо у Србији.

Уколико се подсетимо крајње неопрезности која је очигледна у случају предвиђања забране дискриминације по основу резидентства, помало се чини неукусном њена супротност када су у питању особе које најчешће припадају најугроженијим слојевима српског, као и било ког другог друштва. Иронија је у томе да су баш у оним уговорима који предвиђају забрану дискриминације по основу држављанства, заштитом обухваћени и апатриди који се могу сматрати резидентима Србије.

#### **IV Забрана дискриминације сталних пословних јединица**

##### **1. Забрана дискриминације сталних пословних јединица у Модел-конвенцији ОЕЦД/УН (чл. 24, ст. 3 Модел- конвенције ОЕЦД/УН)**

Чл. 24, ст. 3 Модел-конвенције ОЕЦД/Модел-конвенције УН, који од 1963. године није претрпео било какве измене, осим ренумерације 1992. године (када је од ст. 4 чл. 24 Модел-конвенције ОЕЦД постао његов ст. 3), предвиђа да:

“Опорезивање сталне пословне јединице коју предузеће државе уговорнице има у другој држави уговорници не може бити неповољније у тој другој држави од опорезивања предузећа те друге државе која обављају исте делатности. Ова одредба не може се тумачити тако да обавезује државу уговорницу да

резидентима друге државе уговорнице одобрава лична ослобађања, олакшице и умањења за сврхе опорезивања због личног статуса или породичних обавеза које одобрава својим резидентима.”

Поред тога што су чл. 24, ст. 3 Модел-конвенције ОЕЦД 2010 и чл. 24, ст. 3 Модел-конвенције УН 2011 идентични, Коментар Модел-конвенције УН 2011 у потпуности преузима одредбе Коментара Модел-конвенције ОЕЦД 2010 у овој области, уз одређена усмеравања у погледу разлика између норми сâмих модел-конвенција, које морају да буду узете у обзир приликом примене датих тумачења.

У композицији чл. 24 Модел-конвенције ОЕЦД/УН ст. 3 представља изненађујући заокрет. Разматрајући први став чл. 24 Модел-конвенције ОЕЦД/УН, као и одредбе његовог Коментара, суочили смо се са приметним напорима да се одбрани полазна основа, према којој су порески резидент и нерезидент у сваком случају неупоредиви, па стога и разликовање у њиховом опорезивању не може представљати дискриминацију. Мада смо покушали да ипак проникнемо у неке додатне услове које је потребно испунити како би се изложена премиса одржала,<sup>432</sup> морамо признати да Коментар Модел-конвенције ОЕЦД 2010 отвара простор за несметано разликовање у оквиру пореског законодавства држава уговорница између резидентних и нерезидентних обвезника. Међутим, изненађујуће, чл. 24 Модел-конвенције ОЕЦД/УН у свом ст. 3 предвиђа правило које забрањује неповољнији третман *резидентних* обвезника две државе уговорнице.

Наиме, према чл. 24, став 3 Модел-конвенције ОЕЦД/УН, стална пословна јединица предузећа државе уговорнице<sup>433</sup> у другој држави уговорници, у тој другој држави уговорници не сме бити подвргнута неповољнијем опорезивању у односу на оно које је предвиђено за предузећа којима управљају резиденти те друге државе уговорнице.

---

<sup>432</sup> Вид.: горе, стр. 145.

<sup>433</sup> Где је чл. 3, ст. 1, тач. d) Модел-конвенције ОЕЦД, односно чл. 3, ст. 1, тач. c) Модел-конвенције УН предузеће државе уговорнице дефинисано као предузеће којим управља резидент државе уговорнице.

Да бисмо успели да разумемо забрану дискриминације сталних пословних јединица у чл. 24, ст. 3 Модел-конвенције ОЕЦД/УН, морамо поставити неколико кључних питања:

- Кома се пружа заштита од дискриминације у случају примене чл. 24, ст. 3 Модел-конвенције ОЕЦД/УН?
- Шта подразумева изузетак предвиђен у другој реченици чл. 24, ст. 3 Модел-конвенције ОЕЦД/УН („Ова одредба не може се тумачити тако да обавезује државу уговорницу да резидентима друге државе уговорнице одобрава лична ослобађања, олакшице и умањења за сврхе опорезивања због личног статуса или породичних обавеза које одобрава својим резидентима.”)?
- Како препознати предузеће државе уговорнице са којим ћемо поредити сталну пословну јединицу?
- Какав је облик дискриминације забрањен чл. 24, ст. 3 Модел-конвенције ОЕЦД/УН?

Полазећи од првог питања, констатујемо да стална пословна јединица, по правилу, није порески обвезник, нити странка у пореском поступку, већ је то нерезидентни обвезник (најчешће, а у Србији искључиво, правно лице) коме она припада.<sup>434</sup>Отуда, колоквијални назив чл. 24, ст. 3 Модел-конвенције ОЕЦД/УН – „забрана дискриминације сталних пословних јединица“ (енг. *PE non-discrimination*), може да доведе у заблуду. Заштита се не пружа сталној пословној јединици, већ нерезидентном обвезнику у погледу опорезивања коме ће бити подвргнута његова добит, која може да се припише његовој сталној пословној јединици.

---

<sup>434</sup> Вид.: чл. 3, ст. 1 ЗПДПЛ. Упореди: Seppo Penttila, “Finland”, *Non-discrimination at the Crossroads of International Taxation*, IFA Cahiers de Droit Fiscal International, Vol. 93a, Sdu Fiscale & Financiele Uitgevers, Amersfoort 2008, стр. 261.

Уколико се подсетимо да стална пословна јединица представља облик пословног присуства нерезидентног обвезника на територији друге државе, чијим постојањем наступа право те друге државе да опорезује његову добит из пословања,<sup>435</sup> можемо се запитати да ли то чл. 24, ст. 3 Модел-конвенције ОЕЦД/УН изједначава резидентне и нерезидентне обвезнике? Ова недоумица захтева детаљније разматрање.

Када се испуне услови за постојање сталне пословне јединице нерезидентног обвезника, предвиђени чл. 5 Модел-конвенције ОЕЦД/УН, држава уговорница на чијој је територији она препозната стиче право да опорезује добит нерезидентног обвезника, при чему је то у случају Модел-конвенције ОЕЦД само она добит која се може приписати сталној пословној јединици,<sup>436</sup> а у случају Модел-конвенције УН и добит која проистиче из продаје добара, која су иста или слична онима чији се промет врши преко сталне пословне јединице, као и добит која настаје из осталих облика пословања, који су исти или слични онима који се обављају преко сталне пословне јединице, при чему се ово проширење односи само на оне продаје добара и пословање нерезидентног обвезника који се одвијају у држави сталне пословне јединице.<sup>437</sup>

Приступ за утврђивање добити нерезидентног обвезника, која подлеже опорезивању у држави сталне пословне јединице је идентичан у обе модел-конвенције. Када предузеће државе уговорнице обавља пословање у другој држави уговорници преко сталне пословне јединице која се у њој налази, у свакој држави уговорници се тој сталној пословној јединици приписује добит коју би могла да оствари да је била одвојено и посебно предузеће, које се бави истим или сличним делатностима, под истим или сличним условима, и да је пословала потпуно самостално са предузећем чија је стална пословна јединица.<sup>438</sup>

---

<sup>435</sup> Вид.: Hans Pijl, "Morgan Stanley: Issues Regarding Permanent Establishments and Profit Attribution in Light of the OECD View", *Bulletin for International Taxation*, Vol. 62, No. 5/2008, стр. 176.

<sup>436</sup> Вид.: чл. 7, ст. 1 Модел-конвенције ОЕЦД 2010.

<sup>437</sup> Вид.: чл. 7, ст. 1 Модел-конвенције УН 2011.

<sup>438</sup> Вид.: чл. 7, ст. 2 Модел-конвенције ОЕЦД 2010/УН 2011.

Стална пословна јединица се, дакле, за потребе опорезивања посматра као да је независно предузеће, односно поједностављено, као да је засебан порески, и то резидентни порески обвезник.<sup>439</sup> Другим речима, нерезидентни порески обвезник би у другој држави уговорници требало да буде опорезован као да у њој има зависног, али засебног пореског обвезника, а тај *замишљени* порески обвезник не би требало да буде подвргнут мање повољном опорезивању у односу на оне обвезнике који *стварно* постоје.

Логика нас наводи на закључак да је чл. 24, ст. 3 Модел-конвенција ОЕЦД/УН последица принципа који су предвиђени њиховим чл. 7 сâме модел-конвенције су, за потребе опорезивања, изједначиле сталне пословне јединице нерезидентних обвезника и резидентне обвезнике, па стога забрањују неповољније опорезивање првопоменутих. Међутим, зар онда није смисаоно да и у случају када порески пропис одређене државе суштински изједначи резидентног и нерезидентног пореског обвезника захтевамо њихов упоредиви третман?

Подсетимо се да смо у претходном делу овог рада упозорили на нпр. опасност од препознавања дискриминације по основу држављанства у цедуларном систему опорезивања.<sup>440</sup> Код цедуларног опорезивања је тешко пронаћи разлику која би оправдала различит третман резидената и нерезидената, због изостанка прогресивних пореских стопа, неузимања у обзир личних прилика пореског обвезника и сл. Другим речима, предвиђање различитих пореских стопа за резидентне и нерезидентне пореске обвезнике у цедуларном, пропорционалном систему опорезивања се може *оправдати* само дискриминацијом.

---

<sup>439</sup> Вид.: Raffaele Russo, "Tax Treatment of "Dealings" Between Different Parts of the Same Enterprise under Article 7 of the OECD Model: Almost a Century of Uncertainty", *Bulletin for International Taxation*, стр. 477.

<sup>440</sup> Вид.: горе, стр. 80-81.

Коментар Модел-конвенције ОЕЦД 2010 потврђује наш закључак да се заштита од дискриминације пружа нерезидентним пореским обвезницима,<sup>441</sup> а садржи и наговештај да одбрану од уочених недоследности између приступа у случају забране дискриминације по основу држављанства и забране дискриминације сталних пословних јединица налази у чињеници да је начело засебног пореског обвезника за потребе опорезивања добити из пословања нерезидентних пореских обвезника предвиђен у оквиру саме Модел-конвенције ОЕЦД, док у случају осталих облика прихода сличног принципа нема.<sup>442</sup>

У вези са другим питањем, ограничење које се јавља у другој реченици норме чл. 24, ст. 3 Модел-конвенције ОЕЦД/УН - да се забрана дискриминације сталних пословних јединица „не може тумачити тако да обавезује државу уговорницу да резидентима друге државе уговорнице одобрава лична ослобађања, олакшице и умањења за сврхе опорезивања због личног статуса или породичних обавеза које одобрава својим резидентима”, може се оценити као разумна, али правно недоследна последица потребе да се забрана дискриминације сталних пословних јединица *помири* с општим приступом забране дискриминације по основу држављанства.

Наиме, опорезивање сталних пословних јединица је везано за добит из пословања, па се стога тешко може уочити веза између личних ослобођења и олакшица, односно умањења за сврхе опорезивања, који проистичу из околности које нису повезане са сâмим пословањем (лични статус или породичне обавезе) и које се, по правилу, пружају на нивоу целокупног дохотка пореског обвезника, а не само у погледу појединачних облика његових прихода.<sup>443</sup>

Коментар Модел-конвенције ОЕЦД наводи да је ограда из друге реченице њеног чл. 24, ст. 3 потребна како би се онемогућило двоструко коришћење личних

---

<sup>441</sup> Вид.: пара. 33 Коментара чл. 24 Модел-конвенције ОЕЦД 2010.

<sup>442</sup> Вид.: пара. 34 Коментара чл. 24 Модел-конвенције ОЕЦД 2010.

<sup>443</sup> Вид.: чл. 31 – 51 ЗПДГ који уређују опорезивање прихода о самосталне делатности, а у оквиру којих није предвиђено узимање у обзир личних прилика пореског обвезника.



ослобођења и олакшица, односно умањења за сврхе опорезивања, који проистичу из околности које нису повезане са самим пословањем и у држави сталне пословне јединице, и у држави резидентства физичког лица.<sup>444</sup> Сматрамо да је ово образложење сувишно, и то из простог разлога што се право на лична ослобођења и олакшице начелно не би ни могло истицати у погледу само одређеног облика прихода.<sup>445</sup> Међутим, Коментар Модел-конвенције ОЕЦД се овде не зауставља и отвара простор државама у којима се налази стална пословна јединица физичког лица да, уколико то желе, овом нерезидентном пореском обвезнику пружи лична ослобођења и породичне олакшице, односно умањења, пропорционално учешћу добити сталне пословне јединице у његовом целокупном светском доходу.<sup>446</sup>

Помињање описане могућности нас наводи на помисао да Коментар Модел-конвенције ОЕЦД сматра прихватљивим истоветан третман резидената и нерезидената онда када су они у суштински упоредивим објективним околностима, што свакако одудара од приступа који заступа у погледу забране дискриминације по основу држављанства. Зашто би се, иначе, питања која су везана за свеобухватно опорезивање физичких лица расправљала у оквиру одредби, које се тичу само одређеног облика прихода и којима ту, свакако, није место?

Чини се да управо ограничење из друге реченице чл. 24, ст. 3 Модел-конвенције ОЕЦД/УН озбиљно доводи у везу принципе које можемо извући из забране дискриминације сталних пословних јединица са забраном дискриминације по основу држављанства, где Коментар Модел-конвенције упорно брани немогућност поређења резидентних и нерезидентних обвезника, чак и у случају идентичности свих објективних околности. Другим речима, у покушају да додатно ограничи да порески обвезници не искористе пореске олакшице у две државе у односу на исти приход, Модел-конвенција ОЕЦД/УН доводи у везу две одредбе свог чл. 24 (ст. 1 и

---

<sup>444</sup> Вид.: пара. 36 Коментара чл. 24 Модел-конвенције ОЕЦД 2010.

<sup>445</sup> Вид.: Kees van Raad, "Non-Residents – Personal Allowances, Deduction of Personal Expenses and Tax Rates", *World Tax Journal*, Vol. 2, 2/2010, стр. 156.

<sup>446</sup> Вид.: *ibid.*

ст. 3), а Коментар Модел-конвенције ОЕЦД 2010 тумачењима везаним за забрану дискриминације сталних пословних јединица подрива свој ионако споран приступ у погледу забране дискриминације по основу држављанства.

Када је реч о трећем питању - проналажењу резидентног предузећа државе уговорнице са којим можемо поредити сталну пословну јединицу, Коментар Модел-конвенције ОЕЦД 2010 наводи неоправданост довођења у исту раван сталне пословне јединице која припада нерезидентном физичком лицу, најчешће предузетнику, са резидентним правним лицем,<sup>447</sup> као и дозвољеност различитог третмана у случају када се преко сталне пословне јединице обављају делатности за које би резидентном обвезнику било потребно да испуни одговарајуће предуслове, који не важе у случају сталних пословних јединица.<sup>448</sup> Другим речима, сталну пословну јединицу нерезидентног физичког лица би требало опорезовати не мање повољно од резидентног предузетника, док нпр. огранак нерезидентне банке није упоредив са резидентном банком.

У вези са четвртим питањем, констатујемо да је највећи изазов који пред тумача поставља чл. 24, ст. 3 Модел-конвенције ОЕЦД/УН препознавање облика дискриминације који је том нормом забрањен. Наиме, ова одредба предвиђа да није дозвољено опорезивање сталних пословних јединица, које је неповољније од онога коме се подвргавају предузећа државе у којој се налази стална пословна јединица, а која обављају исте делатности.

Уколико упоредимо стандард који се захтева код забране дискриминације по основу држављанства (*...опорезивању или обавези у вези с опорезивањем који су друкчији или тежи од опорезивања и обавезе у вези с опорезивањем*) са оним који је прописан у случају забране дискриминације сталних пословних јединица примећујемо неколико значајних разлика:

---

<sup>447</sup> Вид.: пара. 37 Коментара чл. 24 Модел-конвенције ОЕЦД 2010.

<sup>448</sup> Вид.: пара. 38 Коментара чл. 24 Модел-конвенције ОЕЦД 2010.

- Питања пореског поступка (захтева у вези са опорезивањем) нису обухваћена забраном дискриминације сталних пословних јединица, па је стога дозвољено оптеретити их додатним или друкчијим захтевима у односу на резидентне пореске обвезнике.

Коментар Модел-конвенције ОЕЦД 2010 потврђује овакав закључак и доводи га у везу са чл. 7, ст. 2 Модел-конвенције ОЕЦД, односно наводи да се не могу сматрати забрањеним обликом дискриминације мере које су усмерене ка испуњавању циља да се стална пословна јединица опорезује као независан порески обвезник.<sup>449</sup> Међутим, сматрамо да се претходно изречено може допунити на основу путоказа из Коментара Модел-конвенције ОЕЦД 2010. Наиме, захтеви у вези са опорезивањем за које се може показати да немају везе са циљем испуњавања услова из чл. 7, ст. 2 Модел-конвенције ОЕЦД би могли да представљају забрањени облик дискриминације сталних пословних јединица, под условом да их можемо подвести под појам *опорезивање*.

- Забрана дискриминације сталних пословних јединица је заснована на веома широком појму *опорезивање*, при чему је као праг за њено препознавање постављен стандард *неповољније*.

Прво што пада у очи је да код забране дискриминације по основу држављанства имамо стандарде *друкчије или теже*, а код забране дискриминације сталних пословних јединица само *неповољније*. Стога можемо закључити да опорезивање сталних пословних јединица у поређењу са предузећима државе у којој се налази стална пословна јединица, а која обављају исте делатности, може бити друкчије, све дотле док није неповољније.

Међутим, и сâм појам *опорезивање* се не може схватити на исти начин у оквиру забране дискриминације по основу држављанства и у оквиру забране дискриминације сталних пословних јединица. У случају дискриминације по основу држављанства, он се може свести на ниво појединачне норме пореског

---

<sup>449</sup> Вид.: пара. 34 Коментара чл. 24 Модел-конвенције ОЕЦД 2010.

законодавства, из простог разлога што је забрана везана, не само за теже, него и за било какво друкчије опорезивање; другим речима, постављен је захтев за потпуном подударношћу. Када су у питању сталне пословне јединице, у погледу појма *опорезивање* се са нивоа појединачне пореске норме подижемо до висина које можда додирују свеобухватан порески систем (нарочито уколико узмемо у обзир да се одредбе о забрани дискриминације примењују на све пореске облике, а не само на порезе на доходак и на имовину), упућујући на сагледавање постојања неповољнијег положаја из ове перспективе.

Уколико је постојање неповољнијег опорезивања потребно одредити из угла свеобухватног пореског законодавства, онда уистину чл. 24, ст. 3 Модел-конвенције ОЕЦД/УН поставља за потребе примене готово нерешив задатак. Коментар Модел-конвенције ОЕЦД покушава да умањи потешкоће у погледу препознавања неповољнијег опорезивања сталних пословних јединица кроз приступ који је усмерен на појединачна пореска питања.

За потребе утврђивања пореске основице сталне пословне јединице, Коментар Модел-конвенције ОЕЦД 2010 предвиђа примену истих правила која се односе на резидентне пореске обвезнике код признавања расхода, амортизације и резервисања, коришћења губитака за пореске сврхе и опорезивања капиталних добитака.<sup>450</sup> Нешто несигурнији приступ Коментар заузима када је у питању коришћење пореских подстицаја на нивоу сталних пословних јединица, али ипак прихвата да је и њих потребно учинити доступним сталним пословним јединицама, под условом да је нерезидентима дозвољено да се баве делатностима у оквиру којих су подстицаји предвиђени.<sup>451</sup> С друге стране, Коментар Модел-конвенције ОЕЦД 2010 наводи да је забрана дискриминације сталних пословних јединица усмерена само на пословање које се преко њих обавља, што пореске прописе који уређују односе са другим пореским обвезницима (пореска консолидација, неопорезив пренос имовине између обвезника који су у заједничком власништву, правила о расподели добити и сл.),<sup>452</sup> ставља изван њеног домашаја.

---

<sup>450</sup> Вид.: пара. 40 Коментара чл. 24 Модел-конвенције ОЕЦД 2010.

<sup>451</sup> Вид.: пара. 43-45 Коментара чл. 24 Модел-конвенције ОЕЦД 2010.

<sup>452</sup> Вид.: пара. 41 Коментара чл. 24 Модел-конвенције ОЕЦД 2010.

Иако претходно описане смернице Коментара Модел-конвенције ОЕЦД 2010 на први поглед разјашњавају одређене недоумице, њихов значај се може довести у питање, па је, чак, могуће указати на неутемељеност у норми чл. 24, ст. 3 Модел-конвенције ОЕЦД 2010. Наиме, уколико се вратимо на полазне основе да “треба имати у виду укупно пореско оптерећење сталне пословне јединице, као крајњи резултат поступка опорезивања”<sup>453</sup>, поставља се питање да ли се оно што је наведено у Коментару Модел-конвенције ОЕЦД 2010 може прихватити у случају када су нпр. предвиђена повољнија правила у области признавања расхода за потребе утврђивања добити сталних пословних јединица у односу на она која важе за резидентне пореске обвезнике, али им је истовремено ускраћено нпр. право на преношење пореских губитака на рачун будуће опорезиве добити.<sup>454</sup>

Потврдан одговор на горе наведену дилему би значао да Коментар Модел-конвенције ОЕЦД 2010 даје појму *опорезивање* у њеном чл. 24, ст. 3 смисао који је веома сличан ономе које се употребљава за потребе чл. 24, ст. 1, што у најмању руку води „оптужби“ за неуједначен приступ, с обзиром на то да су разлике у погледу правила поступка одређене као прихватљиве за потребе опорезивања сталних пословних јединица. Сматрамо да аутори Коментара Модел-конвенције ОЕЦД 2010 наводи примере за које сматра да представљају уобичајене случајеве исправног опорезивања сталних пословних јединица, при чему пропушта да види да управо неки од тих примера могу бити у супротности са полазним премисама, не покушавајући да их усклади.

У одбрану Коментара Модел-конвенције ОЕЦД 2010 можемо изрећи је да његова садржина одсликава тежњу да се забрани дискриминације сталних пословних јединица удахне смисао кроз ублажавање готово недостижног стандарда, који поставља норма чл. 24, ст. 3 Модел-конвенције ОЕЦД/УН, без измене сâме норме. Нажалост, овакве тежње, колико год прихватљиве, тешко могу да успешно постигну свој циљ, без отварања бројних додатних недоумица и могу издржати

---

<sup>453</sup> Д. Дабетић, *op.cit.*, стр. 192.

<sup>454</sup> Вид.: D. Demirović, T. Popović, *op.cit.*, стр. 523.

проверу времена само уколико их прихватимо без суштинског разматрања. Другим речима, наведена тумачења Коментара Модел-конвенције ОЕЦД 2010, сâма по себи, делују разумно, али не и уколико се одважимо да их упаримо са нормом коју покушавају да појасне.

Поред напомена везаних за утврђивање пореске основице сталне пословне јединице, Коментар Модел-конвенције ОЕЦД 2010 своју пажњу усмерава и на следећа питања:

- пореске стопе које се примењују на сталне пословне јединице;
- третман прихода по основу дивиденди, камата и ауторских накнада које се могу приписати сталној пословној јединици; и
- могућност остваривања права на примену метода за избегавање двоструког правног опорезивања предвиђеног у одговарајућем уговору о избегавању двоструког опорезивања на нивоу сталне пословне јединице.

Неприхватљивост посебног пореза на добит огранка (енг. *branch profit tax*),<sup>455</sup> уз начелну дозвољеност пореза на камате огранка (енг. *branch interest tax*),<sup>456</sup> као и појашњавања за потребе примене прогресивних пореских стопа<sup>457</sup> могли би се усвојити без додатне расправе. Исто важи и за разматрања о порезу по одбитку на приходе по основу дивиденди, камата или ауторских накнада који се могу приписати сталној пословној јединици.<sup>458</sup>

С друге стране, Коментар Модел-конвенције ОЕЦД само описује неуједначеност приступа у различитим државама у погледу питања да ли мере за отклањање двоструког економског опорезивања типа III (сукцесивно опорезивање)<sup>459</sup> треба да буду пружене и у погледу дивиденди које се могу приписати сталним пословним јединицама.<sup>460</sup>

---

<sup>455</sup> Вид.: пара. 60 Коментара чл. 24 Модел-конвенције ОЕЦД 2010.

<sup>456</sup> Вид.: пара. 61 Коментара чл. 24 Модел-конвенције ОЕЦД 2010.

<sup>457</sup> Вид.: пара. 55-58 Коментара чл. 24 Модел-конвенције ОЕЦД 2010.

<sup>458</sup> Вид.: пара. 62-66 Коментара чл. 24 Модел-конвенције ОЕЦД 2010.

<sup>459</sup> Вид.: горе, фуснота бр. 79.

<sup>460</sup> Вид.: пара. 48-54 Коментара чл. 24 Модел-конвенције ОЕЦД 2010.

Међутим, у односу на државе које сматрају да сталним пословним јединицама не треба пружити могућност да користе мере за отклањање двоструког економског опорезивања типа III, Коментар Модел-конвенције ОЕЦД 2010 наводи њихове следеће разлоге, које ставља у готово исту раван као и аргументе оних држава које имају супротан приступ:

- терет отклањања двоструког економског опорезивања типа III треба да преузме држава резидентства предузећа које има сталну пословну јединицу у другој држави, јер је она заинтересованија за остварење овог циља;
- губитак пореских прихода који настаје отклањањем двоструког економског опорезивања типа III се надомешта кроз накнадно опорезивање дивиденди које расподељује друштво које је уживало ову привилегију, што није могуће постићи у случају сталних пословних јединица;
- уколико би се ова могућност пружила сталним пословним јединицама, то би отворило превише простора за нелегитимно избегавање пореза.<sup>461</sup>

Потпуно је нејасно који се од наведених разлога може довести у везу са нормом из чл. 24, ст. 3 Модел-конвенције ОЕЦД 2010, која нигде не предвиђа оправдања за прихватање иначе дискриминаторног третмана, нити помиње било какве обавезе државе резидентства пореског обвезника, који има сталну пословну јединицу у другој држави уговорници, на чије прописе је ова забрана дискриминације у потпуности усмерена. Тиме што се није одредио према овако неутемељеним ставовима, већ само покушава да донекле оспори аргумент везан за отварање простора за нелегитимно избегавање пореза,<sup>462</sup> Коментар Модел-конвенције ОЕЦД 2010 значајно губи на својој убедљивости. Наиме, он садржи *размимоилажење* у тумачењу, где у погледу појединих правила од значаја за утврђивање пореске основице захтева подударност између оних која се примењују на резидентне пореске обвезнике и на сталне пословне јединице, иако би се изостанак подударности могао оправдати свеопштим изједначавањем пореског

---

<sup>461</sup> Вид.: пара. 50 Коментара чл. 24 Модел-конвенције ОЕЦД 2010.

<sup>462</sup> Вид.: пара. 51 Коментара чл. 24 Модел-конвенције ОЕЦД 2010.

оптерећења, али зато код мера за отклањање двоструког економског опорезивања типа III прихвата разлику у третману која је заснована на разлозима који нису изведени из саме норме чл. 24, ст. 3 Модел-конвенције ОЕЦД 2010. Другим речима, у случају оба скупа разматраних норми Коментар Модел-конвенције ОЕЦД 2010 излази из оквира чл. 24, ст. 3 Модел-конвенције ОЕЦД 2010, при чему то чини у два различита смера.

Завршни делови Коментара Модел-конвенције ОЕЦД 2010, у области забране дискриминације сталних пословних јединица, посвећени су тзв. случајевима троугла (енг. *triangular situations*). У случају троугла, сталној пословној јединици резидента државе А у држави Б, између којих се примењује уговор о избегавању двоструког опорезивања, могу се приписати дивиденде, камате или ауторске накнаде остварене од резидента државе В.<sup>463</sup> Коментар Модел-конвенције ОЕЦД 2010 прво разматра случај троугла у коме држава Б, тј. држава у којој се налази стална пословна јединица, сходно одредбама свог домаћег законодавства, пружа олакшице за избегавање двоструког правног опорезивања својим резидентним обвезницима у случају остварења прихода по основу дивиденди, камата или ауторских накнада из других држава и закључује да би и сталним пословним јединицама резидента државе са којом се примењује уговор о избегавању двоструког опорезивања, који прати Модел-конвенцију ОЕЦД 2010, исто право требало да буде омогућено, сходно начелима забране њихове дискриминације.<sup>464</sup> Међутим, уколико држава у којој се налази стална пословна јединица олакшице за избегавање двоструког правног опорезивања пружа само на основу одредби уговора о избегавању двоструког опорезивања, при чему их не предвиђа својим домаћим пореским законодавством, појављује се проблем двоструког опорезивања прихода од дивиденди, камата или ауторских накнада који се могу приписати тој сталној пословној јединици, а који су остварени из извора у некој трећој држави.

---

<sup>463</sup> Вид.: Adolfo J. Martin Jimenez, Alfredo Garcia Prats, Jose Manuel Calderon Carrero, "Triangular Cases, Tax Treaties and EC Law: *The Saint-Gobain Decision of the ECJ*", *Bulletin for International Taxation*, Vol. 66, No. 6/2001, стр. 242.

<sup>464</sup> Вид.: пара. 67 Коментара чл. 24 Модел-конвенције ОЕЦД 2010.



## Пример бр. 5

*Стална пословна јединица резидента државе А која се налази у држави Б остварује приходе по основу дивиденди из државе В. Држава Б не предвиђа олакшице за отклањање или умањење двоструког правног опорезивања у свом домаћем пореском законодавству. Између држава А, Б и В се примењују уговори о избегавању двоструког правног опорезивања који прате Модел-конвенцију ОЕЦД 2010.*

*Држава В опорезује дивиденде приликом њихове расподеле порезом по одбитку по стопи од 10%, сходно уговору о избегавању двоструког опорезивања између ње и државе А. Држава А је дужна да свом пореском резиденту пружи олакшицу за избегавање двоструког опорезивања, предвиђени истим уговором.*

*Држава Б укључује остварене дивиденде у опорезиве приходе сталне пословне јединице резидента државе А на основу члана 21, став 2 и члана 7 уговора о избегавању двоструког опорезивања који примењује са државом А. С друге стране, држава Б нема обавезу да на нивоу сталне пословне јединице пружи олакшицу за избегавање двоструког правног опорезивања, која је тим уговором предвиђена. Наиме, члан 23 А, односно члан 23 Б Модел-конвенције ОЕЦД 2010 је обавезују да то учини само у односу на своје пореске резиденте, што стална пословна јединица резидента државе А свакако није.*

*Држава А опорезује добит свог резидента, у који је укључена добит сталне пословне јединице, и према уговору о избегавању двоструког опорезивања са државом Б пружа олакшицу за отклањање двоструког правног опорезивања.*

У нашем примеру исти приход по основу дивиденде бива опорезован у све три државе (А, Б, В), при чему држава А има обавезу да пружи олакшицу за избегавање двоструког опорезивања по два основа (за порез по одбитку државе В и за порез на добит сталне пословне јединице државе Б). Кључан проблем који се

јавља је да ће држава А имати потешкоћа да испуни своје обавезе на доследан начин, с обзиром на паралелно постојање основа за коришћење олакшице за избегавање двоструког опорезивања њеног пореског резидента, који проистичу из два различита уговора о избегавању двоструког опорезивања,<sup>465</sup> при чему најчешће оно и неће бити избегнуто, јер ће порез у држави А обично бити недовољан да се искористе сви порези плаћени у државама В и Б.

У пара. 70 Коментар на чл. 24 Модел-конвенције ОЕЦД 2010 предвиђа допуну чл. 24, ст. 3, којом би се изложени проблем отклонио:

“У случају да стална пословна јединица предузећа државе уговорнице у другој држави уговорници остварује дивиденде или камате<sup>466</sup> из треће државе, а удели и или потраживање у односу на које се дивиденде или камате исплаћују су стварно повезани са том сталном пословном јединицом, та друга држава уговорница ће, у зависности од појединачног случаја, пружити порески кредит у односу на порезе плаћене у трећој држави на дивиденде или камате, примењујући пореску стопу која је предвиђена уговором о избегавању двоструког опорезивања између државе резидентства предузећа и треће државе. Међутим, износ пореског кредита неће бити већи од онога на кога предузеће које је резидент првопоменуто државе има право према уговору о избегавању двоструког опорезивања између те државе и треће државе.”

Сматрамо да је понуђено решење смислено и да би државе требало да га укључе у своје уговоре о избегавању двоструког опорезивања, с обзиром на то да обезбеђује доследну примену начела забране дискриминације сталних пословних јединица.

---

<sup>465</sup> Вид.: Singyuan Yong, “Triangular Treaty Cases: Putting Permanent Establishments in Their Proper Place”, *Bulletin for International Taxation*, Vol. 64, No. 3/2010, стр. 153.

<sup>466</sup> Модел-конвенције ОЕЦД 2010 не пружа држави извора право на опорезивање ауторских накнада, па су стога оне изостављене из предложене норме. Међутим, уколико би уговор о избегавању двоструког опорезивања омогућавао њихово опорезивање у држави извора, њу би требало следствено допунити како би и њих обухватала.

## 2. Забрана дискриминације сталних пословних јединица у српским пореским уговорима

Мрежа уговора о избегавању двоструког опорезивања које примењује Србија у себи садржи више изузетака од правила, која смо претходно изложили на основу разматрања одредбе чл. 24, ст. 3 Модел-конвенције ОЕЦД/УН, као и њихових коментара.

У те пореске уговоре, наравно, спадају они уговори о избегавању двоструког опорезивања у којима уопште и није предвиђена норма о забрани дискриминације. У односима са државама са којима је примењен овај приступ у закључивању пореских уговора, забрана дискриминације у међународном опорезивању дохода и имовине може да буде последица само примене других прописа, о којима је било речи у претходном делу овог рада. Порески уговори у којима је предвиђено начело забране дискриминације по основу резидентства завређују посебну пажњу и у области забране дискриминације сталних пословних јединица, с тим што ћемо се њима посветити пошто размотримо донекле некохерентан скуп одређеног броја пореских уговора - наиме оних са Великом Британијом,<sup>467</sup> Индијом,<sup>468</sup> Канадом,<sup>469</sup> Холандијом, Русијом, Турском,<sup>470</sup>

---

<sup>467</sup>Споразум између СФРЈ и Уједињеног Краљевства Велике Британије и Северне Ирске о избегавању двоструког опорезивања у односу на порезе на доходак, *Службени лист СФРЈ - Међународни уговори*, бр. 7/82.

<sup>468</sup>Уговор између Савета министара СЦГ и Владе Републике Индије о избегавању двоструког опорезивања у односу на порезе на доходак и на имовину, *Службени гласник Републике Србије*, бр. 102/07.

<sup>469</sup>Уговор између Републике Србије и Канаде о избегавању двоструког опорезивања у односу на порезе на доходак и на имовину, *Службени гласник Републике Србије - Међународни уговори*, бр. 6/12.

<sup>470</sup>Уговор између Савета министара СЦГ и Владе Републике Турске о избегавању двоструког опорезивања у односу на порезе на доходак и на имовину, *Службени лист СЦГ - Међународни уговори*, бр. 3/06.

Украјином, Француском и Чешком,<sup>471</sup> чија је решења у области забране дискриминације сталних пословних јединица неопходно анализирати понаособ.

Најупечатљивији од свих наведених уговора о избегавању двоструког опорезивања је онај са Холандијом, чији чл. 24, ст. 2 гласи:

“Опорезивање сталне пословне јединице које предузеће једне од држава има у другој држави не може бити повољније заведено у тој другој држави од опорезивања заведеног на предузећа те друге државе која обављају исте делатности. Ова одредба не значи обавезу једне од држава да одобрава резидентима друге државе личне олакшице, ослобађања и умањења за сврхе опорезивања због личног статуса или породичних обавеза које одобрава својим резидентима.”

Читањем српског текста одредбе о забрани дискриминације из уговора о избегавању двоструког опорезивања са Холандијом долазимо до закључка да њиме не само да није предвиђена забрана дискриминације, већ је прописана обавезна дискриминација сталних пословних јединица, чије опорезивање мора бити неповољније (уз могућност једнако повољног опорезивања), у поређењу с оним предвиђеним за предузећа резидената државе уговорнице у којој се налази стална пословна јединица. Опрез нас наводи да не доносимо преураћене закључке о постојању јединственог открића, што потврђује енглески текст истог уговора о избегавању двоструког опорезивања, који је идентичан чл. 24, ст. 3 Модел-конвенције ОЕЦД/УН. Другим речима, у чл. 24, ст. 2 Уговора о избегавању двоструког опорезивања са Холандијом имамо еклатантан пример застрашујуће неодговорности у превођењу одредби међународних споразума на српски језик, при чему нас на овакав закључак наводи чињеница да је у случају неслагања у тумачењу српског и холандског текста меродаван енглески текст овог

---

<sup>471</sup>Уговор између Савета министара СЦГ и Владе Чешке Републике о избегавању двоструког опорезивања у односу на порезе на доходак и на имовину, *Службени лист СЦГ - Међународни уговори*, бр. 3/05, *Службени гласник Републике Србије - Међународни уговори*, бр. 1/10.

уговара. Поред анегдотске вредности, пример Уговора о избегавању двоструког опорезивања са Холандијом је значајан јер указује на веома ограничену пажњу са којом се у нашој држави раније приступало појединим одредбама пореских уговора, чији је правни домаћај понекад у потпуности занемариван.

Уговор о избегавању двоструког опорезивања са Турском садржи редак пример омогућавања примене додатног пореза на добит сталне пословне јединице, који је уведен на инсистирање ове државе уговорнице.<sup>472</sup>

Одредбе којима се предвиђа забрана дискриминације сталних пословних јединица у уговорима о избегавању двоструког опорезивања са Великом Британијом,<sup>473</sup> Канадом,<sup>474</sup> Русијом,<sup>475</sup> Турском,<sup>476</sup> Украјином,<sup>477</sup> Француском<sup>478</sup> и Чешком<sup>479</sup> садрже само прву реченицу чл. 24, ст. 3 Модел-конвенције ОЕЦД: у њима је изостављена ограда да се „ова одредба не може тумачити тако да обавезује државу уговорницу да резидентима друге државе уговорнице одобрава лична ослобађања, олакшице и умањења за сврхе опорезивања због личног статуса или породичних обавеза које одобрава својим резидентима”, у оквиру норме посвећене забрани дискриминације сталних пословних јединица. Међутим, она је садржана у тим уговорима, с тим што је, с изузетком Уговора о избегавању двоструког опорезивања са Русијом, прописана тако да се односи на одредбу о забрани дискриминације у целини, а не само на онај њен део посвећен забрани

---

<sup>472</sup> Вид.: чл. 10, ст. 4 и чл. 25, ст. 2 Уговора о избегавању двоструког опорезивања са Турском. Турско законодавство предвиђа посебни додатни порез на добит сталне пословне јединице, који се примењује по одбитку приликом преноса добити матичном друштву. Вид.: Bilur Yalti, *Turkey - Corporate Income Taxation, Country Analyses IBFD (on-line publication)*, 7.3.5 (приступљено 24. јуна 2014. године).

<sup>473</sup> Вид.: чл. 23, ст. 2 Уговора о избегавању двоструког опорезивања са Великом Британијом.

<sup>474</sup> Вид.: чл. 24, ст. 2 Уговора о избегавању двоструког опорезивања са Канадом.

<sup>475</sup> Вид.: чл. 25, ст. 2 Уговора о избегавању двоструког опорезивања са Русијом.

<sup>476</sup> Вид.: чл. 25, ст. 2 Уговора о избегавању двоструког опорезивања са Турском.

<sup>477</sup> Вид.: чл. 25, ст. 4 Уговора о избегавању двоструког опорезивања са Украјином.

<sup>478</sup> Вид.: чл. 24, ст. 4 Уговора о избегавању двоструког опорезивања са Француском.

<sup>479</sup> Вид.: чл. 24, ст. 2 Уговора о избегавању двоструког опорезивања са Чешком.

дискриминације сталних пословних јединица.<sup>480</sup> Сматрамо да је описани приступ примењен у уговорима о избегавању двоструког опорезивања са Великом Британијом, Канадом, Турском, Украјином, Француском и Чешком примеренији од онога који срећемо у већини српских уговора о избегавању двоструког опорезивања, али и у сâмој Модел-конвенцији ОЕЦД /УН, с обзиром на то да покушава да једно значајно правно питање уреди у потпуности, не везујући га само за појединачно правило одредбе о забрани дискриминације.

У уговору о избегавању двоструког опорезивања са Русијом је предметна ограда предвиђена у оквиру правила о забрани дискриминације по основу резидентства, са којим се налази у очигледној колизији. Наиме, овај уговор предвиђа да се резиденти две државе уговорнице морају подвргнути идентичном опорезивању, а онда усваја правило да се та одредба не може тумачити тако да обавезује државу уговорницу на пружање личних или породичних олакшица резидентима друге државе уговорнице, уколико такве мере предвиђа за сопствене резиденте. Поставља се питање на који начин разрешити „Гордијев чвор” са којим се суочавамо у Уговору о избегавању двоструког опорезивања са Русијом?

Први корак који бисмо могли да предузмемо је да покушамо да допремо, до за сада скривених, докумената који су пратили преговоре о закључивању овог уговора о избегавању двоструког опорезивања, како бисмо проникли у значење које су његовим одредбама давале сâме уговорне стране. Овде се може извући закључак да је такве материјале потребно учинити јавно доступним и у случају свих постојећих, тако и будућих уговора о избегавању двоструког опорезивања. Пропусти у вези са преводима на српски језик додатно указују на значај овог предлога, с обзиром на то да је понекад готово немогуће разјаснити смисао норми без познавања намере која је пратила њихово доношење.

---

<sup>480</sup> Вид.: чл. 23, ст. 4 Уговора о избегавању двоструког опорезивања са Великом Британијом; чл. 24, ст. 3 Уговора о избегавању двоструког опорезивања са Канадом; чл. 25, ст. 5 Уговора о избегавању двоструког опорезивања са Турском; чл. 25, ст. 7 Уговора о избегавању двоструког опорезивања са Украјином; чл. 2 Протокола уз Уговор о избегавању двоструког опорезивања са Француском; чл. 24, ст. 3 Уговора о избегавању двоструког опорезивања са Чешком.

Како је историја преговора за потребе закључивања уговора о избегавању двоструког опорезивања у Србији за сада непозната, остаје нам да се посветимо језичком тумачењу поменуте одредбе Уговора о избегавању двоструког опорезивања са Русијом, према којој ослобођења везана за личне и породичне прилике пореских обвезника (физичких лица) остају изван домаћа начела забране дискриминације по основу резидентства, односно изричито су из њега изузета. Такво гледиште потврђује и Варијчук (*Elena Variyuchuk*), која наводи да је Русија ставила ограду на уношење израза „нарочито у односу на резидентност” у чл. 24, ст. 1 Модел-конвенције ОЕЦД 1992 и изабрала алтернативно решење, које се огледа или у приступу прихваћеном у уговору о избегавању двоструког опорезивања који ова држава има са Србијом, или у оном који се поклапа са претходно изложеним решењима која су садржана у српским уговорима о избегавању двоструког опорезивања са Великом Британијом, Канадом, Турском, Украјином, Француском и Чешком.<sup>481</sup> Али, и ова ауторка се бави само начелом забране дискриминације по основу држављанства у уговорима о избегавању двоструког опорезивања које примењује Русија, тако да у нашем случају и даље остајемо усамљени у потрази за суштинским значењем и последицама забране дискриминације по основу резидентства.

С друге стране, у оним уговорима о избегавању двоструког опорезивања у којима је предвиђена забрана дискриминације по основу резидентства,<sup>482</sup> а одредба о забрани дискриминације сталних пословних јединица прати чл. 24, ст. 3 Модел-конвенције ОЕЦД/УН, не би могли да са лакоћом дођемо до истог закључка. Наиме, они не остављају простора за шире тумачење од онога које, поједностављено, указује на то да физичко лице које је порески резидент једне државе уговорнице, а у другој држави уговорници остварује само приходе по основу обављања самосталне делатности, не

---

<sup>481</sup> Вид.: Elena Variyuchuk, “The Russian Federation”, *The Impact of the OECD and UN Model Conventions on Bilateral Tax Treaties* (eds. Michael Lang, Pasquale Pistone, et al.), Cambridge University Press, Cambridge 2012, стр. 938.

<sup>482</sup> Уговори о избегавању двоструког опорезивања са Белорусијом, Бугарском, ДНР Корејом, Кипром, Македонијом, Норвешком, Пољском, Румунијом и Шри Ланком.

може, у њој за потребе утврђивања добити из пословања, уживати повластице које се пружају у односу на целокупан доходак резидентног пореског обвезника. Овако уско схватање је непосредна последица везивања правила која се односе на личне и породичне олакшице за забрану дискриминације сталних пословних јединица, а сâмим тиме и опорезивање пословних прихода нерезидентних обвезника, при чему је веома спорно како би се оквири оваквог схватања могли пробити, тако да добијемо општу одредбу као у случају уговора о избегавању двоструког опорезивања са Русијом.

Све претходно изложено додатно потврђује сумњу да је начело забране дискриминације по основу резидентства последица потпуно непромишљеног покушаја да се начело забране дискриминације по основу држављанства прошири и на правна лица у случају када законодавство држава уговорница, или једне од њих, не познаје појам држављанства правних лица. Да се радило о добром промишљеном решењу, државе уговорнице су морале да уоче неусаглашеност овог облика забране дискриминације са другом реченицом чл. 24, ст. 3 Модел-конвенције ОЕЦД/УН и да прилагоде одговарајуће одредбе норме о забрани дискриминације, као што је то на неки начин учињено у уговору о избегавању двоструког опорезивања са Русијом.

У оквиру уговора о избегавању двоструког опорезивања које примењује Србија наилазимо на пример када друга држава уговорница сагледава значај правила о забрани дискриминације сталних пословних јединица и тежи његовом усаглашавању са целином уговора коме припада. Наиме, иако готово сви порески уговори Србије садрже норму везану за опорезивање прихода од самосталних личних делатности,<sup>483</sup> само у ономе са Чешком срећемо проширење начела забране дискриминације сталних пословних јединица и на сталне базе, које

---

<sup>483</sup> Опорезивање самосталних личних делатности је раније у оквиру Модел-конвенције ОЕЦД било уређено посебним чл. 14, да би затим било обухваћено принципом сталне пословне јединице. Модел-конвенција УН је задржала посебан члан посвећен самосталним личним делатностима (чл. 14 Модел-конвенције УН 2011).



представљају праг за опорезивање наведених прихода, који је у великој мери сличан сталној пословној јединици.<sup>484</sup>

Одредба о забрани дискриминације сталних пословних јединица у уговору о избегавању двоструког опорезивања с Индијом садржи неуобичајено правило, које гласи:

„Ова одредба не може се тумачити да спречава државу уговорницу да опорезује добит сталне јединице коју компанија друге државе уговорнице има у првопоменутој држави, по пореској стопи већој од оне којом је опорезована добит сличне компаније првопоменуте државе уговорнице, и не сматра се да је у супротности са одредбама ст. 3,чл. 7 овог уговора.“<sup>485</sup>

Прихватање овог решења, које одликује индијске уговоре о избегавању двоструког опорезивања,<sup>486</sup> од стране Србије се може оправдати разумном тежњом да се такав споразум закључи са једном моћном и све значајнијом државом. Међутим, оно завређује више пажње, јер одсликава границе до којих су државе некада спремне да иду у заштити својих пореских прихода. Наиме, у објашњењу бр. 1 уз чл. 90 индијског Закона о порезу на доходак (и добит)<sup>487</sup> наведено је:

„За потребе отклањања сваке сумње, истичемо да се опорезивање стране компаније вишим стопама у поређењу са домаћом компанијом неће сматрати као мање повољно опорезивање такве стране компаније.“<sup>488</sup>

---

<sup>484</sup> Вид.: чл. 24, ст. 2 Уговора о избегавању двоструког опорезивања са Чешком.

<sup>485</sup> Вид.: чл. 26, ст. 2 Уговора о избегавању двоструког опорезивања са Индијом.

<sup>486</sup> Вид.: para. 11 Positions on the Commentary of Art. 24, *OECD Model Tax Convention on Income and on Capital (full version)*, стр. P(24)-2.

<sup>487</sup> India Income Tax Act 1961, доступно на: <http://law.incometaxindia.gov.in/DIT/Income-tax-acts.aspx>.

<sup>488</sup> Преузето из: *Krung Thai Bank PCL v. JCIT*, 25 November 2011, ITA No. 5265/Mum/2004.

Занимљиво је да су индијски судови прихватили да више пореске стопе, које се примењују за потребе опорезивања добити сталних пословних јединица, у поређењу са онима намењеним резидентним пореским обвезницима не представљају мање повољно опорезивање сталних пословних јединица, чак и у случајевима када је норма о забрани њихове дискриминације била идентична оној из чл. 24, ст. 3 Модел-конвенције ОЕЦД, односно када није садржавала правило слично ономе из српског уговора о избегавању двоструког опорезивања с Индијом.<sup>489</sup>

Гледано из угла примене уговора о избегавању двоструког опорезивања у Србији могли бисмо олако да се препустимо искушењу да сматрамо да је Индија уистину посебна држава, што јој њена величина и омогућава, а да мале земље као што је наша једноставно немају простора за овако изражену осиноност. Међутим, нешто врло слично индијском примеру се крије и у српском пореском праву.

Наиме, као и у Србији, и у Индији су уговори о избегавању двоструког опорезивања изнад одредби домаћег пореског законодавства.<sup>490</sup> Индијски судови су примену крајње спорног објашњења бр. 1 уз чл. 90 индијског Закона о порезу на доходак (и добит) оправдавали тиме да појам *неповољније* није дефинисан у уговорима о избегавању двоструког опорезивања, па је због тога примена схватања изричито прописаног у домаћем законодавству дозвољена. Нужно нам се намеће питање, да ли законодавац има слободу да недефинисане појмове у уговорима о избегавању двоструког опорезивања, или у домаћем законодавству појасни на начин који их потпуно обесмишљава и, чак, подразумева потпуно супротно значење од онога које им се уобичајено даје?

---

<sup>489</sup> Вид.: *ABN Amro Bank NV v. Joint Commissioner of Income Tax*, 17 June 2005, ITA Nos. 496/Cal/1999, 58 and 106/Cal/2001 and 693/KOI/2002; Asst. yrs. 1992 – 93 to 1995 – 96, (2005); *Chohung Bank v. Deputy Director of Income Tax (International Tax)*, 25 November 2005, 4948 (MUM.) of 2005; *Hyundai Heavy Industries Co. Ltd. v. DCIT*, 29 May 2009, ITA No. 2710 and 3094/Del of 2006; *Hyundai Heavy Industries Co. Ltd. v. ACIT*, ITA No. 3104, 3341 and 3105/Del./2005.

<sup>490</sup> Вид.: Mukesh Butani, "India - Tax Treaty Interpretation", *Asia Pacific Tax Bulletin*, Vol. 10, No. 1/2004, стр. 58.

Осврнимо се сада на српско пореско законодавство. ЗПДПЛ је од сâмог свог доношења предвиђао начело „ван дохвата руке” за потребе примене правила о трансферним ценама, које подразумева исказивање цена из трансакција са повезаним лицима по оним ценама које би се оствариле на тржишту таквих или сличних трансакција да се није радило о повезаним лицима.<sup>491</sup> У Правилнику о садржају пореског биланса и другим питањима од значаја за начин утврђивања пореза на добит правних лица,<sup>492</sup> који је био у примени од 2010. све до 2013. године, проналазимо следећу норму:

„Изузетно од ст. 1. до 6. овог члана, за утврђивање износа камате која би по тржишним условима (по принципу „ван дохвата руке“) била обрачуната на зајмове, односно кредите међу повезаним лицима, користе се: за зајам, односно кредит одобрен у динарима, просечно пондерисана референтна каматна стопа утврђена за порески период за који се подноси порески биланс, а у случају девизног зајма, односно кредита, просечно пондерисана каматна стопа по којој су се домаће банке задуживале у иностранству у пореском периоду за који се подноси порески биланс, за сваку валуту посебно.”<sup>493</sup>

Мада ЗПДПЛ и уговори о избегавању двоструког опорезивања дају начелу „ван дохвата руке” исто значење,<sup>494</sup> српски подзаконски пропис га појашњава тако да је оно што он сматра тржишним немогуће у огромној већини случајева пронаћи у стварном животу. Примера ради, да ли се једно производно привредно друштво икада може задужити под истим условима као и банка?

---

<sup>491</sup> Вид.: чл. 60, ст. 3 ЗПДПЛ.

<sup>492</sup> Службени гласник Републике Србије, бр. 99/10, 8/11, 13/12, 8/13 (у даљем тексту: **Правилник о садржају пореског биланса**).

<sup>493</sup> Чл. 5, ст. 7 Правилника о садржају пореског биланса.

<sup>494</sup> Вид.: чл. 9, ст. 1 Модел-конвенције ОЕЦД/УН.

Међутим, у последње време српски порески органи, приликом контрола које се односе на период у коме је важио Правилник о садржају пореског биланса, ограничавају право на коришћење бенефицираних стопа пореза по одбитку на камате које су предвиђене уговорима о избегавању двоструког опорезивања само на онај њихов део који одговара цитираном ограничењу из чл. 5, ст. 7 Правилника о садржају пореског биланса. Овакав приступ се српски порески органи правдају применом норми уговора о избегавању двоструког опорезивања које одговарају чл. 11, ст. 6 Модел-конвенције ОЕЦД, који гласи:

„Ако износ камате, због посебног односа између платиоца камате и стварног власника или између њих и трећег лица, имајући у виду потраживање дуга за које се она плаћа, прелази износ који би био уговорен између платиоца камате и стварног власника у одсуству таквог односа, одредбе овог члана примењују се само на износ који би био уговорен да таквог односа нема. У том случају вишак плаћеног износа опорезује се сагласно законима сваке државе уговорнице, имајући у виду остале одредбе овог уговора.“

Поједностављено речено, српски порески органи сматрају да би у тржишним условима, односно у изостанку посебних односа, обвезници уговарали каматне стопе које су предвиђене чл. 5, ст. 7 Правилника о садржају пореског биланса, само зато што у том пропису пише да су оне у складу са начелом „ван дохвата руке”, мада је и лаику јасно да се оне у том износу никада не би предвиделе између неповезаних лица. Суштински гледано, српско пореско право има врло сличан потенцијал као и индијско, при чему у области забране дискриминације још увек говоримо само о потенцијалу, јер, поновимо, наши судови до сада никада пред собом нису имали спор који је укључивао питања примене уговора о избегавању двоструког опорезивања. У претходно наведеном случају српски судови би имали нешто лакши задатак од индијских, с обзиром на то да би могли да одбију примену чл. 5, ст. 7 Правилника о садржају пореског биланса за потребе уговора о избегавању двоструког опорезивања, ослањајући се на његову

усмереност ка питањима искључиво везаним за порески биланс.<sup>495</sup> У супротном, преостала би само уставносудска заштита путем оспоравања законитости подзаконског акта.<sup>496</sup>

Понекад посматрајући туђе мане препознајемо сопствене недостатке. Очигледан простор за спорове између пореских обвезника и Пореске управе у области примене одредби уговора о избегавању двоструког опорезивања о забрани дискриминације и неумитан развој облика присуства нерезидената у Србији упозоравају да се српски судови морају припремати како би се ухватили у коштац са бројним питањима у односу на која ће се од њих захтевати одговор. Изузетно је опасно препустити искључиво управном поступку и мишљењима Министарства финансија Србије да буду искључиви „вајари“ тумачења уговора о избегавању двоструког опорезивања, пошто се у том случају не може очекивати уједначен и уравнотежен приступ, нити потпуно сагледавање свих правних питања. Нажалост, наши судови су у овој области још увек на сâмом почетку, мада имају предност због непостојања терета из прошлости који би их спутавао у предстојећем одлучивању.

---

<sup>495</sup> Индијски судови су морали да примењују норму домаћег законодавства која је била наменски усмерена ка тумачењу одредби уговора о избегавању двоструког опорезивања. Вид.: Prasad Subramanyan, "Country Survey: India", *Derivatives and Financial Instruments*, Vol. 15, No. 5a/2013, стр. 106.

<sup>496</sup> Вид.: чл. 168 УРС.

## V **Забрана дискриминације у погледу признавања расхода**

### **1. Забрана дискриминације у погледу признавања расхода у Модел-конвенцији ОЕЦД/УН (чл. 24, ст. 4 Модел- конвенције ОЕЦД/УН)**

Начело забране дискриминације у погледу признавања расхода је „најмлађи део породице“ чл. 24 Модел-конвенције ОЕЦД, пошто је уграђено у овај члан 1977. године; оно није било део почетне поставке тога члана, која је садржана у Нацрту Конвенције о двоструком опорезивању дохотка и имовине ОЕЦД из 1963. године.<sup>497</sup>

Правило предвиђено чл. 24, ст. 4 Модел-конвенције ОЕЦД 2010/УН 2011 гласи:

„Камате, ауторске накнаде и друге исплате које предузеће државе уговорнице плаћа резиденту друге државе уговорнице, при утврђивању опорезиве добити тог предузећа, одбијају се под истим условима као да су плаћене резиденту првопоменуто државе, осим када се примењују одредбе чл. 9, ст. 1, чл. 11, ст. 6, или чл. 12, ст. 4 (чл. 12, ст. 6 у случају Модел-конвенције УН) овог уговора. Такође, дугови предузећа државе уговорнице резиденту друге државе уговорнице, при утврђивању опорезиве имовине тог предузећа, одбијају се под истим условима као да су били уговорени с резидентом првопоменуто државе.“<sup>498</sup>

Намена наведене норме је да спута државе да примењују одредбе свог домаћег законодавства које нису непосредно усмерене на нерезидентне обвезнике, већ уређују питања признавања расхода, односно узимања у обзир дугова на нивоу резидената на различит начин, у зависности од тога да ли су настали према резидентном или нерезидентном обвезнику. Таква склоност држава није неубичајена у упоредним законодавствима. Примера ради, у Аргентини

---

<sup>497</sup> Упр.: чл. 24 Нацрта Конвенције о двоструком опорезивању дохотка и имовине ОЕЦД из 1963. године и чл. 24 Модел-конвенције ОЕЦД 1977.

<sup>498</sup> Чл. 24, ст. 4 Модел-конвенције УН 2011 се разликује у односу на чл. 24, ст. 4 Модел-конвенције ОЕЦД 2010 само у погледу нумерације осталих одредаба Модел-конвенције на које се норма позива.

резидентним пореским обвезницима се као расход признаје само 80% одређених облика ауторских накнада које се исплаћују нерезидентима, док се у случају исплате резидентима као расход признаје пун износ.<sup>499</sup> Строже услове или ограничења у погледу признавања расхода по основу ауторских накнада на нивоу резидентних обвезника у случају односа са нерезидентима, у поређењу са правилима која су прописана за односе са резидентима, срећемо и у пореском законодавству Бразила,<sup>500</sup> Грчке,<sup>501</sup> Украјине,<sup>502</sup> Чилеа,<sup>503</sup> као и значајног броја других држава.

Када је у питању признавање расхода по основу камата, строжа правила у случају зајмова пружених од стране нерезидентних обвезника у поређењу с онима где се као зајмодавац јавља резидент предвиђају, примера ради, пореска законодавства Аустралије,<sup>504</sup> Канаде<sup>505</sup> и Хрватске.<sup>506</sup> Међу друге исплате које помиње чл. 24, ст. 4 Модел-конвенције ОЕЦД/УН спадају, накнаде за услуге, и то првенствено услуге управљања између повезаних лица (енг. *management services*).

Ограда у оквиру чл. 24, ст. 4 Модел-конвенције ОЕЦД/УН да се опште правило њиме предвиђено не односи на случајеве примене чл. 9, ст. 1, чл. 11, ст. 6 или чл. 12, ст. 4(б) Модел-конвенције ОЕЦД/УН, суштински омогућава државама уговорницама да, под одређеним условима, своје норме о трансферним ценама и утањеној

---

<sup>499</sup> Вид.: Alejandro E. Messineo, *Argentina - Corporate Income Taxation*, Country Analyses IBFD (on-line publication), 1.4.6 (приступљено 24. јуна 2014. године).

<sup>500</sup> Вид.: Fernando Tonnani, Bruno Gomes, *Brazil - Corporate Income Taxation*, Country Analyses IBFD (on-line publication), 1.4.6 (приступљено 24. јуна 2014. године).

<sup>501</sup> Вид.: Stelios Papademetriou, George Kerameus, *Greece - Corporate Income Taxation*, Country Analyses IBFD (on-line publication), 1.4.6 (приступљено 24. јуна 2014. године).

<sup>502</sup> Вид.: Hennady Voytsiskyi, Yuriy Zaluskyu, Olena Kuchynska, *Ukraine - Corporate Income Taxation*, Country Analyses IBFD (on-line publication), 1.4.6 (приступљено 24. јуна 2014. године).

<sup>503</sup> Вид.: Pedro Massone, *Chile - Corporate Income Taxation*, Country Analyses IBFD (on-line publication), 1.4.6 (приступљено 24. јуна 2014. године).

<sup>504</sup> Вид.: Tom Toryanik, *Australia - Corporate Income Taxation*, Country Analyses IBFD (on-line publication), 10.3 (приступљено 24. јуна 2014. године).

<sup>505</sup> Вид.: Blair P. Dwyer, *Canada - Corporate Income Taxation*, Country Analyses IBFD (on-line publication), 10.3 (приступљено 24. јуна 2014. године).

<sup>506</sup> Вид.: Paul Suchar, *el al., Croatia - Corporate Income Taxation*, Country Analyses IBFD (on-line publication), 10.3 (приступљено 24. јуна 2014. године).

капитализацији примењују и у присуству уговора о избегавању двоструког опорезивања, иако су прописане тако да уређују само односе између резидентних и нерезидентних обвезника, али не и оне које укључују два пореска резидента. Коментар Модел-конвенције ОЕЦД 2010 основну пажњу усмерава на правила о утањеној капитализацији и наводи да се може сматрати да она не представљају кршење начела забране дискриминације у погледу признавања расхода и онда када уређују само односе између резидентних и нерезидентних обвезника, под условом да почивају на начелу „ван дохвата руке.”<sup>507</sup> Међутим, у случају када она излазе из оквира наведеног принципа, а примењују се само на трансакције са прекограничним елементом, тада њихова примена води кршењу чл. 24, ст. 4 Модел-конвенције ОЕЦД 2010.<sup>508</sup> Стога, одредбе о утањеној капитализацији које не почивају на начелу „ван дохвата руке”, али које се примењују на све односе између повезаних лица, независно од питања резидентности повериоца, издржавају проверу начела забране дискриминације у погледу признавања расхода.<sup>509</sup>

Поред наведеног, Коментар Модел-конвенције ОЕЦД 2010 једино још садржи појашњење да додатни захтеви резидентним пореским обвезницима за документовање расхода који су настали према нерезидентима не воде кршењу чл. 24, ст. 4 Модел-конвенције ОЕЦД 2010, с обзиром на то да се могу прихватити у смислу доследног спровођења пореских захтева.<sup>510</sup>

Коментар Модел-конвенције УН 2011 преузима тумачења Коментара Модел-конвенције ОЕЦД 2010 у области забране дискриминације у погледу признавања расхода, али су његови аутори сматрали потребним да истакну да је у прошлости било, додуше ређе, гледишта да одредби каква је чл. 24, ст. 4 Модел-конвенције ОЕЦД/УН није место у оквиру уговора о избегавању двоструког опорезивања између развијене државе и државе у развоју.<sup>511</sup>

---

<sup>507</sup> Вид.: пара. 74 Коментара чл. 24 Модел-конвенције ОЕЦД 2010.

<sup>508</sup> *Ibid.*

<sup>509</sup> Овакво гледиште потврђује и најновија пракса судова у Русији. Вид.: пресуде у случајевима А56-10578/2006 од 9. априла 2007. године и КА40/9453-09-2 од 23. септембра 2009. године.

<sup>510</sup> Вид.: пара. 75 Коментара чл. 24 Модел-конвенције ОЕЦД 2010.

<sup>511</sup> Вид.: пара. 3 Коментара чл. 24 Модел-конвенције УН 2011.



Начело забране дискриминације у погледу признавања расхода има далекосежне последице, с тим што бисмо морали да укажемо на то да је његова примереност спорна не само у уговорима о избегавању двоструког опорезивања између развијених и неразвијених држава, већ и између две неразвијене државе.

Наиме, погледајмо пример Србије као државе у развоју. Правила о трансферним ценама су у српско пореско законодавство унета још 1991. Године,<sup>512</sup> али је доследна провера исправности њихове примене од стране Пореске управе почела готово 20 година доцније.<sup>513</sup> Кључни разлог зашто примена правила о трансферним ценама и данас представља изазов како за Пореску управу, тако и за пореске обвезнике, лежи у њиховој сложености, која се, пре свега, огледа у томе да у овој области пореског права нема тачног одговора, већ само боље или лошије изабраног и образложеног приступа. Уколико детаљно погледамо Смернице ОЕЦД за примену правила о трансферним ценама за мултинационална предузећа и пореске управе,<sup>514</sup> примећујемо да је у њима изложено мноштво идеја и могућих приступа, али тешко да ћемо успети да било где пронађемо недвосмислени одговор који није условљен додатним захтевима. Поред наведеног, кључни захтев у погледу проналажења упоредивих вредности за потребе провере усклађености трансферних цена са начелом „ван дохвата руке” је веома тешко исправно испунити, о чему сведочи и стални раст броја метода чија је намена да омогуће његово доследно поштовање.<sup>515</sup> Узимајући у обзир претходно изречено, долазимо до закључка да су правила заснована на начелу „ван дохвата руке” скројена тако да подразумевају стручну и оспособљену пореску управу, која има довољно средстава и људства да се упусти у сложена разматрања која она траже. Стручна и оспособљена пореска управа захтева значајна средства, а сиромашне државе управо ту највише оскудевају.

---

<sup>512</sup> Вид.: чл. 53-56 Закона о порезу на добит корпорација, *Службени гласник Републике Србије*, бр. 76/91.

<sup>513</sup> Вид.: Svetislav Kostić, “The New Serbian Transfer Pricing Rules”, *Tax Notes International*, Vol. 71, No. 4/2013, стр. 345-347.

<sup>514</sup> *Смернице ОЕЦД за примену правила о трансферним ценама за мултинационална предузећа и пореске управе*, ОЕЦД, Српско фискално друштво, Београд 2011.

<sup>515</sup> У последњих 20 година се број метода за проверу усклађености трансферних цена са начелом „ван дохвата руке” у српском пореском праву утростручио (од почетне две до садашњих шест).

Утањена капитализација проистиче из истог извора као и одредбе о трансферним ценама; и она је усмерена на свођење добити повезаних лица за пореске потребена оне вредности које би биле остварене у случају пословања између независних друштава. Док се код норми о трансферним ценама пажња усмерава непосредно на цене из трансакција између повезаних лица, утањена капитализација посматра само ниво задужености пореског обвезника према повезаним лицима, при чему уколико се он оцени као претеран, односно да је порески обвезник позајмио више средстава од својих повезаних лица у поређењу с оним што би успео да оствари на слободном тржишту, последица се огледа у непризнавању расхода по основу камата на онај део зајма према повезаним лицима који је изнад нивоа задужености који би се успоставио између неповезаних лица. Разлика између правила о трансферним ценама и правила о утањеној капитализацији лежи у томе што прва доводе у питање каматну стопу која се обрачунава на зајам, а ова друга оспоравају целокупну камату, независно од висине њене стопе, која се обрачунава на онај део зајма од повезаних лица, који превазилази износ који би се могао постићи од неповезаних поверилаца.

Док је код прописа о трансферним ценама законодавац осуђен на општост, с обзиром на ширину њиховог домашаја, код правила ограничене намене, као што су она о утањеној капитализацији, веома је лако препустити се искушењу да се одступи од, врло често, недовољно јасних начела (као што је и начело „ван дохвата руке”) и пропише неко чврсто правило, које ће бити једноставно за примену, при чему ће та једноставност нужно ићи на уштрб правичности. Одредба о утањеној капитализацији у српском пореском праву чини претходно изложене ставове очигледним:

„Код дуга према повериоцу са статусом повезаног лица из чл. 59 овог закона, пореском обвезнику, изузев банци и привредном друштву које обавља делатност финансијског лизинга у складу са прописима који уређују финансијски лизинг (у даљем тексту: давалац финансијског лизинга), признаје се као расход у пореском билансу износ камате и припадајућих трошкова на зајам, односно кредит до висине четвороструке вредности обвезниковог сопственог капитала.”<sup>516</sup>

---

<sup>516</sup> Вид.: чл. 62, ст. 1 ЗПДПЛ.

Примедба која се јавља већ на прво читање наведене норме је да ли четворострука вредност обвезничког сопственог капитала увек представља највиши прихватљиви ниво задужености према дужниковим повезаним лицима или, пак, стварни живот садржи небројене различите примере, који зависе од околности појединачног случаја? Неки порески обвезници би на слободном тржишту успели да добију мање средстава, али би неки постигли више, при чему би се и код оних начелно упоредивих могле очекивати разлике, ако ништа друго а оно у нијансама износа који су позајмљени у односу на њихов сопствени капитал. Сведено на једноставан језик, пропис о утањеној капитализацији који предвиђа нееластичан праг за наступање последица у погледу непризнавања камата по основу зајмова од повезаних лица није заснован на начелу „ван дохвата руке.” Такво правило неким пореским обвезницима погодује, док другима штети, с тим што законодавац прихвата његове недостатке као цену коју плаћа за поједностављену примену.

Правила о утањеној капитализацији су, за разлику од оних везаних за трансферне цене, почела да се примењују већ од свог првог уношења у српски порески систем, из разлога што су она била релативно једноставна и нису изискивала превише напора и улагања било од стране Пореске управе, било од стране сâмих пореских обвезника. Мада бројна европска законодавства правила о утањеној капитализацији прописују на сличан начин као и ЗПДПЛ, у виду предвиђања фиксираних максимално дозвољеног односа позајмљени капитал – сопствени капитал, она се често разликују у томе што омогућавају обвезнику да одступи од општег правила, уколико успе да докаже да је његов ниво задужености према повезаним лицима у складу са начелом „ван дохвата руке.”<sup>517</sup>

---

<sup>517</sup> Вид.; Arne Riis, *Denmark - Corporate Income Taxation*, Country Analyses IBFD (on-line publication), 10.3.5 (приступљено 23. августа 2014. године); Juliana Benamran, *France - Corporate Income Taxation*, Country Analyses IBFD (on-line publication), 10.3 (приступљено 23. августа 2014. године); Andreas Perdelwitz, *Germany - Corporate Income Taxation*, Country Analyses IBFD (on-line publication), 10.3 (приступљено 23. августа 2014. године); Paul de Boekhorst, *Netherlands - Corporate Income Taxation*, Country Analyses IBFD (on-line publication), 10.3.5 (приступљено 23. августа 2014. године).

Преузимањем у уговоре о избегавању двоструког опорезивања чл. 24, ст. 4 Модел-конвенције ОЕЦД 2010/УН 2011, државе које не могу себи да приуште доследно поштовање начела „ван дохвата руке”, или се, пак, из других разлога опредељују за једноставнији приступ, осуђују се или на онемогућавање примене прописа који су прилагођени степену њиховог развоја и оспособљености њихових пореских органа, односно жељеној једноставности поступка, уколико се правила о утањеној капитализацији тичу само односа са прекограничним елементом, или да ту примену обезбеде кроз проширивање обухвата правила о утањеној капитализацији и на чисто домаће односе. Међутим, то проширење може изазвати снажан отпор и незадовољство домаће привреде, што ће водити поновном сужавању опсега примене правила, или, чак, њиховом укидању. С друге стране, развијене и богате државе су у далеко мањој мери изложене наведеним опасностима, из простог разлога што имају способност да се прилагоде постављеним захтевима на начин који ће одбранити жељене пореске приходе.

## **2. Забрана дискриминације у погледу признавања расхода у српским пореским уговорима**

У области начела забране дискриминације у погледу признавања расхода уговори о избегавању двоструког опорезивања које примењује Србија дају прилично уједначену слику. Наиме, у оквиру српских пореских уговора који садрже одредбу посвећену забрани дискриминације (поновимо још једном да мањи број њих такву норму не познаје) само они са Великом Британијом, Канадом и Француском немају правило које одговара ономе из чл. 24, ст. 4 Модел-конвенције ОЕЦД 2010/УН 2011.

Одредбе српског пореског законодавства које уређују признавање расхода не праве разлику између оних расхода који су настали према резидентним обвезницима и оних који су настали према нерезидентним обвезницима, што свакако умањује релевантност проблема забране дискриминације у погледу признавања расхода у нашим оквирима. Наравно, изложене поуке могу послужити за потребе будућих измена и допуна пореских прописа.

## **VI Забрана дискриминације по основу власништва над капиталом предузећа**

### **1. Забрана дискриминације по основу власништва над капиталом предузећа у Модел-конвенцији ОЕЦД/УН (чл. 24, ст. 5 Модел-конвенције ОЕЦД/УН)**

Претпоследњи став чл. 24 Модел-конвенције ОЕЦД/УН прописује правило, према коме државе уговорнице немају право да уведе било какве разлике у опорезивању између својих резидената на основу власништва над њиховим капиталом:

“Предузећа државе уговорнице чији капитал потпуно или делимично поседују или контролишу, посредно или непосредно, један или више резидената друге државе уговорнице, у првопоменутој држави уговорници не подлежу опорезивању или обавези у вези с опорезивањем које је друкчије или теже од опорезивања и обавеза у вези с опорезивањем коме друга слична предузећа првопоменуте државе подлежу или могу подлећи.“

С обзиром на ширину наведеног начела и права за која порески обвезници препознају да из њега могу проистацати, препуштено је Коментару Модел-конвенције ОЕЦД 2010 да (поново) буде предмет замерки за неутемељен приступ. Наиме, том коментару се указује на то да се чл. 24, ст. 5 Модел-конвенције ОЕЦД односи само на опорезивање резидентних предузећа и да су, отуда, прописи везани за опорезивање расподеле дивиденди изван његовог домашаја.<sup>518</sup> Другим речима, порез по одбитку који резидентно друштво обрачунава приликом исплате дивиденди свом нерезидентном власнику није порез резидентног друштва, које се у овом случају јавља само као извршилац пореских обавеза у име и за рачун другог, већ нерезидента, па због тога и не може бити предмет расправе из угла забране дискриминације по основу власништва над капиталом.

---

<sup>518</sup> Вид.: пара. 78 Коментара чл. 24 Модел-конвенције ОЕЦД 2010.

У неким државама се, уместо пореза по одбитку, где је исплатилац порески платац, али не и порески обвезник, уводи порез који се обрачунава приликом расподеле дивиденди, с том разликом да је исплатилац и његов обвезник, а не само порески платац, при чему се предвиђа ослобођење од његовог плаћања у случају исплате повезаним резидентним пореским обвезницима, који ће и сâми бити обвезници истог пореза кад буду вршили расподелу добити сопственим власницима.<sup>519</sup> Коментар Модел-конвенције ОЕЦД пружа донекле спорно тумачење да и овакав облик опорезивања није у супротности са чланом 24, став 5 Модел-конвенције ОЕЦД 2010, ослањајући се на аргумент да није власништво над капиталом резидентног обвезника пресудно да би он остварио право на ослобођење, већ је пресудно питање да ли се над примаоцем дивиденди може спровести опорезивање када он буде расподељивао своју добит.<sup>520</sup> Поред наведеног, Коментар Модел-конвенције ОЕЦД 2010 изузима из обухвата начела забране дискриминације по основу власништва над капиталом и сва она пореска правила која подразумевају односе са другим пореским обвезницима, као нпр. одредбе о пореској консолидацији, преузимању губитака или неопорезивом преносу имовине између повезаних лица, правдајући то гледиштем да се она не могу сматрати искључиво везаним за опорезивање појединачног резидентног обвезника.<sup>521</sup>

Упоредна судска пракса показује да нисмо усамљени у довођењу у питање утемељености тумачења садржаних у Коментару Модел-конвенције ОЕЦД 2010, али и да судови држава чланица ОЕЦД могу исто питање разумети на потпуно различите начине.

Уколико се осврнемо на приступ по коме сва она правила која подразумевају односе са другим пореским обвезницима нису обухваћена нормом чл. 24, ст. 5 Модел-конвенције ОЕЦД, долазимо до питања како објаснити више пореско

---

<sup>519</sup>Енг. *Advance Corporation Tax (ACT)*. Вид.: ECJ, Case C-374/04, *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation v. Commissioners of Inland Revenue*, [2006] ECR I -11673, paras. 4-21.

<sup>520</sup> Вид.: пара. 78 Коментара чл. 24 Модел-конвенције ОЕЦД 2010.

<sup>521</sup> Вид.: пара. 77 Коментара чл. 24 Модел-конвенције ОЕЦД 2010.

оптерећење којем ће да буде подвргнут резидентни обвезник коме се не дозвољава пореска консолидација са својим нерезидентним матичним друштвом у односу са оним резидентним обвезником, који ужива ову погодност са својим резидентним оснивачем.

Немачки судови су у описаном примеру препознали забрањени облик дискриминације по основу власништва над капиталом, при чему им је за такву одлуку било довољно ослањање само на одредбе уговора о избегавању двоструког опорезивања.<sup>522</sup> С друге стране, француски судови су заузели приступ по коме за потребе остваривања права на пореску консолидацију резидентна компанија у власништву нерезидента није упоредива са резидентном компанијом, чији је оснивач други резидентни обвезник.<sup>523</sup> Међутим, британске судије су морале да се ухвате у коштац са сложенијим питањима, у поређењу са њиховим немачким или француским колегама, с обзиром на то да су случајеви о којима се пред судовима у Великој Британији расправљало истовремено обухватили и питање опорезивања расподеле дивиденди између резидентних и нерезидентних обвезника, као и пореска правила која подразумевају односе са другим пореским обвезницима. У Великој Британији је све до почетка овог века био предвиђен порез који се обрачунавао приликом расподеле дивиденди (енг. *Advance Corporation Tax*), где је порески обвезник био исплатилац дивиденди, при чему се прописивало ослобођење од његовог плаћања у случају исплате повезаним резидентним пореским обвезницима. Треба имати на уму да начин на који је ово ослобођење било прописано има сличности са правилима о пореској консолидацији утолико што је подразумевао да се порески обвезници заједнички одлучују за његову примену (енг. *group election regime*). У пресуди која се односила на тумачење одредбе о забрани дискриминације по основу власништва над капиталом из уговора о избегавању двоструког опорезивања између Велике Британије и Јапана,<sup>524</sup> Високи суд (енг. *High Court*) је у описаним одредбама домаћег

---

<sup>522</sup> Вид.: BFH, Urteil vom 29.1.2003, I R 6/99; BFH, Urteil vom 9.2.2011 - I R 54/10, 55/10; I R 55/10.

<sup>523</sup> Вид.: *Cour Administrative d'Appel de Paris*, N°04PA01300, 24.06.2005.

<sup>524</sup> Вид.: *NEC Semi-Conductors Ltd v. Commissioners of Inland Revenue*, 24 November 2003, 2003 EWHC 2813 (Ch).

законодавства препознао њено кршење, при чему је приметио и да се са великом сигурношћу може претпоставити да преговарачи наведених држава нису могли ни да замисле такву последицу.

Бејкер (*Philip Baker*) наводи да је Високи суд требало да узме у обзир намеру преговарача, коју је и сам препознао, приликом доношења своје одлуке (што би за последицу имало другачије схватање, односно дискриминација по основу власништва над капиталом не би била препозната), при чему истиче и да Суд није уважио циљ и смисао норме о забрани дискриминације по основу власништва над капиталом.<sup>525</sup> Мада аргументи Бејкера делују убедљиво, морамо се запитати до које мере и под којим условима је потребно узимати у обзир намеру уговорних страна која стоји иза одредби уговора о избегавању двоструког опорезивања? У недостатку било каквог писаног трага у коме би се намера могла уочити, њено узимање у обзир би водило израженој правној несигурности. Претходно изложена разматрања о неким уговорима о избегавању двоструког опорезивања које примењује Србија указују на то да је могуће да постоји изостанак било какве намере у погледу њихових појединих одредби, односно да је превасходна намера била да се споразум закључи, без превише улажења у његове детаље. Поред наведеног, уколико су уговорне стране имале јасно одређене ставове у односу на појединачна питања, ништа их није спречавало да их недвосмислено искажу на начин који би их учинио јавно доступним. Циљ и смисао норме о забрани дискриминације по основу власништва над капиталом Бејкер доводи у везу с описаним случајем путем аналогije да нико не би ни помислио да оспори дозвољеност пореза по одбитку на дивиденде и да је стога веома спорно зашто би се то чинило у односу на суштински идентичан метод опорезивања.<sup>526</sup> Овде морамо застати, јер примећујемо да Бејкер, по нашем мишљењу, исправно као кључно питање не наводи ограничење приступу одређеној пореској погодности (што би овај случај довело пре у везу с онима који се односе на пореску консолидацију), него управо дозвољеност сâмог облика опорезивања дивиденди

---

<sup>525</sup> Вид.: Philip Baker, "Review of Recent Treaty Cases: *NatWest II, NEC and SA Andritz*", *Bulletin for International Taxation*, Vol. 58, No. 5/2004, стр. 210.

<sup>526</sup> Вид.: *ibid.*



приликом њихове расподеле нерезидентном обвезнику, из угла забране дискриминације по основу власништва над капиталом.

Међутим, иако се слажемо с Бејкером у погледу одређивања одлучујуће правне дилеме, морамо донекле појаснити његов приступ. Неспорно је да обе модел-конвенције, и ОЕЦД и УН, дозвољавају држави извора да опорезује дивиденде које резиденти друге државе уговорнице остварују од њених резидената.<sup>527</sup> Поред наведеног, мора се признати да оне не одређују начин на који ће државе уговорнице спровести наведено право, што иде у прилог тврдњи да је описани порески облик у законодавству Велике Британије обухваћен овим правилима. Ипак, давањем резидентном зависном друштву улоге пореског *обвезника*, законодавац Велике Британије је сâм упао у замку да доведе до различитог опорезивања два резидентна обвезника, које проистиче само из власништва над њиховим капиталом.<sup>528</sup> У случају пореза по одбитку, упркос сличности која постоји, резидентно друштво није порески обвезник, па се перспектива поређења недвосмислено измешта из оквира забране дискриминације по основу власништва над капиталом. Суштински, код пореза по одбитку бисмо могли једино да се позовемо на неједнак третман нерезидента у поређењу са резидентом, чиме прелазимо у домен првог става чл. 24 Модел-конвенције ОЕЦД и под удар правила која сматрају прихватљивим готово било какве разлике у опорезивању између њих. Због тога се од последица примене одредбе која је подударна оној из чл. 24, ст. 5 Модел-конвенције ОЕЦД/УН у овом случају заштита може пронаћи само уколико се позовемо на крајње споран приступ Коментара Модел-конвенције ОЕЦД 2010 да се све оно дозвољено осталим одредбама Модел-конвенције ОЕЦД 2010 (у овом случају њен чл. 10) не може сматрати кршењем начела забране дискриминације.<sup>529</sup>

---

<sup>527</sup> Вид.: чл. 10 Модел-конвенције ОЕЦД и чл. 10 Модел-конвенције УН без обзира на време њиховог издања.

<sup>528</sup> Опорезивање прихода од дивиденди је нераскидиво повезано са власништвом над капиталом, јер је оно једини основ из кога проистиче право на дивиденде.

<sup>529</sup> Вид.: пара. 4 Коментара чл. 24 Модел-конвенције ОЕЦД 2010.

Неколико година касније, Дом лордова, као тада највише судско тело у Великој Британији, одлучивао је о истом питању, поводом кога се до тада развила пракса нижих судова, која је пратила премисе већ изложене пресуде Високог суда.<sup>530</sup> Дом лордова обара одлуке Високог суда и Апелационог суда и прихвата тумачење, према коме у наведеним околностима нема кршења начела забране дискриминације по основу власништва над капиталом. Међутим, овај суд се не ослања на аргументе које је користио Бејкер, већ расправу своди на питање да ли је дозвољено предвидети да резидентно зависно и нерезидентно матично друштво немају право на избор који се пружа у случају када су оба резидентни порески обвезници. Избор се састоји у томе да уколико два резидентна повезана лица тако одлуче, терет пореза који се примењује на расподеле дивиденди прелази са исплатиоца на примаоца дивиденди, с тим што ће он бити поднет онда када се прималац дивиденди нађе у улози њиховог исплатиоца свом оснивачу. Дом лордова је своју одлуку засновао на чињеници да се резидентном зависном и нерезидентном матичном друштву могућност избора и не може пружити, пошто су расподеле дивиденди нерезидентног матичног друштва његовим власницима изван пореске јурисдикције Велике Британије. Право избора, када одлука има последице, али и зависи од сагласности оба друштва, мора се посматрати обједињено, а не само из перспективе једног пореског обвезника.

Став Дома лордова звучи разумно, али му се мора упутити замерка да проширује тумачење изван оквира чл. 24, ст. 5 Модел-конвенције ОЕЦД 2010, који нигде не упућује да је за потребе поређења нужно увести додатне елементе. Он ставља у исту равн два слична резидента једне државе уговорнице, а не повезана лица, где, на једном полу, имамо увек домаћег резидента - зависно друштво, а на другом резидентно или нерезидентно матично друштво. Коначно, Дом лордова даје и примере којима жели да илуструје неопостојање дискриминације.<sup>531</sup>

---

<sup>530</sup> Вид.: *Boake Allen Limited and others v. H M Revenue and Customs*, 23 May 2007, [2006] STC 606 House of Lords [2007] UKHL 25.

<sup>531</sup> Вид.: Brian Cleave, "Boake Allen (or NEC Semi-Conductors): Non-Discrimination, Advance Corporation Tax, Tax Treaties and the Free Movement of Capital", *European Taxation*, Vol. 48, No. 2/2008, стр. 93.

У првом примеру се наводи да је право избора могло да буде остварено да је између зависног резидентног друштва и његовог нерезидентног оснивача уметнуто још једно резидентно друштво, где би та два резидентна друштва уживала право избора. Овај пример се мора оценити као потпуно бесмислен, јер све што се путем њега може закључити је да би проблем нестао на нивоу иницијалног зависног друштва, али би се у идентичном облику јавио код новооснованог резидентног пореског обвезника у светлу његових односа са нерезидентним оснивачем.

Други пример је значајнији, пошто се у њему наводи да право избора не постоји ни у случају резидентног зависног друштва и његовог оснивача - резидентног физичког лица, што говори да се оно пружа не у зависности од резидентства власника, већ од питања којим пореским обавезама прималац дивиденди подлеже према праву Велике Британије.

Међутим, претходно наведено поређење садржи два значајна недостатка. С једне стране, чл. 24, ст. 5 Модел-конвенције ОЕЦД 2010 не захтева да основ за дискриминацију буде резидентство власника капитала, већ налаже потпуно идентично опорезивање два слична резидента исте државе уговорнице, који имају власнике чије је пореско резидентство различито. Произлази да, чак, и она норма која се не позива на резидентство оснивача као основ за различито опорезивање може да води кршењу чл. 24, ст. 5 Модел-конвенције ОЕЦД 2010, у зависности од последице коју проузрокује. С друге стране, резидентна зависна друштва не би могла да остваре право на описани избор, без обзира на резидентство њихових оснивача, уколико су они физичка лица, док се питање резидентства оснивача јавља управо код правних лица. Стога се поставља питање да ли би можда случајеве где су власници физичка лица требало да посматрамо одвојено од оних где су власници правна лица.

Уколико бисмо морали да се определимо, ближи смо тумачењима које су дали нижи судови у Великој Британији, тим пре што се она поклапају и са оним које су усвојиле и њихове немачке колеге.

Изложене замерке на рачун Дома лордова у Великој Британији постају мање упечатљиве уколико се погледа једна слична одлука луксембуршког Управног суда (фр. *Cour Administrative*),<sup>532</sup> у којој он наводи да није повређено начело забране дискриминације по основу власништва над капиталом, у случају када није дозвољена пореска консолидација шест привредних друштава, која су сва била резиденти Луксембурга, по основу тога што им је оснивач био резидент Белгије, зато што ни у случају да су сва друштва резиденти Луксембурга пореска консолидација не би била могућа без учешћа матичног друштва.

Овако очигледан *circulus viciosus* заслужује дивљење. Недозвољавање пореске консолидације луксембуршких резидената који имају нерезидентног оснивача не представља дискриминацију, јер им она не би била омогућена ни у случају да им је оснивач луксембуршки порески резидент, уколико он у њој не би учествовао. „Мали проблем“ се јавља у томе да оснивач који је луксембуршки порески резидент у консолидацији може учествовати, а онај који је резидент неке друге државе то никако не може.

Коментар Модел-конвенције ОЕЦД 2010 посвећује пажњу и питањима везаним за утањену капитализацију и правила о трансферним ценама.<sup>533</sup>

Он, наиме, указује на то да се чл. 24, ст. 5 Модел-конвенције ОЕЦД 2011 не односи на правила која разлике у опорезивању заснивају на резидентству повериоца, независно од његовог удела у дужнику, већ само на она која у обзир узимају повезаност, посредну или непосредну, по основу власништва над капиталом.

Међутим, за разлику од претходног става чл. 24 Модел-конвенције ОЕЦД 2011 (начело забране дискриминације у погледу признавања расхода), у његовом ст. 5 се нигде не помиње изузимање правила која почивају на начелу „ван дохвата руке“ из његовог обухвата. Стога Коментар Модел-конвенције ОЕЦД 2010 прибегава опробаном средству и подсећа да су та правила део смисла Модел-

---

<sup>532</sup> *Cour Administrative*, Case 21979 C, 19 April 2007.

<sup>533</sup> Вид.: пара. 79 и 80 Коментара чл. 24 Модел-конвенције ОЕЦД 2010.

конвенције ОЕЦД 2010, у оквиру кога и њен чл. 24, ст. 5 мора бити тумачен, па се зато и без изричитог навођења имају сматрати изузетим из оквира начела забране дискриминације по основу власништва над капиталом.

У оквиру упоредне судске праксе, шпански судови су били више него спремни да иду и даље од Коментара Модел-конвенције ОЕЦД 2010 у заштити домаћих правила о утањеној капитализацији од начела забране дискриминације по основу власништва над капиталом.<sup>534</sup>

Немачки судови, пак, одлазе у другу крајност и примењују потпуно различита тумачења од оних садржаних у Коментару Модел-конвенције ОЕЦД 2010. Наиме, немачки Савезни порески суд није прихватио идеју о неопходности тумачења норми које одговарају чл. 24, ст. 5 Модел-конвенције ОЕЦД 2010, у складу са смислом који произлази из осталих одредби уговора о избегавању двоструког опорезивања, већ је, у случају недостатка изричитог позивања на друге одредбе уговора о избегавању двоструког опорезивања сматрао одређена правила немачког пореског законодавства, која су се примењивала само на односе са нерезидентним оснивачима кршењем начела забране дискриминације по основу власништва над капиталом, независно од њихове заснованости на начелу „ван дохвата руке.“<sup>535</sup>

Последњи параграф Коментара чл. 24, став 5 Модел-конвенције ОЕЦД 2010 захтева да буде преведен на српски језик:

“У случају контроле примене правила о трансферним ценама, готово све државе чланице сматрају да додатни захтеви у погледу података који би били строжи од уобичајених захтева, или чак пренос терета доказивања, не би представљали дискриминацију у смислу овог члана.”<sup>536</sup>

---

<sup>534</sup> Вид.: *TEAC*, 2335/2002, 02. 02 2006, *Recopilación de Doctrina del TEAC*, Febrero 2006; *Audiencia Nacional*, 109/2006, 09. 10 2006, *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, 2007.

<sup>535</sup> Вид.: *BFH*, Urteil vom 8.9.2010 - I R 6/09.

<sup>536</sup> Вид.: пара. 80 Коментара чл. 24 Модел-конвенције ОЕЦД 2010.

Морамо се запитати зашто су те исте државе прихватиле да чл. 24, ст. 5 Модел-конвенције ОЕЦД 2010 захтева потпуну идентичност третмана не само у погледу опорезивања, већ и у погледу захтева у вези са опорезивањем, односно правила пореског поступка? Сматрамо да није могуће прихватити као довољно мишљење већине држава чланица ОЕЦД, нарочито уколико се узме у обзир да се под тим изразом подразумева став њихових пореских органа који је прилично једностран. Коментар Модел-конвенције ОЕЦД 2010 је требало да уложи више напора и да различите захтеве у погледу пореског поступка покуша да оправда кроз испуњавање обавеза везаних за друге одредбе Модел-конвенције ОЕЦД 2010, односно приступ да оне зато не могу да представљају забрањени облик дискриминације.

Коментар Модел-конвенције УН 2011 и у случају забране дискриминације по основу власништва над капиталом преузима тумачења Коментара Модел-конвенције ОЕЦД 2010, с тим што у себи садржи занимљиву расправу о различитим мишљењима, која су се у односу на одредбу чл. 24, ст. 5 Модел-конвенције УН јављала међу државама у развоју. Наиме, један број њих је сматрао ово начело сувише широким и залагао се за забрану дискриминације по основу власништва над капиталом у виду правила најповлашћеније нације,<sup>537</sup> док су друге штитиле његов опстанак у неизмењеном облику и указивале да се највећи број проблема у његовој примени може избећи усклађивањем са захтевима одредби о трансферним ценама.<sup>538</sup>

Можда најзначајнији закључак коју можемо извући у погледу начела забране дискриминације по основу власништва над капиталом, независно од модел-конвенције коју посматрамо, проналазимо у пара. 7 Коментара Модел-конвенције УН 2011, да државе треба да модел-конвенцијама прилазе с опрезом, с обзиром на то да општа начела често у себи крију далекосежне последице.

---

<sup>537</sup> Вид.: пара. 5 Коментара чл. 24 Модел-конвенције УН 2011.

<sup>538</sup> Вид.: пара. 6 Коментара чл. 24 Модел-конвенције УН 2011.

## **2. Забрана дискриминације по основу власништва над капиталом предузећа у српским пореским уговорима**

У погледу начела забране дискриминације по основу власништва над капиталом уговори о избегавању двоструког опорезивања које примењује Србија не садрже примере одступања од решења садржаних у Модел-конвенцији ОЕЦД/УН.

Српско домаће пореско законодавство предвиђа примену правила о трансферним ценама и о утањеној капитализацији једнако како за односе са нерезидентима, тако и за оне са резидентним пореским обвезницима - и у погледу материјалних аспеката, и у погледу процесних захтева.

Евентуални простор за спорове препознајемо у чињеници да чл. 55 ЗПДПЛ право на пореско консолидовање пружа само резидентним пореским обвезницима. Имајући у виду неуједначену упоредну судску праксу, остаје да видимо како ће српски судови одговорити на ово питање, с тим што смо се и у претходном делу овог рада одредили да сматрамо да би требало прихватити ставове немачких судова, као и нижих судова у Великој Британији, који се чине исправнијим, при чему би Србија могла да затражи допуну постојећих уговора о избегавању двоструког опорезивања, уколико би желела да спречи укључивање нерезидената у пореске консолидације и тиме „увоз“ губитака из других јурисдикција.

## **VII Примена начела забране дискриминације на све пореске облике**

### **1. Примена начела забране дискриминације на све пореске облике у Модел-конвенцији ОЕЦД/УН (чл. 24, ст. 6 Модел-конвенције ОЕЦД/УН)**

Све до 1977. године последњи став чл. 24 Нацрта Конвенције о двоструком опорезивању дохотка и имовине ОЕЦД из 1963. године је појашњавао да израз *опорезивање*, који се у њему употребљава, подразумева порезе сваке врсте и описа. Међутим, уколико узмемо у обзир општу норму чл.2 Нацрта Конвенције о двоструком опорезивању дохотка и имовине ОЕЦД из 1963. године којом је одређено да се њена правила примењујуна порезе на доходак и на имовину, уочавамо несклад између ова два прописа. Јавља се дилема да ли је забрана дискриминације ограничена била само на порезе на доходак и порезе на имовину, или се простирала на све пореске облике.

Како би се изложена недоумица отклонила, у Модел-конвенцији ОЕЦД 1977 је предвиђено изричито изузимање чл. 24 из ограничења која су предвиђена њеним чл. 2:

“Одредбе овог члана примењују се, независно од одредби чл. 2, на порезе сваке врсте и описа.”

Научни и историјски извори указују на то да није јасно зашто је начелу забране дискриминације дато овако широко поље деловања и само наводе да је то учињено на предлог швајцарске делегације.<sup>539</sup> Морамо указати на значајне недостатке предвиђања примене правила о забрани дискриминације и на опорезивање које није предмет уговора о избегавању двоструког опорезивања. Наиме, наша претходна потрага за разумевањем свих последица одредби чл. 24 Модел-конвенције ОЕЦД/УН показала је да постоје бројне нејасноће и у оквиру оних облика опорезивања који су

---

<sup>539</sup> Вид.: N. Vammens, *op.cit.*, стр. 479.



уређени њиховим посебним нормама. Уколико се начело забране дискриминације појављује понекад као „страно тело“ у односу на порезе које су државе уговорнице имале у виду приликом закључивања уговора о избегавању двоструког опорезивања, чини се и сувише неопрезним удахнути му снагу да утиче и на оне који се, по правилу, нису ни помињали током преговора.

## **2. Правило о распрострањању начела забране дискриминације на све пореске облике у српским пореским уговорима**

Преговарачка позиција Србије уважава претходно наведене замерке у погледу проширења начела забране дискриминације на све пореске облике<sup>540</sup> и она у својим уговорима о избегавању двоструког опорезивања, уместо преузимања чл. 24, ст. 6 Модел-конвенције ОЕЦД 2010/УН 2011, по правилу, предвиђа норму које гласи:

„Одредбе овог члана примењују се на порезе наведене у члану 2. овог уговора.“

Међутим, у оквиру мреже уговора о избегавању двоструког опорезивања које примењује Србија налазимо на два скупа изузетака од тог приступа.

У први спадају уговори о избегавању двоструког опорезивања са Албанијом,<sup>541</sup> Бугарском, Грчком,<sup>542</sup> Ираном,<sup>543</sup> Ирском,<sup>544</sup> Норвешком, Холандијом,

---

<sup>540</sup> Вид.: Д. Дабетић, *op.cit.*, стр. 193.

<sup>541</sup> Уговор између Савета министара СЦГ и Савета министара Републике Албаније о избегавању двоструког опорезивања у односу на порезе на доходак и на имовину, *Службени лист СЦГ - Међународни уговори*, бр. 11/05.

<sup>542</sup> Уговор између СРЈ и Републике Грчке о избегавању двоструког опорезивања у односу на порезе на доходак и на имовину, *Службени лист СРЈ - Међународни уговори*, бр. 2/98, *Службени гласник Републике Србије*, бр. 42/09.

<sup>543</sup> Уговор између Савета министара СЦГ и Владе Исламске Републике Ирана о избегавању двоструког опорезивања у односу на порезе на доходак и на имовину, *Службени лист СЦГ - Међународни уговори*, бр. 6/05.

<sup>544</sup> Уговор између Републике Србије и Ирске о избегавању двоструког опорезивања у односу на порезе на доходак, *Службени гласник Републике Србије - Међународни уговори*, бр. 1/10.

Молдавијом,<sup>545</sup> Црном Гором<sup>546</sup> и Чешком. Одредба о забрани дискриминације у наведеним уговорима не садржи правило којим се уређује домашај овог начела у погледу пореских облика на које се примењује, али их ипак морамо означити као варијацију доминантног приступа у српским пореским уговорима. Другим речима, општа норма уговора о избегавању двоструког опорезивања, којом се предвиђа на које се порезе он односи, ограничаваће и домете одредби о забрани дискриминације у случају изостанка посебног правила.

Међутим, у пет уговора о избегавању двоструког опорезивања које примењује Србија прописано је да се одредба о забрани дискриминације односи на све пореске облике, а не само на порезе на доходак и на имовину. Четири од њих је закључила СФРЈ (са Великом Британијом, Италијом, Француском и Шведском) и они преузимају решења из чл. 24, ст. 6 Нацрта Конвенције о двоструком опорезивању дохотка и имовине ОЕЦД из 1963,<sup>547</sup> односно чл. 24, ст. 7 Модел-конвенције ОЕЦД 1977.<sup>548</sup> Уговор о избегавању двоструког опорезивања са Естонијом<sup>549</sup> је једини пример када је Србија прихватила одступање од своје преговарачке позиције и усвојила решење из чл. 24, ст. 6 Модел-конвенције ОЕЦД 1992.<sup>550</sup>

---

<sup>545</sup>Уговор између Савета министара СЦГ и Владе Републике Молдавије о избегавању двоструког опорезивања у односу на порезе на доходак и на имовину, са Протоколом, *Службени лист СЦГ - Међународни уговори*, бр. 3/06.

<sup>546</sup>Уговор између Републике Србије и Црне Горе о избегавању двоструког опорезивања у односу на порезе на доходак, *Службени гласник Републике Србије - Међународни уговори*, бр. 10/11.

<sup>547</sup> Вид.: чл. 23, ст. 5 Уговора о избегавању двоструког опорезивања са Великом Британијом; чл. 23, ст. 6 Уговора о избегавању двоструког опорезивања са Краљевином Шведском; чл. 24, ст. 6 Уговора о избегавању двоструког опорезивања са Француском Републиком.

<sup>548</sup> Вид.: чл. 24, ст. 5 Уговора о избегавању двоструког опорезивања са Италијом.

<sup>549</sup>Уговор између Републике Србије и Републике Естоније о избегавању двоструког опорезивања у односу на порезе на доходак, *Службени гласник Републике Србије - Међународни уговори*, бр. 1/10.

<sup>550</sup> Вид.: чл. 24, ст. 5 Уговора о избегавању двоструког опорезивања са Естонијом.

## ДЕО ПЕТИ

### ЗАБРАНА ДИСКРИМИНАЦИЈЕ У ПОРЕСКОМ ПРАВУ ЕУ

#### I Пореско право ЕУ и четири основне слободе

##### 1. Извори права ЕУ у области пореза на доходак и на имовину

Споразум о функционисању ЕУ<sup>551</sup> и Споразум о ЕУ,<sup>552</sup> као стожери примарног законодавства ЕУ,<sup>553</sup> „неми“ су у погледу пореза на доходак и на имовину. Другим речима, како се непосредни порези не помињу у оквиру примарног законодавства ЕУ, следи закључак да она нема ни искључиву надлежност,<sup>554</sup> као ни надлежност подељену са државама чланицама<sup>555</sup> у овој области.

Међутим, чл. 26 СФЕУ предвиђено је да „ЕУ утврђује мере ради успостављања или обезбеђивања функционисања унутрашњег тржишта, у складу с одговарајућим одредбама СФЕУ и СЕУ”,<sup>556</sup> при чему је унутрашње тржиште одређено као „простор без унутрашњих граница на којем је обезбеђено слободно кретање роба, људи, услуга и капитала, у складу с одредбама СФЕУ и СЕУ.”<sup>557</sup> Како би се циљ постављен чл. 26 СФЕУ остварио, прописани су поступци којима се омогућава хармонизација законодавстава држава чланица ЕУ, с тим што је за потребе доношења директива, као правног средства којим се усаглашавање

---

<sup>551</sup> У даљем тексту: **СФЕУ**.

<sup>552</sup> У даљем тексту: **СЕУ**.

<sup>553</sup> За више о примарном праву ЕУ вид.:

[http://europa.eu/legislation\\_summaries/institutional\\_affairs/decisionmaking\\_process/114530\\_en.htm](http://europa.eu/legislation_summaries/institutional_affairs/decisionmaking_process/114530_en.htm).

<sup>554</sup> Вид.: чл. 3 СФЕУ.

<sup>555</sup> Вид.: чл. 4, 5 и 6 СФЕУ.

<sup>556</sup> Вид.: чл. 26, ст. 1 СФЕУ.

<sup>557</sup> Вид.: чл. 26, ст. 2 СФЕУ.

првенствено постиже, у области пореза на доходак и на имовину правни основ пронађен у члану 115 СФЕУ.<sup>558</sup>

„Савет ће, поступајући једногласно у складу са посебном законодавном процедуром, а пошто консултује Европски парламент и Економски и социјални комитет, донети директиве за приближавање оних закона, уредаба или управних одредаба држава чланица који непосредно утичу на установљавање или функционисање унутрашњег тржишта.“

Последице једногласности у одлучивању која се захтева у случају директива којима се усаглашавају законодавства држава чланица ЕУ у области непосредних пореза, као и изражене склоности да сачувају надлежности које нису пренете на ЕУ, се најбоље огледа у досадашњем развоју секундарног права ЕУ<sup>559</sup> везаног за порезе на доходак и на имовину, које чине:

- Директива о административној сарадњи у области опорезивања;<sup>560</sup>
- Директива о заједничком систему опорезивања примењивом у случају матичних компанија и филијала у различитим државама чланицама;<sup>561</sup>

---

<sup>558</sup> Вид.: Дејан Поповић, Гордана Илић-Попов, “Екстерна димензија секундарног права Европске уније о директним порезима”, *Анали Правног факултета у Београду*, бр. 1/2012, стр. 38.

<sup>559</sup> Секундарно право ЕУ чине правни акти који се доносе ради извршења њених надлежности (уредбе, директиве, одлуке, препоруке, мишљења), као и споразуми закључени између ЕУ и држава које нису њене чланице, односно са другим међународним организацијама, споразуми између самих држава чланица и споразуми између институција ЕУ. Вид.:

[http://europa.eu/legislation\\_summaries/institutional\\_affairs/decisionmaking\\_process/114534\\_en.htm](http://europa.eu/legislation_summaries/institutional_affairs/decisionmaking_process/114534_en.htm).

<sup>560</sup> Council Directive 2011/16/EU on administrative cooperation in the field of taxation and repealing Directive 77/799/EEC, *OJ L* 64, 15.2.2011 која је заменила Council Directive 77/799/EEC concerning mutual assistance by the competent authorities of the Member States in the field of direct taxation and taxation of insurance premiums, *OJ L* 336, 27.12.1977.

<sup>561</sup> Council Directive 90/435/EEC on the common system of taxation applicable in the case of parent companies and subsidiaries of different Member States, *OJ L* 225, 20.8.1990, as amended by Council Directive 2003/123/EC, *OJ L* 007, 13.1.2004, and Council Directive 2006/98/EC, *OJ L* 363, 20.12.2006; recast Council Directive 2011/96/EU on the common system of taxation applicable in the case of parent companies and subsidiaries of different Member States, *OJ L* 345, 30.11.2011.

- Директива о заједничком систему опорезивања примењивом на спајања, поделе, преносе имовине и размене акција који се односе на компаније у различитим државама чланицама;<sup>562</sup>
- Директива о заједничком систему опорезивања камата и ауторских накнада плаћених између повезаних компанија;<sup>563</sup>
- Директива о опорезивању прихода од штедње у облику исплаћених камата.<sup>564</sup>

Поред наведених пет директива, у секундарно право ЕУ у области непосредних пореза спадају и један међународни споразум усмерен на примену правила о трансферним ценама у различитим државама чланицама ЕУ (Арбитражна конвенција),<sup>565</sup> један правно необавезујући документ који поставља стандарде које законодавства држава чланица ЕУ треба да поштују како се оне не би сматрале пореским рајевима,<sup>566</sup> као и појашњење о тумачењу правила из СФЕУ о забрани државне помоћи у области пореза на добит правних лица.<sup>567</sup>

Можемо приметити да је све до 1990. године секундарно право ЕУ (тада Европске економске заједнице) у области непосредних пореза било садржано у само једној

---

<sup>562</sup>Council Directive 90/434/EEC on the common system of taxation applicable to mergers, divisions, transfers of assets and exchanges of shares concerning companies of different Member States, *OJ L* 225, 20.8.1990, as amended by Council Directive 2005/19/EC, *OJ L* 58, 4.3.2005.

<sup>563</sup>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, *OJ L* 157, 26.6.2003, as amended by Council Directive 2004/66/EC, *OJ L* 168, 1.5.2004, Council Directive 2004/76/EC, *OJ L* 195, 2.6.2004, and Council Directive 2006/98/EC, *OJ L* 363, 20.12.2006.

<sup>564</sup>Council Directive 2003/48/EC on taxation of savings income in the form of interest payments, *OJ L* 157, 26.6.2003, as amended by Council Directive 2004/66/EC, *OJ L* 168, 1.5.2004, and Council Directive 2006/98/EC, *OJ L* 363, 20.12.2006.

<sup>565</sup> Convention 90/436/EEC on the elimination of double taxation in connection with the adjustment of profits of associated enterprises, *OJ L* 225, 20. 08.1990 (*Arbitration Convention*).

<sup>566</sup> Code of Conduct for Business Taxation, Conclusions of the Council of Economics and Finance Ministers (ECOFIN) meeting on 1 December 1997 concerning taxation policy, *OJ C* 2, 06. 01. 1998.

<sup>567</sup> Commission notice on the application of the State aid rules to measures relating to direct business taxation, *OJ C* 384, 10. 12. 1998.

директиви, која се и није бавила материјалним питањима опорезивања, већ је само уређивала сарадњу пореских органа држава чланица. Од закључивања Римског уговора 25. марта 1957. године којим је основана Европска економска заједница, па све до почетка осамдесетих година XX века, њене државе чланице су живеле у убеђењу да су порези на доходак и на имовину остали нетакнути њиховим међусобним зближавањем. Међутим, пресудан тренутак се десио 12. децембра 1983. године, када је Европска комисија поднела тужбу ЕСП против Француске, оспоравајући усаглашеност одредби њеног законодавства у области пореза на добит са начелима примарног права ЕУ.<sup>568,569</sup> Овакав развој догађаја се могао очекивати на основу увида у раније пресуде ЕСП, којима је одређен однос између домаћег законодавства држава чланица Европске економске заједнице (касније ЕУ) и законодавства Европске економске заједнице, односно ЕУ. Наиме, право које извире из оснивачких уговора има примат над оним уређеним националним законодавством,<sup>570</sup> при чему то важи и за одредбе устава држава чланица.<sup>571</sup> Суштински, ЕСП је веома јасно усмерио државе чланице ЕУ да њено примарно законодавство има природу засебног правног поретка, односно да начела која су у њему садржана условљавају све њихове унутрашње прописе који су обухваћени пољем примене СФЕУ.

## 2. Четири основне слободе ЕУ

Основни принцип са којим све одредбе права држава чланица ЕУ, којима се уређују питања из области примене СФЕУ, морају бити усаглашене је онај о забрани дискриминације по основу држављанства из чл. 18 СФЕУ. Уз њега,

---

<sup>568</sup> Вид.: ECJ, Case C-270/83, *Commission v. French Republic (Avoir Fiscal)* [1986] ECR 273, пара. 1.

<sup>569</sup> Вид.: Frans Vanistendael, "Introduction", *EU Freedoms and Taxation* (ed. Frans Vanistendael), EATLP International Tax Series Vol. 2, IBFD, Amsterdam 2006, стр. xxv.

<sup>570</sup> Вид.: ECJ, Case C-26/62, *Van Gend and Loos v. Nederlandse Administratie der Belastingen* [1963] ECR 1; ECJ, Case 6/64, *Costa v. E.N.E.L* [1964] ECR 585.

<sup>571</sup> Вид.: ECJ, Case 11/70, *Internationale Handelsgesellschaft* [1970] ECR 1125, пара. 3.

предвиђене су и четири основне слободе које се у односу на општу забрану дискриминације по основу држављанства појављују као *lex specialis*.<sup>572</sup>

- слобода кретања добара,
- слобода кретања особа, која подразумева слободу кретања радника и слободу пословног настањивања,
- слобода пружања услуга и
- слобода кретања капитала.

Самостална примена опште забране дискриминације по основу држављанства из чл. 18 СФЕУ је ограничена на случајеве који нису обухваћени неким од посебних облика забране дискриминације, које СФЕУ предвиђа у оквиру одредаба о основним слободама. Норма националног законодавства државе чланице ЕУ, која се може подвести под правила о основним слободама из СФЕУ, и за коју се покаже да не доводи до њиховог кршења, је, истовремено, у складу са општом забраном дискриминације по основу држављанства из чл. 18 СФЕУ. Уколико, пак, нема места примени правила о основним слободама из СФЕУ, пропис државе чланице ЕУ и даље може водити кршењу чл. 18 СФЕУ, под условом да задире у подручје примене СФЕУ.<sup>573</sup>

Законодавство држава чланица ЕУ, укључујући и њихове домаће прописе у области опорезивања дохотка и имовине, мора поштовати наведене основне слободе, као и општу забрану дискриминације по основу држављанства, који су предвиђени њеним примарним правом. Брига о испуњењу овог захтева поверена је Европској комисији, која се сматра заштитником примарног законодавства ЕУ (енг. *guardian of the Treaties*).<sup>574</sup> Наиме, она има дужност да упозори државе чланице на пропусте у њиховом домаћем законодавству и да од њих захтева да

---

<sup>572</sup> Вид.: Vanessa E. Metzler, "The Relevance of the Fundamental Freedoms for Direct Taxation", *Introduction to European Tax Law on Direct Taxation* (eds. Michael Lang, Pasquale Pistone, Joseph Schuch, Claus Staringer), Linde Verlag, Vienna 2008, стр. 41.

<sup>573</sup> Вид.: В.Ј.М. Terra, Р.Ј. Wattel, *op.cit.*, стр. 55.

<sup>574</sup> Вид.: ЕСЈ, Case C-476/98, *Commission v. Germany*, [2002] ECR 9855, пара. 38.

предузму одговарајуће кораке. У супротном, Европска комисија покреће поступак пред ЕСП, који је врховни тумач права ЕУ.<sup>575</sup> Државе чланице ЕУ такође могу повести међусобне спорове, с тим што то није превише честа појава, барем када је у питању непосредно опорезивање. Поред наведеног, национални судови пред којима се појави питање примене законодавства ЕУ, које није у довољној мери јасно или претходно разјашњено да се сматра неспорним, (тзв. *acte clair/acte éclairé* доктрина)<sup>576</sup> имају право, а у случају судова последње инстанце и обавезу, да исто упуте ЕСП на прелиминарно одлучивање, где његово накнадно добијено тумачење постаје обавезујуће.<sup>577</sup>

Слично уставним судовима у оквирима појединачних држава, ЕСП уобличава национална пореска законодавства држава чланица ЕУ тиме што појашњава шта јесте, а нарочито шта није, у складу с основним начелима наднационалне творевине којој су оне добровољно приступиле.

Слобода кретања добара је утемељена чл. 30 СФЕУ, којим се између држава чланица забрањују све увозне и извозне царине и дажбине које имају исто дејство, односно све царинске дажбине фискалне природе.

Начело да грађани ЕУ имају право на слободно кретање и боравак на територији држава чланица (у складу с ограничењима и условима који су предвиђени

---

<sup>575</sup> Вид.: Ruth Mason, *Primer on Direct Taxation in the European Union*, Thomson/West, St. Paul 2005, стр. 15.

<sup>576</sup> Према *acte clair* доктрини, нема потребе да се питање примене законодавства ЕУ упућује ЕСП на прелиминарно одлучивање, када је одговор на њега тако недвосмислен и очигледан да не оставља простора за сумњу у његову исправност, независно од постојања ранијих пресуда ЕСП, по истом или сличном питању. *Acte éclairé* доктрина се заснива на примени прецедентног права. Наиме, није потребно упућивати питање примене права ЕУ на прелиминарно одлучивање ЕСП, у случају када је овај суд у ранијим пресудама то питање довољно разјаснио. За више о *acte clair* доктрини вид.: ECJ, Case C-283/81, *Srl CILFIT and Lanificio di Gavardo SpA v. Ministry of Health*, [1982] ECR 3415, пара. 13-16; Frans Vanistendael, "Consequences of the *Acte Clair* Doctrine for the National Courts and Temporal Effects of an ECJ Decision", *The Acte Clair in EC Direct Tax Law* (eds. Anna Paola Dourado, Ricardo da Palma Borges), IBFD, Amsterdam 2008, стр. 157-159.

<sup>577</sup> Вид.: R. Mason, *op.cit.*, стр. 18.



законодавством ЕУ)<sup>578</sup> представља почетну основу слободе кретања особа, која се наставља на њена два посебна облика: слободу кретања радника и слободу пословног настањивања. Слободу кретања радника и слободу пословног настањивања можемо посматрати обједињено у оквиру основне слободе кретања особа, с обзиром на то да је циљ обе да обезбеде неометано пословно настањивање држављана држава чланица Европске уније на целом њеном простору.

Слобода кретања радника је уређена чл. 45 СФЕУ који предвиђа:

“ У Унији се обезбеђује слобода кретања радника.

Слобода кретања радника обухвата укидање сваке дискриминације по основу држављанства између радника држава чланица у погледу запошљавања, накнаде за рад и других услова рада и запошљавања.

Ова слобода подразумева право, у складу са ограничењима оправданим разлозима јавне политике, јавне безбедности или јавног здравља:

- (а) да прихвате понуђено запослење;
- (б) да се у ту сврху слободно крећу на територији држава чланица;
- (в) да бораве у некој држави чланици ради запослења, у складу са одредбама закона и других прописа који уређују запошљавање држављана те државе;
- (г) да након престанка запослења у држави чланици остану на њеној територији, у складу са условима утврђеним уредбама које ће саставити Комисија.

Одредбе овог члана не примењују се на запошљавање у јавној служби.”

У погледу слободе пословног настањивања, СФЕУ прописује да су забрањена ограничења слободе пословног настањивања држављана једне државе чланице на територији друге државе чланице и да се ова забрана односи и на ограничења у оснивању заступништава, огранака или зависних привредних друштава.<sup>579</sup> СФЕУ посебно појашњава да се слобода пословног настањивања односи како на физичка лица која су држављани неке од држава чланица ЕУ, тако и на привредна друштва која су основана у складу са законодавством неке од држава чланица ЕУ, а чије је

---

<sup>578</sup> Вид.: чл. 21, ст. 1 СФЕУ.

<sup>579</sup> Вид.: чл. 49, ст. 1 СФЕУ.

регистровано седиште, централна управа или главно место пословања у ЕУ.<sup>580</sup> Другим речима, СФЕУ држављанство везује за физичка лица, а правна лица која испуњавају одређене предуслове, изједначава у третману са држављанима.<sup>581</sup>

Уз одређене изузетке,<sup>582</sup> слобода пружања услуга подразумева забрану ограничења која се односе на држављане (укључујући и привредна друштва која се таквима могу сматрати) држава чланица ЕУ, који немају своје седиште у оној држави чланици у којој се налази седиште особе којој се услуга пружа.<sup>583</sup> Ова основна слобода је занимљива из два разлога. Наиме, у чл. 56, ст. 2 СФЕУ примећујемо склоност ка отварању могућности за њено уживање и држављанима трећих држава (држава које нису чланице ЕУ). Поред наведеног, слобода пружања услуга би се *prima facie* могла разумети као на неки начин подређена осталим основним слободама (слободи кретања добара, капитала или особа). Наиме, чл. 57, ст. 1 СФЕУ предвиђа да се услугама, у смислу СФЕУ, сматрају „услуге које се, уобичајено обављају уз накнаду, у мери у којој нису уређене одредбама које се односе на слободу кретања робе, капитала и особа.“ Међутим, ЕСП је заузео становиште да наведена норма СФЕУ, која условљава разумевање појма „услуге“, у смислу слободе њиховог пружања, с одредбама којима се уређују остале основне слободе, не доводи до стављања у подређени положај ове основне слободе.<sup>584</sup>

Прелиминарно читање одредби СФЕУ о слободи пружања услуга наводи нас на два питања:

- Да ли и у случају начела садржаних у СФЕУ морамо да водимо рачуна о томе јесу ли државе чланице ЕУ до краја сагледале све последице њихове примене?
- Да ли постоји хијерархија између основних слобода и који је њен значај?

---

<sup>580</sup> Вид.: чл. 54 СФЕУ.

<sup>581</sup> Вид.: К. van Raad, *Nondiscrimination in International Tax Law*, стр. 40.

<sup>582</sup> Вид.: чл. 58 СФЕУ.

<sup>583</sup> Вид.: чл. 56, ст. 1 СФЕУ.

<sup>584</sup> Вид.: ЕСЈ, С-452/04, *Fidium Finanz*, [2006] ECR I-9521, пара. 32.

Одговор на прву недоумицу би се најбоље могао сажети у речи *донекле*, односно у закључку да су се и државе чланице ЕУ, у одређеној мери, препустиле искушењима прокламовања општих начела, без претходног темељног разумевања њиховог домашаја (што пракса ЕУ правде у области непосредних пореза веома јасно одсликава). У погледу хијерархије основних слобода ово питање има значаја само када је право на њихово уживање пружено лицима која нису држављани неке од држава чланица ЕУ, што је случај једино са последњом од њих – слободом кретања капитала.<sup>585</sup> Наиме, према чл. 63 СФЕУ забрањена су сва ограничења кретања капитала и платног промета између држава чланица и између њих и држава које то нису.

С друге стране, СФЕУ предвиђа више изузетака од овако широко постављене основне слободе:

- У односу на треће земље, њоме нису обухваћена ограничења која су постојала на дан 31. децембра 1993. године, сходно домаћем праву или праву ЕУ, у вези са кретањем капитала у или из њих, а која укључују она која се односе на непосредна улагања, као и улагања у непокретности, оснивање, пружање финансијских услуга или пласирање хартија од вредности на тржишта капитала.<sup>586</sup>
- Њоме се не спречавају државе чланице ЕУ да примењују одредбе свог пореског права, којима се прави разлика између обвезника који нису у истом положају, у погледу места њиховог резидентства, односно места у коме је уложен њихов капитал.<sup>587</sup>
- Начело слободе кретања капитала и платног промета не спречава државе чланице да предузму све неопходне мере да би спречиле повреду домаћих закона и других прописа, нарочито у области опорезивања и бонитетног надзора финансијских институција, или да утврђују поступке

---

<sup>585</sup> Вид.: V. E. Metzler, *op.cit.*, стр. 41.

<sup>586</sup> Вид.: чл. 64, ст. 1 СФЕУ. У случају Бугарске, Естоније и Мађарске овим изузетком су обухваћени прописи који су били на снази закључно са 31. децембром 1999. године.

<sup>587</sup> Вид.: чл. 65, ст 1, тач. а) СФЕУ.

пријављивања кретања капитала за потребе прикупљања административних или статистичких података, или да предузму мере оправдане разлозима јавне политике или јавне безбедности.<sup>588</sup>

- Њоме се не доводи у питање примена ограничења на право пословног настањења, која су у складу са СФЕУ, односно СЕУ.<sup>589</sup>

Враћајући се на дилему да ли постоји каква хијерархија између основних слобода, напомињемо да је у случајевима који укључују елемент држава које нису чланице ЕУ, ЕСП био и остао пред изазовом да ли да слободи кретања капитала да снагу која би прешироко отворила приступ заједничком тржишту и њиховим држављанима. Примера ради, пореско питање које се односи на опорезивање дивиденди се може подвести и под слободу пословног настањења, као и под слободу кретања капитала. Прву могу уживати само држављани држава чланица ЕУ, али се ова друга пружа *erga omnes* (узимајући у обзир значајне изузетке од општег правила). ЕСП затвара врата држављанима трећих земаља тиме што уводи доктрину примарно угрожене основне слободе.<sup>590</sup> У нашем примеру, уколико би утврдио да обвезничково учешће у капиталу исплатиоца дивиденди омогућава његов одлучујући утицај на пословање друштва, ЕСП би давањем оваквог статуса слободи пословног настањења искључио потребу за расправом о примени слободе кретања капитала, чиме онима који нису држављани држава чланица ЕУ онемогућава заштиту, коју би у овом случају могло да пружи њено примарно законодавство.<sup>591</sup> Исход је да ЕСП редовно пружа заштиту портфолио

<sup>588</sup> Вид.: чл. 65, ст. 2, тач. б) СФЕУ.

<sup>589</sup> Вид.: чл. 65, ст. 2 СФЕУ.

<sup>590</sup> Вид.: За више о доктрини примарно угрожене слободе вид.: Дејан Поповић, Гордана Илић-Попов, „Право Европске уније о директним порезима и треће државе: екстерна димензија слободе кретања капитала“, *Анали Правног факултета у Београду*, 2/2011, стр. 13-16. Неки од примера у којима је ЕСП применио доктрину примарно угрожене слободе су: ECJ, Case C-251/98, *C. Baars v. Inspecteur der Belastingen Particulieren/Ondernemingen Gorinchem*, [2000] ECR I -2787; ECJ, Case C-524/04, *Test Claimants in the ThinCap Group Litigation v. Commissioners of Inland Revenue*, [2007] ECR I-02107.

<sup>591</sup> Вид.: Axel Cordewener, Georg W. Kofler, Clemens P. Schindler, “Free Movement of Capital, Third Country Relationships and National Tax Law: An Emerging Issue Before the ECJ”, *European Taxation*, Vol. 47, No. 3/2007, стр. 113.

инвестицијама (инвестицијама које не омогућавају одлучујући утицај на пословање друштва) путем чл. 63 СФЕУ, односно слободе кретања капитала, док улагаче са значајним учешћем у капиталу привредних друштва, најчешће, посматра из перспективе чл. 49 СФЕУ, односно слободе пословног настајења.<sup>592</sup>

ЕСП, у случајевима који укључују треће државе и у којима је могуће препознати кршење начела слободе кретања капитала и неке друге основне слободе, сматра ограничавање ове прве као неминовну последицу дозвољеног искључивања њихових држављана из обухвата оних слобода, које су намењене за примену само унутар односа који се одвијају између држављана држава чланица ЕУ, при чему такву неминовност узима као довољну да оправда одбацивање даљег разматрања представке.<sup>593</sup>

Поред наведеног приступа ЕСП у давању предности основним слободама, у случају трећих земаља је приметна и његова већа спремност и на прихватање оправдања држава чланица ЕУ за увођење разноврсних, горе поменутих, ограничења у погледу саме слободе кретања капитала.<sup>594</sup>

Претходна расправа нас наводи на закључак да (за потребе наше анализе) ставове ЕСП морамо узимати са резервом, пошто је могуће да су у њих уткани и виши интереси ЕУ, односно њених држава чланица, а не само чисто правни аргументи. Као и у бројним примерима везаним за Модел-конвенцију ОЕЦД, и на овом месту се морамо запитати зашто су државе чланице ЕУ пропустиле да, у оквиру СФЕУ, предвиде правила о међусобној хијерархији основних слобода, нарочито у случају присуства страног елемента (држављанина треће земље), већ је то препуштено ЕСП, који је проблему изгледа приступио с унапред постављеним циљем да тај

---

<sup>592</sup> Вид: Д. Поповић, Г. Илић-Попов, „Право Европске уније о директним порезима и треће државе: екстерна димензија слободе кретања капитала“, стр. 15.

<sup>593</sup> Вид.: Axel Cordewener, Georg W. Kofler, Clemens P. Schindler, “Free Movement of Capital and Third Countries: Exploring the Outer Boundaries with *Lasertec, A and B and Holböck*”, *European Taxation*, Vol. 47, No. 9/2007, стр. 372.

<sup>594</sup> Вид.: Christiana HJI Panayi, “The Fundamental Freedoms and Third Countries: Recent Perspectives”, *European Taxation*, Vol. 48, No. 11/2008, стр. 579-582.

елеменат, што је могуће шире, искључи из обухвата *европских* слобода. Поповић и Илић-Попов наводе да је уношење правила којима се забрањују сва ограничења у кретању капитала и плаћањима између држава чланица, као и између њих и трећих земаља, 1993. године, засновано „на настојањима да се на тај начин консолидују поузданост како инвестиција у Европи, тако и настајуће заједничке валуте (евро) и гарантују њена будућа међународна флексибилност и употреба.“<sup>595</sup>Када се цитирано образложење доведе у везу са полазном премисом да се право ЕУ темељи на четири основне слободе, које би начелно морале да буду међусобно равноправне, долазимо до закључка да односе са државама које нису чланице ЕУ није ни требало подводити под опште одредбе о основним слободама, већ им је требало посветити посебне норме, које не би угрожавале хијерархијску једнакост основних слобода.

### **3. Дискриминација и ограничења основних слобода из СФЕУ у области пореза на доходак и на имовину**

Мада основне слободе представљају скуп разноврсних начела, у оквиру којих се истовремено користе изрази *дискриминација* и *ограничења*, провера њиховог поштовања, у области пореза на доходак и на имовину, своди сена утврђивање постојања дискриминације.<sup>596</sup>

Да би *дискриминација* била препозната, неопходно је да посматрану појаву упоредимо с оном која јој је слична, док је утврђивање постојања *ограничења* могуће и без увођења упоредивости у анализу, односно ограничење не мора бити повезано са неравноправношћу. Примера ради, препрека на путу ограничава

---

<sup>595</sup> Д. Поповић, Г. Илић-Попов, „Право Европске Уније о директним порезима и треће државе: екстерна димензија слободе кретања капитала“, стр. 8-9.

<sup>596</sup> Вид.: Richard Lyal, “EU Report”, *Non-discrimination at the Crossroads of International Taxation*, IFA Cahiers de Droit Fiscal International, Vol. 93a, Sdu Fiscale & Financiele Uitgevers, Amersfoort 2008, стр. 64; Daniela Hohenwarter, “The Allocation of Taxing Rights in the Light of the Fundamental Freedoms of EC Law”, *Tax Treaty Law and EC Law* (eds. Michael Lang, Joseph Schuch, Claus Staringer), Kluwer Law International, Alphen aan den Rijn 2007, стр. 98-99.

слободу кретања, али то чини равноправно у односу на било кога ко се тим путем креће. Уколико нашу анализу вратимо у оквиру права ЕУ, можемо закључити да забране ограничења основних слобода обухватају све прописе држава чланица ЕУ који представљају препреку слободном приступу тржишту ЕУ, независно од тога да ли ти прописи у себи садрже било какве елементе различитог третмана, односно дискриминације. Међутим, у области пореза на доходак и на имовину готово је немогуће пронаћи правила која спутавају слободан приступ тржишту, а да то не чине путем дискриминације,<sup>597</sup> осим уколико опорезивање као такво не сматрамо ограничењем. Тера и Вател (*Ben J.M. Terra, Peter J. Wattel*) указују да би забрана недискриминаторних ограничења у области непосредних пореза веома брзо имала за последицу укидање не само пореза, него и сâмих држава.<sup>598</sup> Прихватајући као неспорно да државе чланице ЕУ имају право да доносе засебне пореске законе у области пореза на доходак и пореза на имовину, односно да им право ЕУ не одузима сувереност у овој области, закључујемо да ограничења основних слобода из СФЕУ, у оквиру непосредног опорезивања, морају бити последица дискриминације.

У јуриспруденцији ЕСП наилазимо на незнатан број пресуда које су биле везане за примену прописа држава чланица ЕУ у области пореза на доходак, односно добит, а које се у литератури наводе као примери када је овај суд препознао забрањене облике ограничења основних слобода, без обзира на непостојање дискриминације.<sup>599</sup> Међу њима се као најзначајнији издваја случај *Футура*,<sup>600</sup> где је ЕСП препознао забрањени облик ограничења слободе пословног настајења у норми луксембуршког законодавства, које је захтевало да сталне пословне јединице нерезидентних обвезника воде посебно књиговодство у складу са луксембуршким прописима, како би оствариле право на пренос губитака из

---

<sup>597</sup> Вид.: Georg Kofler, "Double Taxation and European Law: Analysis of the Jurisprudence", *Double Taxation within the European Union* (ed. Alexander Rust), Kluwer Law International, Alphen aan den Rijn 2011, стр. 98.

<sup>598</sup> Вид.: В.Ј.М. Тера, П.Ј. Вател, *op.cit.*, стр. 38.

<sup>599</sup> Вид.: G. Kofler, *op.cit.*, стр. 97.

<sup>600</sup> ECJ, Case C-250/95, *Futura Participations SA and Singer v. Administration des contributions*, [1997] ECR I-2471.

прошлости на рачун опорезиве добити. Мада су и домаћа привредна друштва била подвргнута истој обавези вођења пословних књига у складу са луксембуршким прописима, ЕСП је сматрао да се ограничење слободе пословног настањења састоји у томе што су централе сталних пословних јединица подвргнуте обавези вођења пословних књига и усвојим државама порекла, па им стога луксембуршки захтев удвостручује административни терет.<sup>601</sup>

Одлука у предмету *Футура* пре може разумети као пример изузетно једностраног сагледавања дискриминације, из које проистиче ограничење слободе пословног настањења, него као пример када је ЕСП препознао забрањени облик ограничења основне слободе, без обзира на изостанак дискриминације. За овакав став налазимо неколико аргумената:

- У образложењу пресуде у предмету *Футура*, ЕСП упоређује положај страних привредних друштава која имају сталне пословне јединице у Луксембургу, са положајем луксембуршких привредних друштава. Другим речима, сâм ЕСП постојање ограничења основне слободе пословног настањења утврђује путем препознавања дискриминације.<sup>602</sup>
- Правобранилац (енг. *Advocate General*) Ленц (*Carl Otto Lenz*) у свом мишљењу датом у поводу предмета *Футура* искључиво користи израз *дискриминација* (енг. *discrimination*), што потврђује да нисмо усамљени у погледу разумевања перспективе из које је ЕСП посматрао ограничење основне слободе пословног настањења у овом случају.<sup>603</sup>
- Образложење одлуке ЕСП у предмету *Футура*, али и мишљење правобраниоца Ленц, садржи неке значајне недостатке, који морају бити узети у обзир. Наиме, у њима се не помиње на који начин решити проблем разлика у рачуноводственим правилима држава. Поред наведеног, видимо да су у оквиру судске расправе, у погледу обавеза вођења одвојених пословних књига, у исту равн стављана страна привредна друштва и њихове сталне пословне јединице у Луксембургу, и луксембуршка привредна друштва и

---

<sup>601</sup> Вид.: *ibid.*, пара. 43.

<sup>602</sup> Вид.: *ibid.*, пара. 22-26.

<sup>603</sup> Вид.: AG opinion, C-250/95, *Futura*, Lenz, 5 November 1996, пара. 29-40.



њихови огранци у Луксембургу, што је свакако погрешно, с обзиром на то да је постојање огранака домаћих привредних друштава у Луксембургу потпуно ирелевантно за потребе опорезивања добити.<sup>604</sup>

Случај *Футура* није изузетак који може да оспори премису према којој постојање ограничења основних слобода СФЕУ, у области непосредних пореза, треба утврђивати путем препознавања дискриминације. Он је, у најбољем случају, изузетак који потврђује правило, а ми смо се постарали да образложимо наше мишљење да он не представља било какав изузетак, већ само пример спорне судске одлуке, која се заснива на забрани ограничења које произлази из дискриминације.

Хронолошки посматрајући праксу ЕСП, уочавамо да он веома рано проширује примену основних слобода не само на случајеве непосредне, већ и на оне посредне или скривене дискриминације,<sup>605</sup> што отвара бројна питања која су повезана с исправним одређивањем упоредивих појава. Да би се препознало постојање дискриминације, потребно је пронаћи било упоредиву појаву која је подвргнута различитом пореском третману, или различиту појаву код које се примењују иста правила као у оној која је предмет одлучивања, где се у оба случаја јавља дискриминација. За разлику од Коментара Модел-конвенције ОЕЦД,<sup>606</sup> ЕСП не прави разлику између посредне и скривене дискриминације, већ користи оба израза да би означио исту појаву – употреба начелно дозвољених критеријума за разликовање пореских обвезника, која за последицу има дискриминацију по основу држављанства.<sup>607</sup>

Можемо, дакле, закључити да, у оквиру одредби СФЕУ којима се уређују основне слободе, иза појма „дискриминација“ увек стоји захтев за утврђивањем различитог третмана по основу држављанства, односно припадности у случају правних лица (у наредним разматрањима под појмом држављанство

---

<sup>604</sup> Вид.: *ibid.*, пара. 50.

<sup>605</sup> Вид.: ЕСЈ, Case C-152/73, *Sotgiu*, [1974] ECR 153, пара 11.

<sup>606</sup> Вид.: горе, стр. 137.

<sup>607</sup> Вид.: N. Vammens, *op.cit.*, фуснота бр. 1131.

подразумеваћемо и припадност правних лица, осим у случајевима када је забрана дискриминације по основу држављанства искључиво везана за физичка лица). Уколико је, пак, предвиђена забрана ограничења права на уживање основних слобода, онда то подразумева, у области непосредних пореза, поред забране дискриминације по основу држављанства (непосредне и посредне), и забрану свих других облика дискриминације између оних који су одлучили да примене неку од основних слобода СФЕУ и оних који остају само унутар граница матичне државе. По правилу, сви такви остали облици дискриминације се свODE на посредну дискриминацију по основу држављанства, с тим што се у неким случајевима могу јавити и други основи за недозвољени различит третман, о чему ће бити више речи у оквиру анализе јуриспруденције ЕСП.

Одређивања обухвата заштите која се пружа основним слободама из СФЕУ, је питање коме морамо посветити одговарајућу пажњу. На првом месту, можемо изнети ограду да се основне слободе односе само на случајеве који укључују прекогранични елемент, и то првенствено онај унутар саме ЕУ (с изузетком слободе кретања капитала).<sup>608</sup> Узимајући у обзир претходно изречено, намеће нам се питање да ли примарно законодавство СФЕУ пружа заштиту само у ономе што можемо, угледајући се на доминантни приступ у упоредној литератури, назвати државом домаћином (енг. *host state*), или и у оној држави коју можемо назвати државом порекла (енг. *home state*). Правила о забрани дискриминације у међународном опорезивању дохотка и имовине се обично усмеравају на државу домаћина, и пред њу постављају захтев да држављане других држава подвргне истом опорезивању као и сопствене држављане. С друге стране, држава порекла је слободна да своје држављане стави у неповољнији положај у односу на странце. Међутим, у пореском праву ЕУ забрана дискриминације се односи на обе државе, што је ЕСП потврдио у више својих одлука.<sup>609</sup>

---

<sup>608</sup> Вид.: Axel Cordewener, "The Prohibitions of Discrimination and Restriction Within the Framework of the Fully Integrated Internal Market", *EU Freedoms and Taxation* (ed. Frans Vanistendael), EATLP International Tax Series Vol. 2, IBFD, Amsterdam 2006, стр. 7.

<sup>609</sup> Вид.: ECJ, Case C-9/02, *Lasteyrie du Saillant* [2004] ECR I-2409, пара 46 ; ECJ, Case C-470/04, *N*, [2006] ECR I-7409, пара 35.

Чак и уколико се утврди да крши неку од основних слобода предвиђених СФЕУ, норма домаћег законодавства државе чланице ЕУ и даље може опстати, уколико ЕСП прихвати да је она оправдана у складу са изузецима изричито наведеним у СФЕУ или онима који су резултат његове судске праксе. Ипак, начин на који се оправдани изузетак уређује мора бити у складу са начелом сразмерности, које у однос ставља циљ и последице на први поглед оправдане дискриминације. У случају да ЕСП оцени да се до, иначе, прихватљивог циља могло доћи на начин који би носио мање штетне последице, предметна одредба неће моћи да опстане.<sup>610</sup>

Пре него што се упустимо у разматрање одређених пресуда ЕСП у области непосредних пореза, морамо упозорити да је за њихово разумевање пресудно имати на уму сврху којој теже све одредбе европског права, као и саме институције ЕУ, а која је најјасније изложена у чл. 3 СЕУ:

“Циљ Уније је унапређење мира, њених вредности и благостања њених народа.

Унија нуди својим грађанима простор слободе, безбедности и правде без унутрашњих граница, на којем је осигурано слободно кретање лица уз одговарајуће мере у погледу контроле спољних граница, азила, имиграције, као и спречавања и борбе против криминала.

Унија успоставља унутрашње тржиште. Унија ради на одрживом развоју Европе, који почива на уравнотеженом економском расту и стабилности цена, високо конкурентној социјалној тржишној привреди, чији је циљ пуна запосленост и друштвени напредак, као и висок ниво заштите и побољшање квалитета животне средине. Унија подстиче научни и технички напредак.

Унија се бори против друштвене искључености и дискриминације и подстиче социјалну правду и заштиту, равноправност жена и мушкараца, солидарност између генерација и заштиту права детета.

---

<sup>610</sup> Вид.: Matthias Dahlberg, *Direct Taxation in Relation to the Freedom of Establishment and the Free Movement of Capital*, Kluwer Law International, The Hague 2005, стр. 118.

Унија унапређује економску, социјалну и територијалну кохезију и солидарност међу државама чланицама.

Унија поштује своју богату културну и језичку различитост и обезбеђује очување и унапређење европске културне баштине.”<sup>611</sup>

## **II Пракса ЕСП у примени основних слобода у области опорезивања дохотка и имовине**

Пракса ЕСП у области непосредних пореза је у протеклих 30 година из темеља променила пореско окружење ЕУ, односно законодавства њених држава чланица. Њоме се отклања дискриминација по основу држављанства, посредна и непосредна, односно ограничења основних слобода, која су у области пореза на доходак и на имовину, поновимо, последица дискриминације. Дискриминација, увек произлази из норми законодавства држава чланица ЕУ, а уклањањем дискриминаторних прописа, као и давањем тумачења утицаја одредби СФЕУ о основним слободама на опорезивање дохотка и имовине у државама чланицама ЕУ, ЕСП уобличава њихово пореско право.

С обзиром на то да би било несврнисходно разматрати све пресуде ЕСП које су везане за примену основних слобода на питања опорезивања дохотка и имовине, у нашој даљој разради осврнућемо се на оне у којима су прокламована кључна тумачења, од којих зависи разумевање пореског права ЕУ. Поред наведеног, како би смо добили јаснију слику, разматраће одлука ЕСП ћемо тематски поделити према појединачним основним слободама које су биле предмет одлучивања, с тим што ћемо водити рачуна да укажемо на везу и однос између различитих основних слобода у појединим случајевима, који су имали истовременог додира са више њих.

Примена слободе кретања добара у области непосредног опорезивања не завређује посебну пажњу, пошто је она веома ограниченог обима.<sup>612</sup> Наиме, слобода кретања

---

<sup>611</sup> Чл. 3, ст. 1-3 СЕУ.

добара је од прворазредног значаја за потребе успостављања јединственог унутрашњег тржишта, али се њена важност доминантно одсликава у области посредних пореза (царине, акцизе и порез на додату вредност). Једна пресуда ЕСП указује на то да се ова основна слобода, ипак, не би смела у потпуности занемарити у области опорезивања дохотка и имовине. У спору који је пре три деценије Европска комисија покренула против Француске, ЕСП је препознао кршење слободе кретања добара у пореским прописима ове државе, који су дозвољавали новинско-издавачким кућама да образују неопорезиве резерве за набавку опреме или зграда које се користе у њиховој делатности, односно признавали за пореске потребе расходе који су по овом основу настали, с тим што се право на ове олакшице није односило на издања која су штампана у иностранству.<sup>613</sup> Француске новинско-издавачке куће су описаним одредбама биле усмерене да своја издања штампају у земљи, с обзиром на то да би, у случају да то чине ван Француске, имале више обавезе по основу пореза на добит. Како се издања штампана ван земље морају увести, Француска је одредбама свог законодавства у области непосредних пореза ограничавала њихов увоз, односно правила је недозвољену разлику између промета у земљи и прекограничног промета унутар ЕУ, у корист првог.<sup>614</sup>

## 1. Слобода кретања особа

Сложеност основне слободе кретања особа, која, поновимо, обухвата и право грађана ЕУ на слободно кретање и настањење на целом њеном простору, слободно кретање радника и слободу пословног настањења, захтева да сваком од њена три облика посветимо одговарајућу пажњу.

---

<sup>612</sup> Вид.: М. Helminen, *EU Tax Law: Direct Taxation*, IBFD, Amsterdam 2011, стр. 65.

<sup>613</sup> Вид.: ECJ, Case C-18/84, *Commission v. French Republic*, [1985] ECR 1339. Значај ове пресуде истиче и Илић-Попов. Вид.: Гордана Илић-Попов, *Пореско право Европске уније*, Службени гласник, Београд 2004, стр. 27.

<sup>614</sup> Вид.: ECJ, Case C-18/84, *Commission v. French Republic*, пара. 16 и 17.

### 1.1 Право грађана ЕУ на слободно кретање и настањење на целом њеном простору

Посматрано из српске перспективе, пресуде ЕСП у случајевима које је Европска комисија покренула против Португалије<sup>615</sup> и Шведске<sup>616</sup> због кршења права грађана ЕУ на слободно кретање и настањење на целом њеном простору имају прворазредан значај због сличности прописа тих држава, који су били предмет одлучивања ЕСП, и оних које налазимо у ЗПДГ (додуше, уколико прихватимо тумачења која им дају мишљења Министарства финансија Србије).<sup>617</sup>

Наиме, португалско пореско законодавство је предвиђало пореско ослобођење за капиталне добитке остварене продајом обвезничког места становања, под условом да је овако остварена средства уложио у куповину новог места становања у Португалији. У случају улагања у куповину места становања ван Португалије, ослобођење се није примењивало. Уколико порески обвезник није запослен, нити има намеру да ступи у радни однос, односно уколико се не бави самосталном делатношћу, описане одредбе португалског права би могле да се посматрају искључиво у оквиру кршења права грађана ЕУ на слободно кретање и настањење на целом њеном простору.<sup>618</sup> С друге стране, за оне радно активне или вољне да се упусте у пословне подухвате, ЕСП је разматрање свео на питање поштовања слободе кретања радника и слободе пословног настањења.<sup>619</sup> У овом предмету је ЕСП исправно поставио питање да ли португалско пореско законодавство чини мање привлачном одлуку пореских обвезника да се населе ван Португалије? Другим речима, примарно право ЕУ подразумева да њени грађани имају слободу да одлуче где желе да живе, а Португалија својим пореским прописима усмерава овај избор на останак у земљи. Због тога је, одбацивши сва оправдања које је ова држава изнела,<sup>620</sup> ЕСП 2006. године пресудио у корист Европске комисије,

<sup>615</sup> Вид.: ЕСЈ, Case C-345/05, *Commission v. Portugal*, [2006] ECR I - 10633.

<sup>616</sup> Вид.: ЕСЈ, Case C-104/06, *Commission v. Sweden*, [2007] ECR I – 671.

<sup>617</sup> Вид.: горе, стр. 45.

<sup>618</sup> Вид.: ЕСЈ, Case C-345/05, *Commission v. Portugal*, пара. 37.

<sup>619</sup> Вид.: *ibid.*, пара. 20.

<sup>620</sup> Вид.: *ibid.*, пара. 25-36.

оценивши да описане одредбе португалског пореског законодавства крше слободу кретања особа у свим њеним аспектима, укључујући и право грађана ЕУ на слободно кретање и настањење на целом њеном простору. Три месеца касније, ЕСП је поступио на идентичан начин у готово пресликаном случају, који је Европска комисија покренула против Шведске.

Оба наведена предмета су била усмерена према законодавству државе порекла пореског обвезника, чије су норме дискриминисале оне који су одлучили да се из ње иселе у поређењу са онима који остају. Међутим, оно што закључујемо из одлуке ЕСП у случају *Шемп*<sup>621</sup> је да се право на слободно одлучивање мора посматрати само на нивоу појединачног пореског обвезника. Наиме, немачко пореско законодавство је признавало обвезницима право да умање своју основицу пореза на доходак за плаћене износе алиментације, под условом да је бивши супружник порески резидент Немачке или да се, уколико је порески резидент неке друге државе чланице ЕУ, обезбеди потврда њених пореских органа да је примљена алиментација у њој и опорезована. У конкретном случају, бивши супружник пореског резидента Немачке, господина Шемпа, је била порески резидент Аустрије, државе у којој алиментације нису биле опорезиве. Господин Шемп је сматрао да такве одредбе немачког пореског законодавства ограничавају његово право на слободно кретање и настањење на читавом простору ЕУ, али је ЕСП уочио да оно није угрожено.<sup>622</sup> Наиме, он је доведен у неповољнији порески положај не сопственом вољом, већ избором његовог бившег супружника, а више пореске обавезе су проузроковане разликама у пореским системима држава чланица ЕУ, које примарно право ЕУ дозвољава.<sup>623</sup> Другим речима, господину Шемпу није била отежана његова одлука да евентуално напусти Немачку, већ је он сносио последице избора места за живот свог бившег супружника. Стога је ЕСП донео одлуку да наведене одредбе немачког пореског законодавства не представљају кршење овог облика основне слободе кретања особа.

---

<sup>621</sup> Вид.: ECJ, Case C-403/03, *Schempp*, [2005] ECR I – 6421.

<sup>622</sup> Вид.: *ibid.*, пара. 43.

<sup>623</sup> Вид.: *ibid.*, пара. 45 и 46.

За потребе опорезивања у држави домаћину веома значајном се чини пресуда ЕСП у предмету *Турпеинен*.<sup>624</sup> Госпођа Турпеинен је остварила право на пензију у Финској, али је по пензионисању одлучила да живот настави у топлијим крајевима, коначно се настанивши у Шпанији. На овај начин, она је престала да буде порески резидент Финске, а овај статус је стекла у Шпанији. Уговор о избегавању двоструког опорезивања између ове две државе је препуштао Финској право на опорезивање пензије госпође Турпеинен, при чему јој је она била једини извор прихода. Према финском законодавству, приходи нерезидената су били опорезовани по одбитку применом стопе од 35%, док је за резиденте било предвиђено прогресивно опорезивање, стопама од 0% до 55%, што је доводило до могућности да нерезидент буде опорезован више, у односу на исти доходак који остварује резидент.<sup>625</sup> Ослањајући се на раније одлуке, о којима ће бити више речи доцније, ЕСП је оценио да описане одредбе финског пореског права нису у складу са правом грађана ЕУ на слободно кретање и настањивање на читавом њеном простору (слобода кретања радника није узета у обзир, пошто госпођа Турпеинен није ни могла бити запослена), с обзиром на то да је у случају госпође Турпеинен стварно и дошло до неповољнијег опорезивања нерезидента у односу на резиденте у упоредивим околностима, а да је таква последица проузрокована њеним избором места за живот.<sup>626</sup> У овом предмету, Финска је, као оправдање за уочену дискриминацију, навела примереност опорезивања по одбитку прихода нерезидената у светлу спречавања пореске евазије,<sup>627</sup> али га је ЕСП одбацио, указујући на широке могућности за сарадњу пореских органа држава чланица, које су уређене секундарним законодавством ЕУ.<sup>628</sup>

Случај *Турпеинен* нам омогућава да дођемо до два веома важна закључка:

- Уобичајени приступ опорезивању нерезидената се не може безусловно прихватити у оквирима ЕУ, јер право ЕУ отвара њеним државама чланицама бројне могућности за сарадњу у борби против избегавања пореза.

---

<sup>624</sup> Вид.: ЕСЈ, Case C-520/04, *Turpeinen*, [2006] ECR I – 10685.

<sup>625</sup> Вид.: *ibid.*, пара. 3-8.

<sup>626</sup> Вид.: *ibid.*, пара. 18-34.

<sup>627</sup> Упр: горе, стр. 53-54 .

<sup>628</sup> Вид.: ЕСЈ, Case C-520/04, *Turpeinen*, пара. 35-37.



- За потребе норми о забрани дискриминације у пореском праву ЕУ резидентни и нерезидентни обвезник могу бити упоредиви.

Наша наредна разматрања ће првенствено бити посвећена начину на који је ЕСП заузео потпуно супротно становиште од онога који у погледу упоредивости резидената и нерезидената налазимо у Коментару Модел-конвенције ОЕЦД 2010.

### *1.2 Слобода кретања радника*

Уколико се подсетимо да слобода кретања радника обухвата укидање сваке дискриминације по основу држављанства између радника држава чланица ЕУ у погледу запошљавања, накнаде за рад и других услова рада и запошљавања,<sup>629</sup> а затим, поново, увидом у њихова пореска законодавства утврдимо да у њима држављанство, по правилу, не игра било какву улогу у одређивању размера пореских обавеза, могли бисмо претпоставити, нарочито узимајући у обзир све оно што смо претходно навели у погледу тумачења чл. 24, ст. 1 Модел-конвенције ОЕЦД 2010/2011, да ова основна слобода нема превише утицаја на питања међународног опорезивања дохотка.

Међутим, вероватно прва пресуда у области слободе кретања радника, у којој је ЕСП одлучивао о усклађености одредби луксембуршког пореза на доходак грађана са слободом кретања радника<sup>630</sup> садржи следеће упечатљиво запажање: “Иако се критеријум постојања пребивалишта на националној територији, који се појављује у вези са остваривањем права на повраћај више обустављеног пореза по одбитку, примењује без обзира на држављанство пореског обвезника, постоји ризик да ће он нарочито штетити пореским обвезницима који су држављани осталих држава чланица. То је зато што ће често таква лица у току године напуштати земљу или у њој заснивати боравиште.”<sup>631</sup>

---

<sup>629</sup> Вид.: чл. 45, ст. 2 СФЕУ.

<sup>630</sup> Вид.: ECJ, Case C-175/88, *Biehl*, [1990] ECR I – 01779.

<sup>631</sup> *Ibid.*, пара. 14.

Укратко, ЕСП препознаје могућност да критеријуми за одређивање размера пореских обавеза или права пореских обвезника, који нису изричито везани за њихово држављанство, могу водити посредној или скривеној дискриминацији по овом основу. Међутим, с обзиром на то да је у наведеном случају порески обвезник био и луксембуршки резидент, било је потребно још пет година да ЕСП да пуну снагу свом изложеном тумачењу. У међувремену, у пресуди *Бахман*,<sup>632</sup> ЕСП је још једном потврдио своје гледиште да наизглед неутралне норме које предвиђају идентична права и обавезе и за држављане и за странце могу водити забрањеним облицима дискриминације, уколико се потврди да је различит третман последица њихове примене.

Одлука која је „потресла“ свет међународног опорезивања дохотка и имовине из темеља донета је 14. фебруара 1995. године у случају *Шумахер*.<sup>633</sup> Господин Шумахер је био држављанин Белгије, запослен у Немачкој у периоду од 15. маја 1988. године до 31. децембра 1989. године. Међутим, како је он истовремено наставио да живи са својом породицом у Белгији, у Немачкој је био опорезован као нерезидентни обвезник. С обзиром на његов статус нерезидента, немачки порески прописи му нису омогућавали да у њој искористи право на лична ослобођења и породичне олакшице, који су били ограничени само на резидентне обвезнике. Упркос томе, господин Шумахер је захтевао да буде опорезован у складу са правилима која важе за пореске резиденте Немачке, а правни пут одбране овог захтева га је на крају довео до Европског суда правде.<sup>634</sup>

Тумачење ЕСП у погледу упоредивости резидентних и нерезидентних обвезника садржано у *Шумахер* одлуци захтева да буде изложено у изворном облику:

“У оквиру непосредног опорезивања, околности резидената и нерезидената, по правилу, нису упоредиве.

---

<sup>632</sup> Вид.: ECJ, Case C-204/90, *Bachmann v. Belgian State*, [1992] ECR I-249, пара 8-11.

<sup>633</sup> Вид.: ECJ, Case C-279/93, *Finanzamt Köln-Altstadt v. Roland Schumacker*, [1995] ECR I-225.

<sup>634</sup> Вид.: *ibid.*, пара. 1-19.

Приходи остварени на територији државе чланице од стране нерезидента у највећем броју случајева чине само део његовог укупног дохотка, који је концентрисан у месту његовог резидентства. Поред наведеног, нерезидентову економску снагу, одређену на основу његовог целокупног дохотка и личних и породичних прилика, лакше је утврдити у средишту његових личних и пословних интереса. Најчешће је то место његовог уобичајеног становања. Стога међународно пореско право, а нарочито Модел-конвенција ОЕЦД, препознаје да је, по правилу, свеобухватно опорезивање обвезника, уз узимање у обзир њихових личних и породичних прилика, домен државе резидентства.

Околности резидента су другачије све дотле док је већи део његовог дохотка уобичајено концентрисан у држави резидентства. Поред наведеног, та држава обично има на располагању све податке који су од значаја за утврђивање обвезникове економске снаге, уз узимање у обзир његових личних и породичних прилика.

Последично, уколико држава чланица не пружа нерезидентима одређене пореске погодности које одобрава својим резидентима, то се не може, сâмо по себи, сматрати дискриминаторним, с обзиром на то да ове две врсте пореских обвезника нису у упоредивим околностима.

Стога, чл. 48 Споразума (који одговара чл. 45 СФЕУ – прим. аут.) начелно не спречава примену одредби законодавства државе чланице, према којима нерезидент који ради у њој бива више опорезован у односу на своје приходе него резидент у истом радном односу.

Међутим, ситуација је другачија у случају какав је овај пред нама, где нерезидент нема било какве значајније приходе у држави свог резидентства и остварује већину свог опорезивог дохотка из делатности које врши у држави запослења, што за последицу има немогућност државе резидентства да му пружи олакшице, које су везане за његове личне и породичне прилике.

Нема објективних разлика између околности оваквог нерезидента и резидента који обавља сличан рад, које би оправдавале различит третман у погледу узимања у обзир за пореске потребе обвезникових личних и породичних прилика.

У случају нерезидента који остварује већину свог дохотка и готово целокупан породични доходак у држави чланици која није и држава његовог резидентства, дискриминација се јавља у томе да се његове личне и породичне прилике не узимају у обзир ни у држави резидентства, нити у држави запослења.”<sup>635</sup>

Јасно је да су могуће ситуације у којима се суштинске околности резидента и нерезидента поклапају и где је различито опорезивања проузроковано или дискриминаторном намером, или/и страхом од губитака пореских прихода. ЕСП не показује бојазан да доследно примени правни оквир ЕУ, препознајући да он превазилази уобичајена схватања међународног пореског права.<sup>636</sup> Он државама чланицама шаље јасну поруку да иначе прихватљива оправдања за примену опорезивања по одбитку у случајевима са прекограничним елементом,<sup>637</sup> која се подразумевају у односима између суверених држава, немају тежину када се узме у обзир да је секундарно законодавство ЕУ омогућило пореским органима држава чланица ЕУ сличне могућности за прикупљање података од значаја за опорезивање, какве постоје и у оквирима појединачне земље.<sup>638</sup> Другим речима, образложење пресуде у предмету *Шумахер* подсећа државе чланице ЕУ да односима који се одвијају унутар њеног простора не могу приступати на исти

---

<sup>635</sup> Вид.: *ibid.*, пара. 31-38. У образложењу своје одлуке ЕСП паралелно користи пореску терминологију и терминологију Споразума о Европској економској заједници (коју преузима и СФЕУ). У пореском законодавству појам „држава запослења“ нема било какво значење, али га ЕСП употребљава зато што одлуку доноси у оквиру основне слободе кретања радника. Због тога израз „држава запослења“, у овој пресуди, треба разумети као „држава извора“, тј. држава у којој обвезник по основу рада остварује приходе. Под појмом „породични доходак“, ЕСП подразумева заједнички доходак супружника, а његово помињање је последица тога да се у неким државама чланицама ЕУ опорезивању подвргава заједнички доходак супружника, а не доходак сваког супружника понаособ.

<sup>636</sup> Вид.: *ibid.*, пара. 40 и 41.

<sup>637</sup> Вид.: горе, стр. 53-54.

<sup>638</sup> Вид.: ECJ, Case C-279/93, *Finanzamt Köln-Altstadt v. Roland Schumacker*, пара. 43-45.

начин као у случају односа са државама које нису део ове „породице народа.“ Због тога се у случају упоредивих околности мора захтевати не само идентично материјално опорезивање, већ и примена истих правила пореског поступка на резидентне и на нерезидентне обвезнике - држављане држава чланица ЕУ.<sup>639</sup>

Међутим, случај *Шумахер* не одсликава само снагу коју ЕСП има у уједначавању пореских прописа држава чланица ЕУ, путем примене одредби о основним слободама из њеног примарног законодавства на њихове прописе у области опорезивања дохотка и имовине, већ указује и на све слабости које овај облик хармонизације поседује. Наиме, овај предмет је пружао сувише искушења за доношење резолутних закључака, пошто господин Шумахер није имао других прихода, изузев оног из радног односа у Немачкој. Ситуација која се нашла пред ЕСП је, на изглед, била потпуно јасна. Међутим, уколико се вратимо на горе наведене делове из његовог образложења у пресуди *Шумахер*, примећујемо да овај Суд користи еластичне појмове „највећи део“, „недостатак значајнијих прихода“ и слично, што проширује домет ове одлуке и на оне случајеве где није сав доходак нерезидента остварен у држави запослења. Али, ЕСП у пресуди *Шумахер* пропушта да предвиди колики део дохотка нерезидента мора да буде остварен у држави запослења, да би она морала да му пружи олакшице по основу личних и породичних прилика, које су, иначе, намењене само резидентним обвезницима, односно само посредно указује да би праг од најмање 90% то подразумевао.<sup>640</sup>

Пресуде у случајевима који су се надовезали на предмет *Шумахер*<sup>641</sup> су омогућиле ЕСП да, донекле, отклони уочене пропусте, али одређена питања и даље остају отворена.

Пресуда у случају *Де Грот*<sup>642</sup> говори да не постоји обавеза поделе терета олакшица по основу личних и породичних прилика пореског обвезника између

---

<sup>639</sup> Вид.: *ibid.*, пара. 58.

<sup>640</sup> Вид.: *ibid.*, пара. 46.

<sup>641</sup> Вид.: ECJ, Case C-391/97, *Gschwind*, [1999] ECR I-545; ECJ, Case C-87/99, *Zurstrassen*, [2000] ECR I-3337.

државе резидентства и државе извора, и да ова друга има обавезу њиховог пружања само уколико држава резидентства то није у могућности да учини зато што не постоји довољно опорезивог дохотка. Овакав приступ представља другу крајност у поређењу с оном из предмета *Шумахер*.

У *Шумахеру*, ЕСП је бранио начело предвиђено слободом кретања радника, без узимања у обзир свих последица које је његова одлука имала на правила пореског поступка у државама чланицама Европске уније. У *Де Гроту*, он се враћа међународном пореском праву у ужем смислу, како би избегао потребу да примену наведеног начела даље разради, тако да обезбеди већи ниво правне сигурности, те оставља државе чланице ЕУ да сâме трагају за крајњим смислом и последицама његових тумачења. Међутим, разлог за непостојање довољно јасног правног оквира не лежи на ЕСП, већ на државама чланицама ЕУ. Судска власт не може доносити законе; она их само тумачи. Уколико би желеле да избегну бројне недоумице у погледу исправног преношења тумачења ЕСП у сопствена законодавства, државе чланице ЕУ требало то да учине путем доношења директива. Међутим, оне су ретко вољне на такав корак, али би онда морале да прихвате и одговорност, која долази са одбраном пореског суверенитета у окружењу где му у уобичајеном значењу нема места.

Предмет *Турпеинен* показује да су различите пореске стопе за резидентне и нерезидентне пореске обвезнике у оквиру законодавства једне државе чланице у супротности с основном слободом кретања особа. Међутим, разлике између пореских законодавстава држава чланица ЕУ су изван домашаја њеног права, односно не доводе до забрањених облика дискриминације. ЕСП, у случају *Жили*,<sup>643</sup> потврђује да су државе чланице ЕУ слободне да самостално уређују своја законодавства у области непосредних пореза, све док то чине у складу са захтевима права ЕУ. Разлике између законодавстава држава чланица ЕУ, у погледу стопа пореза на доходак и на имовину, не воде дискриминацији, а тиме

---

<sup>642</sup> Вид.: ECJ, Case C-385/00, *De Groot v. Staatssecretaris van Financiën*, [2002] ECR I 11819, пара. 98.

<sup>643</sup> Вид.: ECJ, Case C-336/96, *Gilly v. Directeur des Services Fiscaux du Bas-Rhin*, [1996] ECR 2793.

ни кршењу неке од основних слобода СФЕУ.<sup>644</sup> На овај начин се још једном потврђује раније исказани став да се ограничења основних слобода СФЕУ, у области пореза на доходак и на имовину, могу јавити само као последица дискриминације. Наиме, да је ЕСП питању различитих стопа, које предвиђају порески прописи две државе чланице ЕУ, приступио из перспективе недискриминаторних ограничења основних слобода, његова одлука би морала да подразумева захтев за потпуном хармонизацијом опорезивања дохотка и имовине међу државама чланицама ЕУ.

### *1.3 Слобода пословног настањења*

Пракса ЕСП везана за усаглашеност одредби законодавства држава чланица ЕУ у области пореза на доходак и на имовину са слободом пословног настањења је изузетно разграната. Један од разлога за то је што су могући облици дискриминације по овом основу одавно предмет расправе у међународном пореском праву.

Међутим, пореско право ЕУ препознаје дискриминацију и тамо где је Коментар Модел-конвенције ОЕЦД не види. Наравно, овакво стање је логична последица одбијања ЕСП да се ограничи само на непосредну дискриминацију по основу држављанства, односно проширивања примене основних слобода и на случајеве посредне или скривене дискриминације, која по правилу проистиче из различитог пореског третмана резидената и нерезидената.

У пресуди у случају *Асхер*,<sup>645</sup> ЕСП је оценио да опорезивање прихода нерезидентних предузетника вишим пореским стопама, у поређењу с оним предвиђеним за резидентне предузетнике, није у складу са правима пруженим слободом пословног настањења.<sup>646</sup> Случај *Геритце*,<sup>647</sup> иако пресуђен у вези с основном слободом пружања услуга, појашњава да се став исказан у предмету

---

<sup>644</sup> Вид.: *ibid.*, пара. 47.

<sup>645</sup> Вид.: ЕСЈ, Case C-107/94, *Asscher v. Staatssecretaris van Financiën*, [1996] ECR 3089.

<sup>646</sup> Вид.: *ibid.*, пара. 62.

<sup>647</sup> Вид.: ЕСЈ, Case C-234/01, *Gerritse v. Finanzamt Neukölln – Nord*, [2003] ECR 5933.

*Асхер* односи како на номиналне, тако и на ефективне пореске стопе, односно доводи до захтева за једнаким условима у погледу признавања пословних расхода за потребе опорезивања и резидентних и нерезидентних предузетника.<sup>648</sup>

Питања која су се постављала пред ЕСП у области слободе пословног настајења, у многоне, подсећају на она којима се баве и Модел-конвенција ОЕЦД и њен Коментар:

- дискриминација сталних пословних јединица, односно у европском контексту огранака и заступништава;
- право на прекограничну пореску консолидацију;
- примена правила о утањеној капитализацији само на прекограничне зајмове.

Дискриминација сталних пословних јединица је била фитиљ који је запалио пламен негативне интеграције у области непосредних пореза.

У својој првој одлуци везаној за однос основних слобода и пореза на доходак и на имовину, ЕСП је чврсто заузео став да пружање олакшица за избегавање двоструког економског опорезивања дивиденди само резидентним привредним друштвима, али не и сталним пословним јединицама нерезидентата води ограничавању слободе да се изабере облик пословног настајења, који је загарантован основном слободом кретања особа.<sup>649</sup> Поједностављено, иако она као таква није изричито забрањена, дискриминација сталних пословних јединица (огранака или заступништава) утиче на оно што јесте недвосмислено противно примарном праву ЕУ.

У случају *Комерцбанк*, ЕСП је дошао до идентичног закључка када су у питању огранци и правила пореског поступка, односно сматрао је да је у супротности са

---

<sup>648</sup> Вид.: *ibid.*, пара. 55.

<sup>649</sup> Вид.: ECJ, Case 270/83, *Commission v France*, пара. 1,17 и 18. У смислу ове одлуке види: ECJ, Case C-307/97, *Saint-Gobain v. Finanzamt Aachen-Innenstadt*, [1999] ECR 6161.



слободом пословног настањења пореско законодавство Велике Британије, које је предвиђало да само резидентни порески обвезници имају право на обрачун камате приликом повраћаја преплаћеног износа пореза.<sup>650</sup>

Пресуда у предмету *Центрос*<sup>651</sup> можда на најупечатљивији начин одсликава разлику у природи правила о основним слободама из СФЕУ и одредби о забрани дискриминације из уговора о избегавању двоструког опорезивања. Наиме, међународно пореско право предвиђа забрану дискриминације сталних пословних јединица, али не обезбеђује нерезидентима право да у држави извора успоставе присуство које доводи до стварања њихове сталне пословне јединице у њој, већ питање права на пословно настањење у потпуности оставља у домену националног законодавства државе извора. С друге стране, слобода пословног настањења управо приморава државе чланице ЕУ да им то право пруже, додуше у облику огранка или заступништва. Слобода пословног настањења спречава државе чланице ЕУ и да пореским прописима утичу на одлуку својих резидената у којој од осталих држава чланица да оснују зависно привредно друштво.<sup>652</sup>

Случај *Ројал банк оф Скотланд против Грчке* потврђује да више стопе пореза на добит, које се примењују у односу на огранке (сталне пословне јединице), у поређењу са стопом која погађа резидентне обвезнике представљају посредну дискриминацију по основу држављанства, па су сâмим тиме у супротности са слободом пословног настањења.<sup>653</sup>

---

<sup>650</sup> Вид.: ЕСЈ, Case C-330/91, *The Queen v Inland Revenue Commissioners, ex parte Commerzbank*, [1993] ECR 4017, пара. 20

<sup>651</sup> Вид.: ЕСЈ, Case C-212/97, *Centros Ltd v. Erhvervsog Selskabsstyrelsen*, [1999] ECR I-1459, пара. 39.

<sup>652</sup> Вид.: ЕСЈ, Case C-196/04, *Cadbury Schweppes plc, Cadbury Schweppes Overseas Ltd v. Commissioners of Inland Revenue*, [2006] ECR I-7995, пара. 70-75.

<sup>653</sup> Вид.: ЕСЈ, Case C-311/97, *Royal Bank of Scotland plc v. Elliniko Dimosio*, [1999] ECR I-2651, пара. 34. Упр.: ЕСЈ, Case C-253/03, *CLT-UFA SA v. Finanzamt Köln-West*, [2006] ECR I-1831, 1861, пара. 31 и 37.

Праксу ЕСП у области опорезивања сталних пословних јединица обједињује околност да јој он приступа из перспективе дискриминације пореског обвезника, држављанина државе чланице ЕУ коме стална пословна јединица припада. Уколико се дискриминација препозна, а то по правилу ЕСП чини тако што упоређује опорезивање сталне пословне јединице с оним које је предвиђено за домаћа привредна друштва у држави домаћину сталне пословне јединице, он закључује да је дискриминацијом ограничено право да се слободно изабере облик пословног настањења.

Према тумачењима слободе пословног настањења ЕСП, норме домаћег законодавства држава чланица ЕУ које право на пореску консолидацију или сличне пореске олакшице условљавају резидентством привредних друштава воде ка ограничавању те слободе, при чему основ за овакав став проистиче из препознате посредне дискриминације по основу држављанства.

ЕСП прихвата оправдања за препознату дискриминацију у случају „увоза губитака“ нерезидентних привредних друштава, чија добит није никада ни могла бити опорезована у држави у којој се захтева пореска консолидација, али то одбија да учини, уколико се пружање права на консолидацију условљава резидентством матичног друштва.<sup>654</sup>

Поновимо да се правила о утањеној капитализацији и трансферним ценама у упоредним законодавствима врло често предвиђају само у случају односа између

---

<sup>654</sup> Вид.: ECJ, Joined Cases C-39/13, C-40/13 and C-41/13, *Inspecteur van de Belastingdienst/Noord/kantoor Groningen v. SCA Group Holding BV, X AG, X1 Holding GmbH, X2 Holding GmbH, X3 Holding GmbH, D1 BV, D2 BV, D3 BV v. Inspecteur van de Belastingdienst Amsterdam, and Inspecteur van de Belastingdienst Holland-Noord/kantoor Zaandam v. MSA International Holdings BV, MSA Nederland BV*. Ова пресуда је донета 12. јуна 2014. године и још увек није објављена (подаци прибављени преко IBFD Knowledge Center); ECJ, Case C-80/12, *Felixstowe Dock and Railway and Others v. the Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customs*. Ова пресуда је донета 1. априла 2014. године. Вид.: Tamas Kulcsár, “Court of Justice”, *European Taxation*, Vol. 54, No. 7/2014, стр. 21.; ECJ, Case C-337/08, *X Holding v. Staatssecretaris van Financiën*, [2010] ECR I-1215, пара. 43; ECJ, Case C-418/07, *Société Papillon v. Ministère du budget, des comptes publics et de la fonction publique*, [2008] ECR I-8947, пара. 63; ECJ, Case C-446/03, *Marks & Spencer plc v. Halsey (Her Majesty's Inspector of Taxes)*, [2005] ECR I-10837, пара. 59.

резидентних и нерезидентних обвезника, и то онда када се они могу сматрати повезаним лицима. ЕСП је у више својих одлука утврдио да овакво сужавање обухвата наведених правила представља ограничење слободе пословног настањења,<sup>655</sup> с тим што је омогућио опстанак тих норми под условима који су јасно назначени у пресуди, која колоквијално носи назив *Утањена капитализација* (енг. *Thin cap*):

“...да законодавство омогућава узимање у обзир објективних и проверљивих околности које омогућавају препознавање потпуно вештачких односа, који су успостављени само због пореских разлога, да се обвезнику пружа право да без сувишних административних трошкова докаже пословне разлоге који стоје иза односа у које је ушао и, уколико је то случај, да се правила којима се исплате камата опорезују као да је дошло до исплате дивиденди примењују само на онај њихов део који је преко износа утврђеног применом начела “ван дохвата руке.””<sup>656</sup>

Слобода пословног настањења је своју примену видела и у једном броју случајева који су се односили на избегавање двоструког економског опорезивања. Из угла државе домаћина (државе извора), у предмету *Денкавит II*<sup>657</sup> посредна дискриминација по основу држављанства, а сâмим тиме и кршење слободе пословног настањења, препозната је у случају када држава не опорезује расподелу дивиденди између резидентних привредних друштава у циљу избегавања двоструког економског опорезивања, али подвргава порезу по одбитку дивиденде које резидентни обвезници расподељују нерезидентима.

---

<sup>655</sup> Вид.: ECJ, Case C-324/00, *Lankhorst-Hohorst GmbH v. Finanzamt Steinfurt*, [2002] ECR I-11779, пара. 44; ECJ, Case C-492/04, *Lasertec Gesellschaft für Stanzformen GmbH v. Finanzamt Emmendingen*, [2007] ECR I—3775, пара. 28; ECJ, Case 105/07, *NV Lammers & Van Cleeff v. Belgische Staat*, [2008] ECR I—0000, пара. 34 .

<sup>656</sup> Први став одлуке у предмету ECJ, Case C-524/04, *Test Claimants in the ThinCap Group Litigation v. Commissioners of Inland Revenue*.

<sup>657</sup> Вид.: ECJ, Case C-170/05, *Denkavit Internationaal BV, Denkavit France SARL v. Ministre de l'Économie, des Finances et de l'Industrie*, [2006] ECR I-11949, пара. 41 и 56.

Посматрано из другог угла, у случају *Манинен*,<sup>658</sup> који је пресуђен у вези с основном слободом кретања капитала, ЕСП је донео одлуку да забрањену дискриминацију представља ситуација, у којој држава порекла (држава резидентства) пореског обвезника пружа олакшице за избегавање двоструког економског опорезивања само у случају дивиденди остварених од резидентних друштава, али не и у случају оних исплаћених од нерезидената.

Описане одлуке ЕСП у примени слободе пословног настањења на законодавства држава чланица ЕУ у области непосредних пореза нас наводе да се запитамо, апстрахујући намеру да се дискриминишу нерезиденти у односу на резиденте, да ли највећи део разлика у опорезивању нерезидента и резидената можемо објаснити једино административним потешкоћама у погледу утврђивања и наплате пореских обавеза нерезидената. Потврдан одговор на постављено питање захтева дубље разматрање. Наиме, примена правила о утањеној капитализацији само на прекограничне односе се не може оправдати искључиво жељом да се спречи избегавање пореза, пошто такве могућности постоје и код зајмова између резидентних повезаних лица (нпр. резидентни поверилац који има акомулисане пореске губитке извлачи камату из резидентног повезаног лица, коме је она трошак). Порез по одбитку који се примењује на бруто приходе нерезидената је једноставан за примену, али је његове штетне последице (нпр. непризнавање расхода повезаних са опорезивим приходима) могуће отклонити, додуше уз увећане захтеве пореског поступка. Искључивање могућности да се сестринска резидентна привредна друштва порески консолидују само зато што им је матично друштво нерезидент се не може прихватити, уколико приметимо да би се могла увести правила којима би се једном од њих доделила улога носиоца пореске консолидације уместо матичног друштва. На сâмом крају, опорезивање нерезидената, и онда када се то не чини у случају резидената, може се објаснити само намером да се од њих прикупе додатни приходи (једноставно речено, дискриминацијом).

---

<sup>658</sup> Вид.: ЕЦЈ, Case C-319/02, *Petri Manninen*, [2004] ECR I-7477, пара. 55.

Оно што чини пресуде ЕСП толико занимљивим и у случају држава које нису чланице ЕУ је да његов поглед на дискриминацију није сужен крутим оквирима, односно да му дух примарног законодавства ЕУ омогућава да питањима дискриминације у прекограничном опорезивању дохотка и имовине приступи много отвореније него што је то случај са већином националних судова у свету. Чини се да управо у пресудама везаним за основну слободу кретања особа уочавамо да разлике између примарног законодавства ЕУ и међународног пореског права, како је оно уређено Модел-конвенцијом ОЕЦД и њеним Коментаром, не представљају одлучујуће објашњење за „изузетност“ одлука ЕСП, већ да би се његово виђење дискриминације могло уважити и у случајевима примене одредбе о забрани дискриминације у пореским уговорима између држава које нису чланице ЕУ.

## 2. Слобода пружања услуга

Последице основне слободе пружања услуга из примарног законодавства ЕУ на опорезивање дохотка и имовине се могу у једном делу повезати са начелима предвиђеним у чл. 24, ст. 4 Модел-конвенције ОЕЦД.

Примера ради, у случају *Вестергард*<sup>659</sup> ЕСП је одлучио да одредбе данског законодавства које ограничавају право на признавање расхода на нивоу резидентних обвезника, по основу места њиховог пружања, ограничавају основну слободу оних пружалаца услуга који нису дански држављани. Слично, у предмету *Еуровингс*<sup>660</sup> неповољнији порески третман расхода по основу лизинга авиона, у зависности од резидентства пружаоца лизинга, на нивоу резидентних пореских обвезника је оцењен као дискриминаторан, односно као супротан основној слободи пружања услуга.

---

<sup>659</sup> Вид.: ECJ, Case C-55/98, *Skatteministeriet v Bent Vestergaard*, [1999] ECR I-07641, пара. 29.

<sup>660</sup> Вид.: ECJ, Case C-294/97, *Eurowings Luftverkehrs AG v. Finanzamt Dortmund-Unna*, [1999] ECR I-07447, пара. 46.

Основна слобода пружања услуга свој одјек налази у оквиру оних правила домаћег пореског законодавства држава чланица ЕУ, која би се могла оспорити и по основу чл. 24, ст. 4 Модел-конвенције ОЕЦД. Међутим, гледано из угла државе домаћина, односно државе извора, основна слобода пружања услуга иде далеко изван оквира које можемо наћи у међународном пореском праву у ужем смислу. Другим речима, један део одлука ЕСП у области примене основне слободе пружања услуга би могао да буде донет и на основу примене чл. 24, ст. 4 Модел-конвенције ОЕЦД, али значајан број њих остаје искључиво у домену пореског права ЕУ.

Наиме, неке одлуке ЕСП су приморале државе чланице ЕУ да модификују своја пореска законодавства у погледу опорезивања нерезидентних пружалаца услуга.<sup>661</sup> Уместо уобичајеног опорезивања по одбитку, где се нерезидентном обвезнику не пружа могућност да одбије расходе које је имао у вези са остваривањем прихода, у оквирима ЕУ нерезидентне обвезнике је потребно изједначити са резидентним обвезницима.

У вези са претходно наведеним, пресуда у случају *Скорпио* је занимљива, зато што се односи не само на материјално опорезивање, већ и на правила пореског поступка. Према немачком пореском законодавству приходи нерезидентних обвезника по основу услуга пружених у Немачкој су били опорезовани по одбитку применом пореске стопе од 15% на целокупан остварени износ накнаде, без могућности да се пореска основица умањи за расходе које је пружалац услуге имао у вези са њеним остварењем. У случају примене уговора о избегавању двоструког опорезивања, резидентни исплатилац је био дужан да обустави, обрачуна и уплати пун износ пореза у име и за рачун нерезидента, који је, пак, касније могао да захтева повраћај више плаћеног пореза. Одредбе уговора о избегавању двоструког опорезивања су се непосредно примењивале само уколико би резидентни прималац услуге у моменту исплате поседовао потврду издату од

---

<sup>661</sup> Вид.: ECJ, Case C-234/01, *Gerritse v. Finanzamt Neukölln – Nord*; ECJ, Case C-290/04, *FKP Scorpio Konzertproduktionen GmbH v. Finanzamt Hamburg-Eimsbüttel*, [2006] ECR I-9461; ECJ, Case C-345/04, *Centro Equestre da lezíria Grande Lda v. Bundesamt für Finanzen*, [2007] ECR I-1425.

стране немачких пореских органа којом се право на непосредну примену потврђивало. Суштински посматрано, такав немачки правни оквир не одудара од онога који уобичајено срећемо у највећем броју држава на свету, које познају порезе на доходак и на имовину. Међутим, у случају резидентних пружалаца услуга порез по одбитку се није плаћао, већ су они били подвргнути опорезивању на своје нето приходе, где је основица једнака позитивној разлици између остварених прихода и са њима повезаним расходима. Наравно, и овај облик опорезивања резидентних обвезника нам делује познато.

ЕСП је, ставивши у исту раван резидентног и нерезидентног пружаоца услуга, утврдио да немачки систем пореза по одбитку доводи до дискриминације, односно ограничења слободе пружања услуга за она лица која немају своје седиште у Немачкој, утолико што им није дозвољено да од пореске основице одбију расходе који су повезани с остварењем опорезивих прилива. С друге стране, ЕСП је потврдио сâму могућност примене опорезивања по одбитку (додуше, подржавајући овај став позивом на недостатак секундарног пореског законодавства ЕУ везаног за сарадњу пореских органа држава чланица ЕУ у време када се предметни догађај одиграо), што би значило да државе чланице ЕУ, у оквиру каснијег поступка, морају да обезбеде предуслове за повраћај више плаћеног пореза по основу умањења пореске основце за повезане расходе.<sup>662</sup> На сâмом крају, ЕСП у случају *Скорпио* није нашао неусаглашеност између немачких правила поступка у погледу непосредне примене уговора о избегавању двоструког опорезивања и основних слобода из примарног законодавства ЕУ.<sup>663</sup>

Међутим, најновија пракса овог Суда указује на то да се опорезивању по одбитку у начелу мора приступити са опрезом, пошто данас постоје могућности за заједничко деловање и размену података пореских органа држава чланица ЕУ, при чему у случају објективних околности, које указују на то да нема разлога за превелику бојазан да се порез неће наплатити од сâмог обвезника, порез по

---

<sup>662</sup> Вид.: Case C-290/04, *FKP Scorpio Konzertproduktionen GmbH v. Finanzamt Hamburg-Eimsbüttel*, пара. 39, 49 и 52.

<sup>663</sup> Вид.: *ibid.*, пара. 61.

одбитку прераста у ограничење основне слободе пружања услуга, независно од средстава која су на располагању пореским управама за борбу против пореске евазије.<sup>664</sup>

У оквиру расправе о одлукама ЕСП у примени основне слободе пружања услуга морамо издвојити једну која одудара од свих које су претходно изложене и која указује на значај начина на који препознајемо, али и описујемо дискриминацију. Ради се, наиме, о предмету *Комисија против Португалије*<sup>665</sup> одлученом 17. јуна 2010. године. Европска комисија је покренула спор пред ЕСП против Португалије, износећи гледиште да је њено законодавство, које камате нерезидентних поверилаца подвргава порезу по одбитку по стопи од 20%, без могућности признавања расхода који су настали у вези са тим приходима, дискриминаторно и да ограничава слободу пружања услуга, уколико се упореди с опорезивањем нето прихода у случају резидентних поверилаца, где је предвиђена стопа од 25%. Уговори о избегавању двоструког опорезивања које Португалија примењује омогућавају снижавање стопе пореза по одбитку са 20% на 10%, или 15%.

Случај на први поглед делује недвосмислено јасно, с тим што је португалско законодавство имало ту особеност да прописује нижу номиналну стопу пореза по одбитку у поређењу са стопом пореза на добит. Другим речима, у овом случају је теоријски (али, по правилу, само теоријски) могуће да опорезивање нерезидентата буде повољније или идентично ономе предвиђеном за резиденте. Примера ради, уколико би расходи износили само 10% прихода од камате са чијим су остварењем повезани, долазимо до закључка да би ефективна пореска стопа, гледано у односу на остварени нето приход, у случају нерезидента износила 22,22%, 16,66% или 11,11% (у зависности од тога да ли је примењена стопа пореза по одбитку од 20%, 15% или 10%), а у случају резидента она би увек била 25%. Међутим, независно од стопе пореза по одбитку на коју би нерезидент имао

---

<sup>664</sup> Вид.: ECJ, Case C-53/13, *Strojírny Prostějov, a.s. v Odvolací finanční ředitelství* (joш увек необјављено). Одлука у овом предмету је донета 19. јуна 2014. године, а подаци о њој су добијени путем IBFD Knowledge Center.

<sup>665</sup> Вид.: ECJ, Case C-105/08, *Commission v. Portugal*, [2010] ECR I-5331.



право, у случају да расходи пређу износ од 60% прихода од камате, он је увек у неповољнијем положају у поређењу са резидентним обвезником.<sup>666</sup> Другим речима, да би био у идентичном или бољем положају од резидента који остварује исти приход, нерезидент Португалије би морао да оствари зараду од најмање 66,66% у односу на своје расходе.<sup>667</sup>

Проблем се појавио у томе да је Европска комисија у својој представи ЕСПП употребила пример који је подразумевао зараду од 10%, док је Португалија узвратила са оним, колико год невероватним, у коме је зарада прелазила 66,66%. ЕСПП је донео пресуду у корист Португалије, јер је био мишљења да Европска комисија није испунила своју дужност да докаже кршење основне слободе пружања услуга, пошто се послужила само хипотетичким примером коме је парирано другим, опет замишљеним примером. Напоменимо да је правобранилац Кокот (*Juliane Kokott*) у свом мишљењу подучавала Европску комисију да јој је приступ у описивању дискриминације био погрешан и да је било довољно да покаже да су португалске банке увек у бољем положају на тржишту у односу на стране, с обзиром на то да њихово прихватање мањих зарада увек води нижем пореском оптерећењу, што код пореза по одбитку није случај.<sup>668</sup>

Мишљења смо да је можда једини пропуст Европске комисије био у томе да није јасније указала на изузетност остваривања зараде од најмање 66,66% и што, уместо хипотетичких, није употребила примере из стварног живота, који би јој свакако ишли у прилог. С друге стране, ова пресуда говори о томе да пуно тога зависи и од расположења ЕСПП, али можда и од општих околности које сâме по себи нису везане за предмет.<sup>669</sup> Наиме, како другачије објаснити да је ЕСПП овом предмету прихватио као релевантан пример Португалије, у коме са остваривањем прихода нису повезани било какви расходи.

---

<sup>666</sup>  $0,1/(1 - 0,6) = 0,25$ , где је 0,1 најнижа од три стопе пореза по одбитку, а 0,6 удео расхода према бруто приходу од камате.

<sup>667</sup>  $(1 - 0,6)/0,6 = 0,66$ , где је 0,6 удео расхода према бруто приходу од камате.

<sup>668</sup> Вид.: AG opinion, C-105/08, *Commission v. Portugal*, Kokott, 25 March 2010, пара. 41-46.

<sup>669</sup> Подсетимо се да је спор одлучиван у тренутку када је Португалија била пред огромним економским изазовима.

### 3. Слобода кретања капитала

Мада бисмо због чињенице да не уређује само односе унутар ЕУ, слободи кретања капитала могли да дамо кључни значај, тумачења ЕСП, као и бројни изузеци који су предвиђени уз њу, чврсто је држе у *европским* оквирима. Примера ради, у пресуди *Елиса*<sup>670</sup> ЕСП је оценио супротном основној слободи кретања капитала одредбу француског пореског законодавства, која је условљавала ослобођење од пореза на имовину за нерезидентне обвезнике - резиденте других држава чланица ЕУ, постојањем посебног споразума о размени података у пореским стварима између Француске и државе њиховог резидентства. Слабост позиције Француске у овом предмету се огледала у томе да јој у оквирима ЕУ за прибављање података од пореских управа других држава чланица није био потребан посебан споразум, већ су јој на располагању биле могућности пружене секундарним законодавством ЕУ, односно Директивом о административној сарадњи у области опорезивања.

Међутим у пресуди *Рембо*<sup>671</sup> ЕСП прихвата оправдање Француске да је условљавање ослобођења постојањем споразума о размени података у пореским стварима неопходно да би се спречило избегавање пореза и поред тога што одредбе о основној слободи кретања капитала из Споразума о европском економском простору (енг. *Agreement on the European Economic Area*) треба тумачити идентично онима из СФЕУ. Разлика је била у томе што се Директива о административној сарадњи у области опорезивања није односила на Лихтенштајн, државу резидентства пореског обвезника у овом случају, која је чланица Европске асоцијације за слободну трговину (па је стога овај предмет и решен према одредбама Споразума о европском економском простору), али не и ЕУ.

---

<sup>670</sup> Вид.: ECJ, Case C-451/05, *Européenne et Luxembourgeoise d'investissements SA v. Directeur général des Impôts, Direction des services généraux et de l'informatique et Ministère public*, [2007] ECR. I-0000, пара. 102.

<sup>671</sup> Вид.: ECJ, Case C-72/09, *Etablissements Rimbaud v. Direction Générale des Impôts*, [2010] ECR I-10659, пара. 52.

Коначно, у одлуци у предмету *Принис*,<sup>672</sup> који укључује односе са државом која није чланица ЕУ, нити Европске асоцијације за слободну трговину, по истом правном питању, Европском суду правде је било довољно само да се позове на изузетак предвиђен за дискриминаторне норме које су у законодавству држава чланица ЕУ постојале до 31. децембра 1993. године и да потврди усаглашеност француског законодавства са примарним правом ЕУ.

Доношењем Директиве о заједничком систему опорезивања примењивом у случају матичних компанија и филијала у различитим државама чланицама 1990. године проблеми отклањања двоструког правног, али и економског опорезивања су суштински престали да буду тема у оквиру слободе пословног настајења. Међутим, пошто су овом Директивом заштићене само расподеле дивиденди између повезаних привредних друштава држава чланица ЕУ (праг за повезаност је иницијално износио 25%, а данас је спуштен на 10%),<sup>673</sup> слобода кретања капитала је прерасла у кључну област за решавање питања двоструког правног и економског опорезивања дивиденди.

Случај који можемо издвојити у области отклањања двоструког опорезивања је *Амурта*.<sup>674</sup> Привредно друштво Амурта СГПС је било порески резидент Португалије, које је поседовало уделе у холандском резидентном привредном друштву, при чему учешће у капиталу тог друштва није било довољно да би се могле применити одредбе Директиве о заједничком систему опорезивања примењивом у случају матичних компанија и филијала у различитим државама чланицама. Према холандском законодавству, у то време порез по одбитку по стопи од 25% се обрачунавао у случају расподеле дивиденди од стране

---

<sup>672</sup> Вид.: ECJ, Case C-384/09, *Prunus SARL, Polonium SA v. Directeur des Services Fiscaux*, [2011] ECR I-000, пара. 38.

<sup>673</sup> Вид.: чл. 3 Директиве о заједничком систему опорезивања примењивом у случају матичних компанија и филијала у различитим државама чланицама.

<sup>674</sup> Вид.: ECJ, C-379/05, *Amurta SGPS v Inspecteur van de Belastingdienst/Amsterdam*, [2007] ECR I-9569.

резидентног привредног друштва нерезиденту (осим у случају примене Директиве о заједничком систему опорезивања примењивом у случају матичних компанија и филијала у различитим државама чланицама или одговарајућег уговора о избегавању двоструког опорезивања). Уговор о избегавању двоструког опорезивања између Португалије и Холандије је предвиђао стопу пореза по одбитку за потребе опорезивања расподеле дивиденди од 10%, при чему је Португалија била дужна да отклони двоструко правно опорезивање дивиденди путем методе обичног пореског кредита. Међутим, дивиденде расподељене између два холандска резидента нису биле опорезоване у Холандији (у питању је тзв. афилијациона привилегија).

Италија је, као заинтересована страна у овом случају, покушала да брани став по коме опорезивање свих оних дивиденди које нису обухваћене Директивом о заједничком систему опорезивања примењивом у случају матичних компанија и филијала у различитим државама чланицама спадају у искључиву надлежност држава чланица ЕУ и да право ЕУ не би требало да има уплива у ову област. Наравно, ЕСП је без превише оклевања одбацио овакво гледиште.<sup>675</sup> Он је у описаном законодавству Холандије препознао дискриминацију страних привредних друштава у поређењу са холандским друштвима, при чему је указао да је до ње довело отклањање двоструког економског опорезивања искључиво на нивоу резидентних привредних друштава.<sup>676</sup> Другим речима, дискриминација може бити отклоњена било проширивањем истих права и на нерезиденте који потичу из других држава чланица ЕУ, или укидањем предвиђених олакшица за резидентне обвезнике. Наведена дискриминација обесхрабрује држављане других држава чланица ЕУ да улажу у Холандију, па се услед непостојања убедљивих оправдања, она мора схватити као супротна основној слободи кретања капитала.<sup>677</sup>

---

<sup>675</sup> Вид.: *ibid.*, пара. 22.

<sup>676</sup> Вид.: *ibid.*, пара. 59-61.

<sup>677</sup> ЕСП је овакво тумачење поновио у више својих каснијих пресуда. Види: ECJ, C-540/07, *Commission v. Italy*, [2009] ECR I-10983, пара. 64; ECJ, C-487/08, *Commission v. Spain*, [2010] ECR I-4843, пара. 69; ECJ, C-284/09, *Commission v. Germany*, [2011] ECR I-09879, пара. 94.

Међутим, амстердамски суд (хол. *Gereschtshof te Amsterdam*), који је по основу овог предмета и упутио захтев за прелиминарно тумачење ЕСП, поред питања постојања дискриминације и кршења основне слободе кретања капитала путем описаних норми холандског пореског законодавства поставио је и занимљиво потпитање: *Да ли одговор на кључно питање зависи од тога да ли држава резидентства примаоца дивиденди пружа овоме право на пун порески кредит за порез плаћен у Холандији?*

ЕСП на ово питање одговара двојако. Држава чланица ЕУ се не може ослањати на то да ће друга држава чланица унилатерално отклонити двоструко економско опорезивања како би избегла своје обавезе које проистичу из европског примарног законодавства.<sup>678</sup> Међутим, уколико се две државе споразумеју (што се, по правилу, не дешава и зато доводи у питање смисао другог упита амстердамског суда) у уговору о избегавању двоструког опорезивања да ће обе или барем једна од њих, која се јавља у улози државе резидентства примаоца дивиденди пружити право на пун порески кредит у случају дивиденди опорезованих по принципу извора и тиме отклонити и двоструко правно и двоструко економско опорезивање, онда је дискриминаторан третман неутралисан и не долази до кршења основне слободе кретања капитала.<sup>679</sup> ЕСП подиже питање дискриминације на виши ниво. Њега занима коначна последица у оквирима ЕУ и зато прихвата да једна њена држава чланица вољно, путем уговора о избегавању двоструког опорезивања, преузме терет неутралисања дискриминаторних прописа друге државе. С друге стране, иако готово искључиво у домену академске расправе, морамо изнети примедбу да ни у случају пружања пуног пореског кредита не би дошло до потпуног отклањања неравноправног третмана, јер би коришћење овог права готово увек наступало по примени пореза по одбитку, што би доводило, у најмању руку, до штете у висини губитка, због протеча времена, вредности новца који је у једном тренутку плаћен по основу пореза у држави извора, а затим касније искоришћен као порески кредит у другој.

---

<sup>678</sup> Вид.: ЕЦЈ, С-379/05, *Amurta SGPS v Inspecteur van de Belastingdienst/Amsterdam*, пара. 78.

<sup>679</sup> Вид.: *ibid.*, пара. 79.

### III Оправдања за дискриминацију у пореском праву ЕУ

У оквиру СФЕУ проналазимо неколико изричито предвиђених оправдања за дискриминацију, односно за ограничења основних слобода (до којих долази, поновимо, на основу дискриминације): разлози јавне политике, јавне безбедности и јавног здравља.<sup>680</sup>

Разлози јавне безбедности и јавног здравља, по правилу, немају утицаја на пореске прописе, па је отуда изузетно тешко замислити случај у коме би држава чланица ЕУ могла да се позове на неки од њих као оправдање за увођење дискриминације у оквиру свог законодавства којим се уређује опорезивање дохотка и имовине.<sup>681</sup>

С друге стране, разлози јавне политике (енг. *public policy*) се могу схватити довољно широко да обухватају сваки потез власти било које државе на свету, укључујући наравно и потезе који се односе на пореска питања. Међутим, овакво разумевање разлога јавне политике би значило да основне слободе из СФЕУ немају никаквог смисла, јер би их државе чланице ЕУ могле у сваком тренутку ограничити својим једностраним одлукама. У пресуди *Рутили*<sup>682</sup> ЕСП даје следеће тумачење разлога јавне политике:

“Међутим, појам јавна политика се мора, у контексту (Европске) Заједнице, а нарочито када се користи као оправдање за ограничавање основних начела једнаког третмана и слободе кретања радника, тумачити стриктно, тако да његов

---

<sup>680</sup> Вид.: Luc Hinnekens, “Basis and Scope of Public Interest Justification of National Tax Measures Infringing Fundamental Treaty Freedoms”, *EU Freedoms and Taxation* (ed. Frans Vanistendael), EATLP International Tax Series Vol. 2, IBFD, Amsterdam 2006, стр. 74.

<sup>681</sup> Један од ретких примера, додуше неуспешног, позивања на разлог јавног здравља као оправдања за дискриминаторан третман у пореском праву се може наћи у предмету *Линдман*. Вид.: ECJ, Case C-42/02, *Diana Elisabeth Lindman v. Skatterättelsenämde*, [2003] ECR I-13519, пара. 24.

<sup>682</sup> Вид.: ECJ, Case C-41/74, *Roland Rutili v. Ministre de l'intérieur*, [1975] ECR 01219.

обухват не може бити утврђиван унилатерално од стране сваке државе чланице без подвргавања контроли од стране институција Заједнице.”<sup>683</sup>

Другим речима, одговор на питање шта појам јавна политика значи треба да пружи ЕСП, а не појединачне државе чланице ЕУ. Поред наведеног сам ЕСП даје до знања да се његово прихватање оправдања заснованих на разлозима јавне политике може очекивати само у изузетним случајевима.

Поред оправдања недозвољеним ограничењима на унутрашњем тржишту, предвиђених у СФЕУ, ЕСП је кроз *rule of reason*<sup>684</sup> доктрину и сâм формулисао додатна оправдања. У случају *Гебхард*<sup>685</sup> он наводи предуслове, које прописи државе чланице ЕУ, који ограничавају („ометају или чине мање привлачним“) уживање основних слобода, морају да испуне како би се могли прихватити:

- морају се примењивати тако да не воде дискриминацији;
- морају бити засновани на суштинским захтевима општег интереса;
- морају бити прилагођени остваривању циља коме су намењени; и
- не смеју ићи даље од онога што је неопходно за његово испуњење.<sup>686</sup>

Поред помало чудног првог захтева, који се, на основу наше претходне расправе, може разумети и као да се дискриминаторне мере не смеју примењивати тако да воде дискриминацији,<sup>687</sup> што захтева посебно разматрање, примећујемо да ЕСП разлоге јавне политике види само као подскуп најосновнијих питања у оквиру области општег интереса.

---

<sup>683</sup> ЕСЈ, Case C-41/74, *Roland Rutili v. Ministre de l'intérieur*, пара. 27.

<sup>684</sup> *Rule of reason* доктрина је по први пут развијена у одлуци ЕСП у предмету *Касис де Дижон*. Вид.: ЕСЈ, Case C-120/78, *Rewe Zentrale AG v. Bundesmonopolverwaltung für Branntwein*, [1979] ECR 649.

<sup>685</sup> Вид.: ЕСЈ, Case C-55/94, *Reinhard Gebhard v. Consiglio dell'Ordine degli Avvocati e Procuratori di Milano*, [1975] ECR I-04165.

<sup>686</sup> Вид.: *ibid.* пара. 37.

<sup>687</sup> Вид.: L. Hinnekens, *op.cit.*, стр. 86.

Предмет *Футура* пружа додатно појашњење „да мера државе чланице мора бити уведена са легитимним циљем, који је у складу са Споразумом и да је оправдана горућим разлозима јавног интереса.”<sup>688</sup>

У области пореза на доходак и на имовину, ЕСП је недоследан у примени доктрине *rule of reason*. Када се подсетимо да су ограничења основних слобода у области непосредног опорезивања увек последица дискриминације, чинило би се да доктрина *rule of reason* нема своју примену у случајевима који су везани за порезе на доходак и на имовину, с обзиром на то да је недискриминаторна природа нормe први од услова наведених у предмету *Гебхард*. То би значило да се ограничења основних слобода у области законодавстава држава чланица ЕУ, којима се уређује непосредно опорезивање, могу правдати само разлозима који су изричито наведени у самом СФЕУ. ЕСП проналази излаз из ове ситуације тако што, у случају непосредних пореза, за потребе примене *rule of reason* доктрине, с једне стране, одустаје од захтева да пропис државе чланице ЕУ не сме водити дискриминацији, а с друге, одбија да недискриминаторна ограничења уживању основних слобода препозна као забрањене.<sup>689</sup> Примена *rule of reason* доктрине се искључује само у случајевима непосредне дискриминације по основу држављанства, у којима се држава може позвати једино на она оправдања која су изричито наведена у сâмом СФЕУ,<sup>690</sup> мада јуриспруденција ЕСП познаје и ретке изузетке од овог правила.<sup>691</sup>

У досадашњој пракси ЕСП државе чланице ЕУ су износиле разноврсна оправдања за ограничавање основних слобода, при чему је он до сада прихватао следећа:

---

<sup>688</sup> ECJ, Case C-250/95, *Futura Participations SA and Singer v. Administration des contributions*, пара. 26.

<sup>689</sup> Вид.: В.Ј.М. Terra, P.J. Wattel, *op.cit.*, стр. 45.

<sup>690</sup> Вид.: *ibid.*, стр. 59.

<sup>691</sup> Вид.: ECJ, Case C-436/08, *Haribo Lakritzen Hans Riegel BetriebsgmbH and Österreichische Salinen AG v. Finanzamt Linz*, [2011] ECR I-00305, пара. 104.



- потреба да се очува кохезија пореског система;<sup>692</sup>
- спречавање пореске евазије;<sup>693</sup>
- делотворност фискалног надзора;<sup>694</sup>
- ефикасна наплата пореза;<sup>695</sup>
- опорезивање по принципу извора, односно уравнотежена расподела пореске јурисдикције.<sup>696</sup>

Међутим, и када ЕСП начелно усвоји одређено оправдање за ограничавање основне слободе, он и даље може оборити норму пореског законодавства државе чланице ЕУ, уколико оцени да је она несразмерна циљу који тежи да постигне.<sup>697</sup> Оно што све више умањује вредност наведених оправдања је постојање секундарног законодавства ЕУ, које омогућава до сада тешко замисливе облике сарадње пореских органа унутар ЕУ.

Поред наведеног, треба водити рачуна да је ЕСП у приличној мери неуједначен када је у питању прихватање оправдања држава чланица ЕУ. Другим речима, он може у једном дану два пута усвојити потребу за очувањем кохезије пореског система<sup>698</sup> као задовољавајуће оправдање, а да затим државе чланице ЕУ буду деценијама неуспешне у случајевима у којима су га истицале да би образложиле ограничавање основних слобода, без обзира на сличност њихових околности и оних где је овај основ омогућио опстанак норме.<sup>699</sup>

---

<sup>692</sup> Вид.: ECJ, Case C-204/90, *Bachmann v. Belgian State*; ECJ, Case C-300/90, *Commission v. Belgium*, [1992] ECR I-305.

<sup>693</sup> Вид.: ECJ, Case C-446/03, *Marks & Spencer plc v. Halsey (Her Majesty's Inspector of Taxes)*; ECJ, Case C-231/05, *Oy AA*, [2007] ECR I-6373.

<sup>694</sup> Вид.: ECJ, Case C-250/95, *Futura Participations SA and Singer v. Administration des contributions*.

<sup>695</sup> Вид.: ECJ, Case C-498/10, *X NV v. Staatssecretaris van Financiën* (још увек необјављен).

<sup>696</sup> Вид.: ECJ, Case C-470/04, *N*.

<sup>697</sup> Вид.: ECJ, Case C-418/07, *Société Papillon v. Ministère du budget, des comptes publics et de la fonction publique*.

<sup>698</sup> Вид.: Пресуде у случајевима ECJ, Case C-204/90, *Bachmann v. Belgian State* и ECJ, Case C-300/90, *Commission v. Belgium*, су донете 28. јануара 1992. године.

<sup>699</sup> Вид.: V. E. Metzler, *op.cit.*, стр. 55.

#### **IV Однос између пореског права ЕУ и уговора о избегавању двоструког опорезивања**

Док је Споразум о Европској заједници у члану 293, алинеја 2 садржавао норму којом се предвиђало да ће њене државе чланице, у мери у којој је то неопходно, започети преговоре у циљу закључивања међусобног(их) споразума о избегавању двоструког опорезивања, СФЕУ ову тему не помиње. Са изузетком Директиве о заједничком систему опорезивања примењивом у случају матичних компанија и филијала у различитим државама чланицама и Директиве о заједничком систему опорезивања камата и ауторских накнада плаћених између повезаних компанија, на нивоу ЕУ нема других извора секундарног законодавства који би ближе уређивали питање отклањања двоструког правног опорезивања. Државе чланице ЕУ се и даље, као и највећи број осталих држава на свету, ослањају на билатералне уговоре о избегавању двоструког опорезивања, како би овај проблем решиле између себе.

Уговори о избегавању двоструког опорезивања држава чланица ЕУ се налазе у истом, подређеном, положају у односу направо ЕУ као и њихово домаће законодавство. Наиме, приликом закључивања међусобних уговора о избегавању двоструког опорезивања државе чланице ЕУ морају обезбедити усаглашеност њихових одредби са захтевима који проистичу из оквира примарног законодавства ЕУ.<sup>700</sup> Штавише, ова обавеза постоји и у случају међународних споразума које државе чланице ЕУ примењују са трећим државама.<sup>701</sup> Међутим, ЕСП је прихватио да због изостанка мера на нивоу ЕУ, посебно имајући у виду да нема назнака да ће доћи од закључивања једне мултилатералне конвенције у овим оквирима,<sup>702</sup> билатералним уговорима о избегавању двоструког опорезивања

---

<sup>700</sup> Вид.: ЕСЈ, С- 265/04, *Margaretha Bouanich v. Skatteverket*, [2006] ECR I-923, пара. 50.

<sup>701</sup> Вид.: ЕСЈ, С-466/98, *Commission v. United Kingdom of Great Britain and Northern Ireland*, [2002] ECR I-9427, пара. 22-26.

<sup>702</sup> Вид.: Марјаана Хелминен, "The Problem of Double Non-Taxation in the European Union – To What Extent Could This Be Resolved through a Multilateral EU Tax Treaty Based on the Nordic Convention?", *European Taxation*, Vol. 53, No. 7/2013, стр. 311-312.

између држава чланица ЕУ ипак пружи посебан статус, за шта потврду налазимо у једној веома значајној пресуди овог суда.

У предмету *Д.*,<sup>703</sup> који је решен из перспективе слободе кретања капитала, ЕСП се налазио пред изазовом, који је у себи носио опасност да сруши целокупан систем уговора о избегавању двоструког опорезивања између држава чланица ЕУ. Господин Д. је био порески резидент Немачке који је поседовао непокретности у Холандији, при чему су оне чиниле 10% његове укупне имовине. Према холандском законодавству, порески резиденти су били подвргнути порезу на имовину на своју целокупну светску имовину, док је у случају нерезидената опорезована само њихова имовина у Холандији. У оба случаја важила је идентична пореска стопа, а примењивала су се и иста правила у погледу утврђивања пореске основице, с том разликом што се нерезидентима пружала лична олакшица само у случају да се најмање 90% њихове укупне имовине налази у Холандији. Можемо приметити да се холандски законодавац постарао да одредбе пореза на имовину у овој држави буду у сагласности са напред анализираним тумачењем ЕСП у пресуди *Шумахер*. Стога се на први поглед чини да господин Д. није подвргнут дискриминацији у Холандији, пошто се његове околности не могу упоредити с онима у којима се налазе резидентни обвезници. Напоменимо и да ЕСП у својој одлуци у случају *Д.* потврђује начелну усаглашеност норми холандског пореског законодавства са примарним правом ЕУ.<sup>704</sup> Међутим, господин Д. је приметио да, за разлику од уговора о избегавању двоструког опорезивања између Холандије и Немачке, који се на њега примењивао и који је омогућавао несметано спровођење описаних норми холандског законодавства, један други уговор о избегавању двоструког опорезивања, онај између Холандије и Белгије, предвиђа да се личне олакшице за потребе холандског пореза на имовину пружају и резидентима Белгије који не

---

<sup>703</sup> Вид.: ЕЦЈ, Case C-376/03, *D. v. Inspecteur van de Belastingdienst/Particulieren/Ondernemingen buitenland te Heerlen*, [2005] ECR I-5821.

<sup>704</sup> Вид.: ЕЦЈ, Case C-376/03, *D. v. Inspecteur van de Belastingdienst/Particulieren/Ondernemingen buitenland te Heerlen*, пара. 43.

испуњавају услов поседовања најмање 90% своје укупне имовине у Холандији. Суштински посматрано, да је господин Д. био порески резидент Белгије, он би могао да оствари право на коришћење личне олакшице за потребе утврђивања холандског пореза на имовину, јер би се на њега примењивао уговор о избегавању двоструког опорезивања с овом државом, али пошто је он био немачки порески резидент, њему је таква могућност ускраћена, због изостанка истоветне одредбе у уговору о избегавању двоструког опорезивања који се на њега односио.

Овај случај можемо анализирати и на нешто другачији начин - замислимо да је опис чињеничног стања исти у погледу последица, с тим што оне не проистичу из примене различитих уговора о избегавању двоструког опорезивања, већ из норми домаћег холандског законодавства. Другим речима, какав би наш однос био према овом предмету да смо у опису његове позадине открили да Холандија предвиђа у свом пореском законодавству различита правила, чија примена зависи од тога у којој је држави чланици ЕУ обвезник резидент? Разматрањем одлука Европског суда правде у сличним предметима долазимо до јасног одговора да би у нашем хипотетичком случају овакве норме холандског законодавства представљале забрањени облик ограничавања основних слобода.<sup>705</sup>

Међутим, у случају Д. ЕСП наводи следеће:

“ Упоредив третман у оквиру пореза на имовину у Холандији пореског обвезника, какав је господин Д., резидента Немачке и пореског обвезника резидента Белгије, подразумева да се ова два обвезника сматрају у истим околностима.

Неопходно је подсетити се да, за потребе избегавања опорезивања истог дохотка и имовине и у Холандији и у Белгији, чл. 24 уговора о избегавању двоструког опорезивања између ове две државе чланице расподељује њихове пореске

---

<sup>705</sup> Вид.: ECJ, Case C-196/04, *Cadbury Schweppes plc, Cadbury Schweppes Overseas Ltd v. Commissioners of Inland Revenue*, пара. 75; ECJ, Case C-451/05, *Européenne et Luxembourgeoise d'investissements SA v. Directeur général des Impôts, Direction des services généraux et de l'informatique et Ministère public*, пара. 102.

јурисдикције, а његов чл. 25(3) предвиђа правило према коме физичка лица резиденти једне од ове две државе имају право у другој држави уговорници на исте личне олакшице које она пружа сопственим резидентима.

Чињеница да се ова реципрочна права и обавезе односе само на физичка лица која су резиденти једне од држава уговорница је инхерентна последица билатералних уговора о избегавању двоструког опорезивања. Стога следи да, за потребе пореза на имовину у Холандији, порески обвезник резидент Белгије није у истим околностима као неко ко није њен порески резидент.

Правило, као оно садржано у чл. 25(3) уговора о избегавању двоструког опорезивања између Белгије и Холандије, не може се посматрати као засебна погодност изван целине тог уговора, већ само као њен саставни део, који доприноси његовој општој равнотежи.

На основу претходно изложеног, одговор на друго постављено питање (да ли чини неку разлику у овом предмету околност да је Холандија, по основу билатералног пореског уговора, дала резидентима Белгије, који су у свим осталим аспектима у упоредивим околностима, право на пореску олакшицу – прим. аут.) мора бити да чл. 56 и 68 Споразума о Европској заједници спречавају да се правило предвиђено билатералним уговором о избегавању двоструког опорезивања, попут правила о којем се расправља у овом предмету, прошири, у случају и околностима какве су ове из овог предмета, на резиденте државе чланице која није потписница тог уговора.”<sup>706</sup>

Иако се начелно можемо сложити с ЕСП у томе да се појединачне одредбе уговора о избегавању двоструког опорезивања морају тумачити у односу на њихову целину, морамо закључити да су Ланг и Домес (*Michael Lang, Sabine Domes*) у праву када кажу да је ЕСП на неки начин пружио уговорима о

---

<sup>706</sup> ECJ, Case C-376/03, *D. v. Inspecteur van de Belastingdienst/Particulieren/Ondernemingen buitenland te Heerlen*, пара. 59-63.

избегавању двоструког опорезивања „имунитет“ од захтева примарног законодавства ЕУ.<sup>707</sup> Овакав став се још упечатљивије може прихватити када узмемо у обзир нешто каснију праксу ЕСП, у којој је потврдио одредбе уговора о избегавању двоструког опорезивања држава чланица ЕУ за које је било више него довољно аргумената да се, због своје посебне природе и чињенице да се врло ретко срећу у светској мрежи уговора о избегавању двоструког опорезивања,<sup>708</sup> изузму из доктрине уведене у случају *Д*.<sup>709</sup>

Како ствари данас стоје, државе чланице ЕУ имају готово неограничену слободу да између себе, као и са трећим државама, закључују уговоре о избегавању двоструког опорезивања. Ову слободу спутава једино секундарно законодавство ЕУ, које морају поштовати и када су у питању порески уговори.<sup>710</sup> Сматрамо да је у случају уговора о избегавању двоструког опорезивања изузетно то да, за разлику од приступа према нормама домаћег законодавства држава чланица, ЕСП овде недостатак хармонизације прећутно прихвата као оправдан разлог за постојање очигледне дискриминације у једној држави чланици између резидената различитих држава чланица ЕУ.

---

<sup>707</sup> Вид.: Michael Lang, Sabine Dommès, “Tax Treaty Law and EC Law – Reciprocity and the Balance of a Tax Treaty”, *Tax Treaty Law and EC Law* (eds. Michael Lang, Joseph Schuch, Claus Staringer), Kluwer Law International, Alphen aan den Rijn 2007, стр. 82.

<sup>708</sup> Ради се о одредбама о ограничавању погодности (енг. *limitation on benefits clauses*).

<sup>709</sup> Вид.: ECJ, Case C-374/04, *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation v. Commissioners of Inland Revenue*, пара. 75-94.

<sup>710</sup> Вид: Tom O’Shea, “Double Tax Conventions and the European Union”, *The EC Tax Journal*, Vol. 10, Issue 3/2010, стр. 77-79.

## **V Усаглашеност правила о међународном опорезивању дохотка и имовине у српском пореском праву са забраном дискриминације у пореском праву ЕУ**

Питању усаглашености правила о међународном опорезивању дохотка и имовине у српском пореском праву са забраном дискриминације, у пореском праву ЕУ је могуће прићи на два начина.

Први би подразумевао да узмемо српско законодавство у области непосредних пореза какво је оно у моменту окончања рада на овој докторској дисертацији (средина 2014. године) и да га подвргнемо провери усклађености са позитивним пореским правом ЕУ норму, по норму. Оправданост оваквог приступа би морала да се доведе у питање, имајући у виду да се српски порески прописи мењају веома често, односно да се њихова садржина у време отварања поглавља везаног за опорезивање у приступним преговорима<sup>711</sup> може значајно разликовати од оне коју познајемо данас. Уз то, и пореско право ЕУ је подложно променама, па би вредност наших закључака могла значајно опадати како време одмиче.

Због тога нам се чини прихватљивијим други приступ, који се састоји у препознавању основних проблема у самом пореском законодавству Србије, као и склоности које су његови творци, али и његови тумачи до сада показивали, а које могу бити супротне настојањима наше државе да једног дана, у ближој или даљој будућности, постане део ЕУ.

---

<sup>711</sup> За више о преговарачком процесу приступања Србије ЕУ и његовом утицају на њено законодавство у области опорезивања дохотка и имовине вид.: Dejan Popović, Svetislav Kostić, "The EU Integration Process and Direct Taxation from a Southeast European Perspective: Part II", *Intertax*, Vol. 41,11/2013, стр. 558-570.

## 1. Усаглашеност опорезивања имовине у Србији са забраном дискриминације у пореском праву ЕУ

Опорезивање имовине које је уређено ЗПИ за сада оставља најмање простора за бојазан да би га приступање Србије ЕУ могло променити. Искључива примена опорезивања имовине по принципу извора, што логичним чини непознавање поделе пореских обвезника на резидентне и нерезидентне у оквиру српског пореза на имовину, не оставља простора за могућу дискриминацију, односно ограничења основних слобода из СФЕУ.

Претходно смо указали на могућу дискриминацију и у оквиру опорезивања имовине у Србији, у случају да се измене одредбе ЗПИ.<sup>712</sup> Зато је у држави која је кандидат за чланство у ЕУ, а у којој се, поновимо, закони веома често мењају, потребно да законодавац води рачуна да не предвиди решења која би водила непосредној или посредној дискриминацији. Међутим, опорезивање светске имовине, у виду акција на име и удела у друштвима са ограниченом одговорношћу, само у случају резидентних обвезника, које је, подсетимо се, у Србији било предвиђено од 1994. године до 2004. године, отвара питање да ли је обрнута дискриминација (енг. *reverse discrimination*) забрањена у оквиру пореског права ЕУ. Наиме, има ли држава чланица ЕУ право да, путем пореског законодавства у области непосредних пореза, дискриминише своје држављане у односу на држављане других држава чланица?

Обрнута дискриминација не представља забрањени облик дискриминације у смислу основних слобода примарног законодавства ЕУ,<sup>713</sup> све дотле док домаћи држављани нису стављени у неповољнији положају у погледу свог права на уживање неке од њих. Међутим, у том случају дискриминацију и не посматрамо у смислу неповољнијег третмана држављана у поређењу са странцима -

---

<sup>712</sup> Вид.: горе, стр. 69.

<sup>713</sup> Вид.: М. Helminen, *EU Tax Law: Direct Taxation*, IBFD, Amsterdam 2011, стр. 54.



држављанима других чланица ЕУ, већ пажњу усмеравамо на начин на који норма домаћег пореског законодавство ограничава уживање неке од основних слобода на нивоу сопствених држављана (нпр. да ли порески прописи представљају препреку у доношењу одлуке да се изврши пресељење из једне у другу државу чланицу ЕУ).

Сматрамо да би наведена решења ЗПИ из прошлости у погледу опорезивања имовине у виду акција на име и удела у друштвима са ограниченом одговорношћу можда могла да представљају пример где се, уз обрнуту дискриминацију, јавља и ограничење слободе пословног настајења, односно слободе кретања капитала из СФЕУ. Наиме, наметањем неограничене пореске обавезе резидентним обвезницима, уз неотклањање двоструког правног опорезивања имовине, Србија им чини улагање у капитал страних привредних друштава мање привлачним у поређењу са улагањем у домаћа привредна друштва. Имовина српских резидената у облику акција или удела у привредним друштвима која су основана у другим државама може бити подвргнута значајно вишем опорезивању, у поређењу с њиховим акцијама и уделима у привредним друштвима основаним у Србији, под условом да те друге државе опорезују овај облик имовине. С обзиром на то да је, у овом примеру, неповољнији третман улагања у страна привредна друштва последица непрепознавања постојања опорезивања у држави извора од стране државе резидентства, односно непостојања мера за отклањање двоструког правног опорезивања имовине, јуриспруденција ЕСП нам, за сада, појашњава да основне слободе СФЕУ не обухватају случајеве који произлазе из постајања различитих пореских система држава чланица. Прецизније, ЕСП сматра да државе чланице ЕУ немају обавезу да у свом пореском законодавству предвиде мере за отклањање двоструког опорезивања, односно да не морају да препознају постојање пореских захтева других држава чланица ЕУ.<sup>714</sup> Међутим, Кофлер и Мејсон (*Georg Kofler, Ruth Mason*) наводе да је овај став ЕСП веома споран, те да постоји одређена вероватноћа да ће га овај суд, с временом, променити,<sup>715</sup> што нас и наводи да

---

<sup>714</sup> Вид.: ECJ, Case C-513/04, *Kerkchaert & Morres*, [2006] ECR I-10967, пара. 22-23.

<sup>715</sup> Вид.: Georg Kofler, Ruth Mason, "Double Taxation: A European "Switch in Time"", *Columbia Journal of European Law*, Vol. 14, No. 1/2007, стр. 79.

искажемо бојазан да би постојала неусклађеност некадашњих одредби ЗПИ, са будућим тумачењем ЕСП одредби СФЕУ, којима се уређују основне слободе ЕУ.

Основни закључак разматрања усклађености српског пореза на имовину са забраном дискриминације у примарном праву ЕУ, се, дакле, састоји у препознавању потребе да се у процесу приступања Србије ЕУ пажња не обрати само на усклађеност српских пореских прописа са тумачењима садржаним у постојећој јуриспруденцији ЕСП. Потребно је и да се, водећи рачуна о оним одлукама ЕСП, за које се може претпоставити да не представљају његову коначну реч, препознају могућности за даљи развој пореског права ЕУ и да се на тај начин обезбеди дугорочно поштовање основних начела тог права.

## **2. Усаглашеност одредби ЗПДГ са забраном дискриминације у пореском праву ЕУ**

Опорезивање дохотка физичких лица у складу са одредбама ЗПДГ отвара више простора за расправу у поређењу с опорезивањем имовине из ЗПИ. Наиме, цедуларни систем опорезивања дохотка грађана у Србији не предвиђа било какве разлике у пореским стопама између резидентних и нерезидентних обвезника, нити би требало да то чини у погледу правила о утврђивању пореске основице. Иако је српско законодавство у области опорезивања дохотка грађана, по нашем мишљењу, инхерентно неправедно, и не дозвољава узимање у обзир личних и породичних прилика пореских обвезника, или, уколико то и чини, захтева заузврат додатне пореске приходе,<sup>716</sup> оно је, посматрано из овог угла, у сагласности са начелима основних слобода из СФЕУ које не захтевају правичност, већ своју пажњу усмеравају на препреке у стварању јединственог тржишта ЕУ.

Мањи број одредби ЗПДГ би се, већ на први поглед, могао оценити као да може представљати препреку уживању неке од основних слобода права ЕУ. Примера ради,

---

<sup>716</sup> Под овим подразумевамо годишњи порез на доходак грађана из чл. 87-89 ЗПДГ.

то би се могло учинити у погледу чл. 72б ЗПДГ, који предвиђа да се не сматра капиталним добитком “пренос рачуна из постојећег у други добровољни пензијски фонд, који изврши фонд по налогу и за рачун члана добровољног пензијског фонда, у складу са законом који уређује добровољне пензијске фондове и пензијске планове“, под условом да ову норму протумачимо тако да обухвата само преносе који се одвијају између добровољних пензионих фондова унутар Србије, на шта упућује стандардни номотехнички приступ српског законодавца, који се редовно тумачи тако да упућивање на други закон у оквиру правног система Србије врши речима: „закон који уређује...“, а не директним навођењем назива законског прописа.

Управо путем наведеног примера долазимо до можда најзначајнијег проблема усклађености одредби ЗПДГ са начелима предвиђеним СФЕУ. За разлику од чл. 72б ЗПДГ, бројне норме ЗПДГ користе одређене, очигледно правне појмове, које би требало разумети у њиховом самосталном *пореском* значењу. Уколико нпр. погледамо чл. 9 ЗПДГ, у њему видимо да следећи појмови имају самостално значење за пореске потребе, с обзиром на то да нас ЗПДГ нигде за потребе њиховог разумевања не упућује на друге прописе:

- родитељски и дечији додатак;
- накнада за туђу помоћ и негу и накнада за телесно оштећење;
- накнада за време незапослености;
- накнада из здравственог осигурања, осим накнаде зараде (плате);
- накнада из осигурања имовине, изузев накнада из осигурања за измаклу корист, као и накнада из осигурања лица којима се надокнађује претрпљена штета;
- накнада материјалне и нематеријалне штете, изузев накнаде за измаклу корист и накнаде зараде (плате), односно накнаде за изгубљену зараду (плату);
- помоћ у случају смрти запосленог, члана његове породице или пензионисаног радника;
- помоћ због уништења или оштећења имовине услед елементарних непогода или других ванредних догађаја;
- организована социјална и хуманитарна помоћ, стипендије и кредити ученика и студената;

- накнада и награда за рад осуђених лица и малолетних учинилаца кривичних дела у казнено-поправним установама;
- накнада и награда за рад пацијената у психијатријским установама;
- пензија и инвалиднина које се остварују по основу права из обавезног пензијског и инвалидског осигурања, односно војног осигурања;
- отпремнине код одласка у пензију;
- накнада за рад хранитеља и накнада за издржавање корисника у хранитељској породици;
- награда ученицима и студентима оствареним за постигнуте резултате током школовања и образовања, као и освојених на такмичењима у оквиру образовног система;
- новчана помоћ физичким лицима која служи за лечење у земљи или иностранству.

Међутим, у примени српских прописа је доминантан приступ да се сви наведени појмови тумаче у складу са прописима који уређују област из које су они преузети у пореско законодавство, што, по правилу, доводи до њиховог различитог третмана у зависности од резидентства, односно државне припадности лица од кога се приливи остварују.

Раније поменути пример везан за чл. 79 ЗПДГ и ослобођења од пореза на капиталне добитке у случају решавања стамбених питања обвезника<sup>717</sup> сведочи да су понекад српски порески органи спремни и да тумачењима унесу одређена ограничења, која се ни на који начин не могу извести из слова саме норме. Може се десити да одредбе ЗПДГ *неозлеђене* прођу кроз преговарачки процес и да у неизмењеном облику прате улазак Србије у ЕУ, а да се затим наши судови нађу пред бројним случајевима у којима би се обвезници позивали на кршење начела права ЕУ применом тих одредби. Разлог за ово је што без познавања приступа који српски порески органи примењују у тумачењу прописа (до чега није увек једноставно допрети) није могуће из самог текста норме препознати простор за различит третман.

---

<sup>717</sup> Вид.: горе, стр. 45.

Међутим, изложени проблем не дотиче само приступање ЕУ, него би се према њему требало односити и као као препреци у остваривању преко потребне правне сигурности и исправном тумачењу прописа у Србији.

### **3. Усаглашеност одредби ЗПДПЛ са забраном дискриминације у пореском праву ЕУ**

Опорезивање добити правних лица у Србији ће морати да претрпи корените промене, са применом од дана приступања ЕУ, пре свега у областима:

- пореза по одбитку из чл. 40 ЗПДПЛ у вези с отклањањем двоструког економског опорезивања само у случају расподеле дивиденди између резидентних обвезника из чл. 25, став 1 ЗПДПЛ;
- правила о пореској консолидацији, која, за сада, није доступна сталним пословним јединицама, као ни оним резидентним друштвима која нису у непосредном власништву другог резидента Србије;<sup>718</sup>
- прописа о опорезивању сталних пословних јединица, од којих неки, као нпр. чл. 52 ЗПДПЛ, изричито предвиђају њихово стављање у неповољнији положај у односу на резидентна привредна друштва, док је код других, нпр. у случају пореских подстицаја, дискриминација последица њиховог искључивања из могућности уживања одређених права путем подзаконских аката или на основу тумачења;
- одредбе чл. 25, ст. 2 ЗПДПЛ, којом се изузимање из основице предвиђа само за камате по основу дужничких хартија од вредности чији је издавалац Србија, АП Војводина, јединица локалне самоуправе у Србији или Народна банка Србије, али не и за камате по основу дужничких хартија од вредности других држава.<sup>719</sup>

---

<sup>718</sup> Вид.: чл. 56-58 ЗПДПЛ.

<sup>719</sup> Вид.: ЕСЈ, Case C-20/09, *Commission v. Portugal*, [2011] ECR I-02637, пара. 70. Исти закључак важи и у погледу одредбе чл. 65, ст. 1, тач. 2 ЗПДГ.

За разлику од ЗПДГ, ЗПДПЛ је област у којој би Србија далеко више могла да осети последице преговара са Европском комисијом и државама чланицама ЕУ, с обзиром на то да у оквиру њега постојање различитог третмана супротног основним слободама из СФЕУ недвосмислено извире из сâмих норми. Међутим, десетине пресуда ЕСП изложених у овом раду сведоче да пореско право ЕУ отвара бројне могућности за прилагођавање захтевима тог права. Поједностављено, уколико се постарамо да добро разумемо начела СФЕУ, а када је у питању опорезивање дохотка и имовине, пре свега тумачења која им је дао ЕСП, можемо успети да на најмању могућу меру сведемо трошкове жељеног чланства у ЕУ (који се веома јасно препознају у области опорезивања), а да истовремено уживамо погодности које оно нуди.

## ДЕО ШЕСТИ

### ПОГЛЕД НА ПРАВИЛА О ЗАБРАНИ ДИСКРИМИНАЦИЈЕ У ПОРЕСКИМ УГОВОРИМА ИЗ УГЛА ПОРЕСКОГ ПРАВА ЕУ И ОПШТИХ ПРАВНИХ НАЧЕЛА О ЗАБРАНИ ДИСКРИМИНАЦИЈЕ

#### I Вредносна оцена одредби о забрани дискриминације у пореским уговорима

Највећи број држава на свету укључује у своје уговоре о избегавању двоструког опорезивања одредбу о забрани дискриминације, али су ретки случајеви оних земаља у чијој судској пракси препознајемо примере успешног позивања на заштиту коју она пружа. Србија је изванредан пример где постоји право богатство прилика за оспоравање норми домаћег пореског законодавства по основу начела забране дискриминације из уговора о избегавању двоструког опорезивања, којих очигледно нису свесни ни порески органи, али ни порески обвезници. Чини се да из утилитарне перспективе пореских обвезника, вредносна оцена правила о забрани дискриминације у уговорима о избегавању двоструког опорезивања мора бити ниска. Из угла пореских органа, уколико им припишемо инхерентну тежњу да очувају пореске приходе, долазимо до истог закључка, с обзиром на то да одредбе о забрани дискриминације из уговора о избегавању двоструког опорезивања најчешће нису успевале да их озбиљније угрозе. Порески органи могу, за разлику од пореских обвезника, бити задовољни нормом која их не угрожава, али ни једни ни други јој неће придавати превелики значај. Намеће се питање шта је разлог оваквом стању ствари, односно шта је то што недостаје одредби о забрани дискриминације у уговорима о избегавању двоструког опорезивања да добије свој пун замах. Зачуђујући одговор на наведену дилему би можда могао да буде да проблем није у норми као таквој, већ у начину на који се она тумачи и примењује у доминантном броју држава на свету. Поједностављено, одредба о забрани дискриминације у уговорима о избегавању двоструког опорезивања није примерена условима у којима се може очекивати њена примена.

Како бисмо појаснили изнесени став, морамо се послужити Сократичким методом и поставити питање уместо одговора. Како је могуће да је, у оквиру ЕУ, ЕСП успео да, примењујући норме које нису везане само за питања опорезивања, већ представљају општа начела правног поретка ЕУ, тако далекосежно ограничи пореску сувереност држава чланица, а једно наменско правило, које се искључиво бави забраном дискриминације у области међународног опорезивања дохотка и имовине, није успело да доведе ни до приближних последица? Питање се чини још занимљивијим када препознамо сличност одредби о забрани дискриминације из уговора о избегавању двоструког опорезивања и оних из СФЕУ којима се предвиђају основне слободе, где се обе заснивају на полазној премиси забране дискриминације по основу држављанства, а при том узмемо у обзир да је ЕСП имао пред собом представнике неких од најопремљенијих и обученијих пореских органа на свету.

Могу се уочити три кључне препреке за развој начела забране дискриминације у уговорима о избегавању двоструког опорезивања, од којих је једна практичне, а две су суштинске природе.

Основне слободе из примарног законодавства ЕУ имају два веома „брижна чувара.“ Први је Европска комисија, која се стара да законодавства држава чланица ЕУ буду у складу са правом ЕУ. Ова институција има довољан ауторитет да државе чланице ЕУ понекада усвајају њене примедбе, без пружања отпора који нужно води ка вратима ЕСП. Овај суд, као други чувар основних слобода из СФЕУ, споровима који се пред њега износе прилази непристрасно, односно тешко да се може очекивати његова склоност према некој одређеној држави чланици ЕУ. Евентуално, он може бити спремнији да води рачуна о интересима свих или већине држава чланица, али се оне појединачно налазе у равноправном положају. О овоме сведочи висока репутација коју ЕСП несумњиво ужива. Поред наведеног, ЕСП је од свог оснивања усмерен само у правцу заштите права ЕУ од настојања држава чланица да избегну оне аспекте интегративних процеса који им не одговарају.



За разлику од примарног законодавства ЕУ, одредбе о забрани дискриминације из уговора о избегавању двоструког опорезивања немају упоредиве „заштитнике“, што је свакако значајна практична препрека њиховом развоју.

На нивоу надлежних органа држава потписница одређеног уговора о избегавању двоструког опорезивања постоји не само начелна једнакост, већ, по правилу, изостаје било каква обавеза да дођу до међусобног договора у погледу тумачења његових одредби.<sup>720</sup> Наравно, увек је на располагању могућност раскидања уговора, али то је изузетна и не превише често коришћена мера. Док у случају односа између Европске комисије и држава чланица ЕУ постоји неизбежна, у најбољем случају подсвесна, разлика у перспективи из које посматрају одредбе права ЕУ, надлежни органи две државе, које су закључиле уговор о избегавању двоструког опорезивања, имају исти начин размишљања и схватања појава, који су условљени задатком који су им њихове власти повериле – прикупљање неопходних пореских прихода. Другим речима, шансе за спор између истомишљеника су далеко мање у поређењу с онима који имају различите полазне основе.

Уговори о избегавању двоструког опорезивања немају то преимућство да се одбраном интегритета њихових норми баве судови који су само том циљу посвећени. Спорове у погледу њихове примене решавају национални судови који, као што смо видели у четвртном делу ове дисертације, врло често имају склоност, нарочито у односу према нерезидентима, да преузму улогу одбране пореског суверенитета сопствене државе.

Када су у питању суштинске препреке за развој начела забране дискриминације у уговорима о избегавању двоструког опорезивања, сматрамо да је вредност ових норми умањена приступом Коментара у погледу тумачења чл. 24 Модел-конвенције ОЕЦД. Велики ауторитет овог извора, који доводи до његовог *de facto*,

---

<sup>720</sup> Вид.: фуснота 1 у чл. 25, ст. 5 Модел-конвенције ОЕЦД 2010 и упореди: алтернативе А и Б чл. 25 Модел-конвенције УН 2011.

ако не и *de iure* обавезујућег статуса,<sup>721</sup> омогућио је државама чланицама ОЕЦД, односно њиховим пореским органима, да у њему нађу пут који омогућава увођење крајње спорних правних схватања, а која и многе друге државе на свету, углавном, с одобравањем прихватају.

Оно што је у значајној мери олакшало овакву слободу у „поигравању“ са тумачењем чл. 24 Модел-конвенције ОЕЦД је његова недовољно јасна сврха, што је последња кључна препрека којој морамо посветити посебну пажњу.

## II Отворена питања

### 1. Сврха одредби о забрани дискриминације у пореским уговорима

Одредбе о забрани дискриминације у уговорима о избегавању двоструког опорезивања немају, нити су икада имале недвосмислену сврху. Иако овако оштар став може зачудити, он произлази из мишљења да јасан циљ недостаје и уговорима о избегавању двоструког опорезивања. Наиме, економска истраживања истичу да није потпуно јасно колико и да ли уопште уговори о избегавању двоструког опорезивања утичу на повећање страних улагања, односно да ли се њима доприноси повећању привредне размене између држава уговорница, као и да ли се трошкови који су повезани са њиховом применом могу увек оправдати.<sup>722</sup> Један број аутора као основни разлог који се крије иза закључивања уговора о избегавању двоструког опорезивања истиче “постизање међународног економског признања”,<sup>723</sup> односно добијање “значке међународног пореског

---

<sup>721</sup> За више о правном статусу Коментара Модел-конвенције ОЕЦД види: *The Legal Status of the OECD Commentaries* (eds. Sojerd Douma, Frank Engelen), IBFD, Amsterdam 2008.

<sup>722</sup> Вид.: Fabian Barthel, Matthias Busse, Eric Neumayer, “The Impact of Double Taxation Treaties on Foreign Direct Investment: Evidence from Large Dyad Panel Data”, *Contemporary Economic Policy*, Vol. 28, 3/2010, стр. 366-377;

<sup>723</sup> Вид.: Tsilly Dagan, “The Tax Treaties Myth.” *New York University Journal of International Law and Politics*, Vol. 32, No. 4/2000, стр. 939.

уважавања.”<sup>724</sup> Суштински, иза закључивања уговора о избегавању двоструког опорезивања не стоје увек проверљиви показатељи погодности које би они требало да донесу државама уговорницама, већ често само веровање у њих.

Уколико наше разматрање спустимо на ниво сâме одредбе о забрани дискриминације у пореским уговорима, прво што примећујемо је да се она разликује од њихових осталих норми. Наиме, правила уговора о избегавању двоструког опорезивања уређују питања као што су: која држава уговорница има право да опорезује, које су обавезе повезане са остваривањем повереног права на опорезивање, при чему то чине у односу на појединачне облике прихода, као и на имовину. С друге стране, забрана дискриминације у уговорима о избегавању двоструког опорезивања поставља опште услове које домаћа законодавства држава уговорница морају да испуне или, у најмању руку, обезбеде у међусобним односима. Поједностављено речено, ово правило би се, пре свега, могло схватити као полазна основа коју пореско право једне државе мора да достигне да би се са њоме уговор о избегавању двоструког опорезивања могао закључити.

Проблем који се појављује пред нама је да постоје дијаметралне разлике између суверених пореских јурисдикција у разумевању начела, које би морало да има јединствено значење. Примера ради, Индија сматра да опорезивање стране компаније вишим стопама у поређењу са домаћом компанијом не представља њено мање повољно опорезивање,<sup>725</sup> док је за Јужноафричку Републику такав приступ прихватљив, под условом да разлика у пореским стопама није виша од 5 процентних поена.<sup>726</sup> Сматрамо да је бесмислено бранити тумачење, према коме веће пореско оптерећење није мање повољно у поређењу са нижим. Другим речима, има ли сврхе уговарати примену начела које државе схватају на тако различите начине? Како бисмо појаснили наш став, применимо *argumentum ad*

---

<sup>724</sup> Вид.: David Rosenbloom, “Current Developments in Regard to Tax Treaties”, 40 *Inst. on Federal Taxation* (1982).

<sup>725</sup> Вид.: горе, стр.189-190.

<sup>726</sup> Вид.: Ограде држава које нису чланице ОЕЦД на чл. 24, ст. 3 Модел-конвенције ОЕЦД 2010, пара. 7.2.

*absurdum* и запитајмо се да ли би било разумно закључити споразум о нпр. заштити људских права са државом која под појмом човек сматра само припаднике беле расе.

Закључујемо да би одредба о забрани дискриминације у пореским уговорима требало да буде предвиђена само у случајевима када се две државе уговорнице могу сагласити око њеног правног обухвата, уз претходно подробно разматрање, а затим и преточавање у сâму норму жељених тумачења. Уколико то није случај, онда се чини примеренијим потпуно искључивање ове одредбе из уговора о избегавању двоструког опорезивања, пошто њена неуједначена примена може само ићи на уштрб дугорочној одрживости тих уговора.

## **2. Тумачење одредби о забрани дискриминације из уговора о избегавању двоструког опорезивања**

Аутори Коментара чл. 24 Модел-конвенције ОЕЦД понекад пружају тумачења која није могуће повезати са нормом чијем су појашњењу намењени. Најупечатљивији пример оваквог приступа се види у оквиру његових одељака везаних за забрану дискриминације по основу држављанства, где се изразу „нарочито у односу на резидентност“ додељује значење које подразумева да резидентни и нерезидентни обвезник никада нису у истим околностима.<sup>727</sup>

Уколико се, опет, осврнемо на образложење ЕСП у случају *Шумахер*,<sup>728</sup> и без Коментара Модел-конвенције ОЕЦД 2010, до истог закључка могли бисмо да дођемо на основу примене чл. 24, ст. 1 Модел-конвенције ОЕЦД 2010. Наиме, ЕСП у свом тумачењу полази од премисе да околности резидента и нерезидента начелно нису упоредиве. Правно разликовање између пореских права и обавеза резидената и нерезидената проистиче из претпоставке законодавца да њихови објективни услови нису упоредиви, при чему њу заснива на одређеним

---

<sup>727</sup> Вид.: горе, стр. 137-138.

<sup>728</sup> Вид.: горе, стр. 238-239.

показатељима (пребивалиште, дужина боравка, место оснивања, место стварне управе и сл.). Међутим, ти показатељи не могу бити поуздани у сваком случају, и може се десити да доведу до стављања у различит положај особа које су по свему упоредиве. Резидентност је питање о коме нарочито морамо водити рачуна, али оно не мора бити пресудна „вододелница“, која увек подразумева да два лица нису у сличним условима. Примера ради, уколико приходе од капитала опорезујемо по одбитку независно од резидентства пореског обвезника, при чему их посматрамо изоловано од осталих извора дохотка пореског обвезника и његове укупне економске снаге, које оправдање можемо пронаћи за нпр. примену двоструко више пореске стопе у случају нерезидентних обвезника у поређењу са резидентним? Све околности обвезника су потпуно идентичне, а резидентство је само изговор за очигледну дискриминацију. Наравно могли бисмо да покушамо да бранимо оваква правила приступом да нижим стопама намењеним резидентима умањујемо двоструко економско опорезивање, што је у случају нерезидентата одговорност њихове државе резидентства. Недостатак овог аргумента лежи у томе да у чл. 24 Модел-конвенције ОЕЦД/УН не постоји никакво правило, које би могло да нам да за право да тврдимо да је дискриминација дозвољена, зато што је друга држава уговорница та која треба да неутралише њене последице. Штавише, морали бисмо се запитати и зашто отклањамо двоструко економско опорезивање само у случају домаћих резидентата, односно који то порески разлози налажу да само њима пружимо ову погодност. Значај ове дилеме постаје јаснији уколико замислимо два обвезника, једног резидентног, а другог нерезидентног, чији доходак чине само приходи од дивиденди. У овом случају, заштита „својих“ у односу на „туђе“ је једино оправдање за различит третман, а оно може да буде проузроковано често неутемељеним веровањем да ће „наши“ свој приход враћати у токове домаће привреде, док ће „њихови“ доприносити развоју сопствене државе. Нажалост, овај приступ није ништа друго до чиста дискриминација.

Предвиђање норме о забрани дискриминације у намери да се путем тумачења њена примена ограничи на претежно хипотетичке случајеве се не може схватити другачије него као довођење обвезника у заблуду. Сматрамо да државе не чине ово са злом намером, него зато што се плаше да није примерено да јавно изађу са

ставом да нису спремне да се одрекну права да дискриминишу оне које сматрају „страним.“ Када су се једном „окитиле венцем“ заштитника једнакости, ма колико да нису биле свесне значења тог чина, оне га се тешко одричу, иако њихови поступци сведоче о томе да је он поприлично незаслужен.

### **III Будућност одредби о забрани дискриминације у пореским уговорима**

Будућност одредби о забрани дискриминације у пореским уговорима зависи од више чинилаца. За сада државе одговарају на могући утицај пресуда ЕСП на тумачење одредби о забрани дискриминације у пореским уговорима, допунама Коментара Модел-конвенције ОЕЦД, које имају за циљ да спрече преузимање тумачења овог суда код уговора о избегавању двоструког опорезивања. Један од изговора за одбацивање садржине одговарајућих пресуда ЕСП, је да је у пореско право ЕУ уткан дух ЕУ и да се односи између њених држава чланица не могу довести у исту равн са односима између суверених држава које нису чланице ЕУ. Намерно употребљавамо реч *изговор* зато што сматрамо да овакво гледиште није у потпуности исправно. Постоје одлуке ЕСП које се могу везати само за правни поредак ЕУ, али велики део њих је могуће пренети и на примену чл. 24 Модел-конвенције ОЕЦД.

Притисци који долазе из правца ЕУ, али и СТО, као и од оних националних судова који смогну храбрости да приступе тумачењу уговора о избегавању двоструког опорезивања на непристрасан начин, временом ће довести до измена норми о забрани дискриминације у пореским уговорима. Међутим, у ком правцу ће те измене ићи остаје отворено питање. Мање је вероватно да ће државе одлучити да уклоне забрану дискриминације из уговора о избегавању двоструког опорезивања, јер би то подразумевало поновно преговарање на хиљаде тих уговора. Примена приступа да се одредба о забрани дискриминације изостави из свих будућих пореских уговора не би имала значајних последица, нарочито у случају оних држава које имају веома разгранату мрежу важећих уговора. Привремено решење се може наћи у одржавању стања у коме се данас налазе правила о забрани дискриминације у уговорима о избегавању двоструког

опорезивања и повременом прилагођавању Коментара Модел-конвенције ОЕЦД, како би се одговорило на појединачне изазове.

Сматрамо да би имало смисла приступити изради једног мултилатералног споразума о забрани дискриминације у међународном опорезивању дохотка и имовине, за чије би доношење било примереније употребити простор који пружају УН, уместо оног који је ограничен на ОЕЦД. Често се заборавља да је Модел-конвенција ОЕЦД намењена само за потребе закључивања уговора о избегавању двоструког опорезивања између држава чланица ОЕЦД.<sup>729</sup> ОЕЦД исправно препознаје да су Модел-конвенција ОЕЦД и њен Коментар прихваћени од стране великог броја држава које нису његове чланице,<sup>730</sup> али се мора изразити сумња да ће оне бити спремне да приступе једном мултилатералном споразуму, у чијој изради не биле равноправне (што је неминовно, уколико се израда препусти ОЕЦД). Када је Нацрт Конвенције о двоструком опорезивању дохотка и имовине ОЕЦД објављен 1963. године, економски значај држава чланица ОЕЦД, у поређењу са остатком планете, био је далеко већи него што је то случај у другој деценији XXI века. Њихов утицај је био још израженији када је у питању правно уређење међународног опорезивања дохотка и имовине, због тога што се велики број држава „трећег света“ држао политике затвореног тржишта, односно није прихватао тржишне законитости (нпр. државе планске привреде и сл.). Међутим, од преласка између XX и XXI века сведоци смо да земље као што су Кина, Индија, Бразил или Русија играју све значајнију улогу, како у размерама глобалне економије, тако и у доприносу развоју међународног пореског права.<sup>731</sup> Наведену реалност би требало уважити и кроз доношење предложеног мултилатералног споразума под окриљем УН.

---

<sup>729</sup> Вид.: Model Tax Convention on Income and on Capital (full version), стр. I-1.

<sup>730</sup> Вид.: *ibid.*, стр. I-3.

<sup>731</sup> Јуриспруденција индијских судова се данас сматра једним од најзначајнијих извора тумачења у међународном опорезивању дохотка и имовине, како због бројности и разноврсности пресуда, тако и због вредности спорова који се пред њима расправљају.

Том споразуму би се могла дати природа *lex specialis* односу на постојеће одредбе о забрани дискриминације у уговорима о избегавању двоструког опорезивања, те би се тиме свеобухватно уредило ово питање на светском нивоу. На овај начин би се успоставило опште начело међународног опорезивања дохотка и имовине, од кога би затим кретала и домаћа законодавства, а наравно и уговори о избегавању двоструког опорезивања. Поред тога, мултилатерални споразум би требало да буде искључиви извор правила у овој области, па би било потребно из обухвата међународних привредних споразума, нарочито правила СТО, изузети пореска питања.

Закључивање мултилатералног споразума би отворило питање прелазног режима, односно државе би морале да прихвате да његовим ступањем на снагу престају да важе све одредбе о забрани дискриминације, прописане, на првом месту, њиховим уговорима о избегавању двоструког опорезивања, а у идеалном случају, и међународним привредним споразумима. Међутим, јавио би се и проблем на који начин наставити примену уговора о избегавању двоструког опорезивања с оним државама које би одбиле да приступе једном таквом мултилатералном споразуму. Значај држава које не би приступиле мултилатералном споразуму био би сразмеран њиховој бројности, односно економском утицају. Успех сваког мултилатералног приступа зависи од тога да ли су државе вољне да га прихвате, при чему се њихова сагласност најједноставније постиже компромисима у погледу садржине правних норми које се предлажу. У случају да мултилатералном споразуму не приступи само мањи број држава, могуће решење би се састојало у раскидању уговора о избегавању двоструког опорезивања са њима (што је и облик посредног притиска на те државе да му накнадно приступе). Ако би у тај мањи број држава спадале и оне које су економски утицајне, то би за последицу имало стварање паралелних режима, пошто се тешко може очекивати да би се у случају таквих држава раскидање пореских уговора јавило као опција. Коначно, уколико би идеја мултилатералног споразума привукла само мањи број држава, што би се могло очекивати ако би изостао компромисни приступ у одређивању облика забране дискриминације који се њиме предвиђа, то би био добар показатељ да би оне требало да размотре не само идеју закључења



споразума ограниченог на питање забране дискриминације, већ мултилатералног споразума о избегавању двоструког опорезивања дохотка и имовине. Ово следи зато што се исто разумевање појма дискриминације и спремност држава да се његова забрана уреди на јединствен начин мора повезати са подударним пореским решењима, односно интересима тих држава.

Садржина забране дискриминације у једном мултилатералном споразуму би зависила од спремности држава да у оквиру њега обједине правила која би умирила оправдане бојазни да ово начело води губитку пореских прихода. Правна наука би могла да пружи свој допринос у виду уобличавања норми мултилатералног споразума, тек пошто се, на основу дубинске економске анализе, утврди шта су оквири које забрана дискриминације не сме прекорачити. Поменута економска анализа би морала да одреди обим губитака пореских прихода држава, који би били последица примене норми мултилатералног споразума, као и очекиваних користи, у виду повећања међусобне привредне размене и вредности прекограничних инвестиција.

Проучавање праксе ЕСП нам је омогућило да препознамо значај могућности за сарадњу пореских органа за одбацавање дискриминаторних мера. Уколико је само непосредна дискриминација по основу држављанства праг око кога се државе могу усагласити, ово правило не захтева превише пратећих одредби. Преузимање многих европских решења, у оквирима једне мултилатералне конвенције о забрани дискриминације у међународном опорезивању дохотка и имовине, би требало условити обезбеђивањем свих права за пореске управе која постоје у оквиру ЕУ. Међутим, уколико државе желе да оптерете једна другу трошковима међусобне сарадње, онда би заузврат требало да учине границе сопствених пореских јурисдикција порознијим и за обвезнике. Не би било правично предвидети свет без граница само за пореске управе, а истовремено оставити пореске обвезнике у оквирима националних држава. То што они и сада успевају да их заобиђу није последица намере држава да им то омогуће, већ, пре свега, проистиче из неспособности пореских администрација да им се успешно супротставе у томе.

Конечно, оваква мултилатерална конвенција би захтевала и успостављање једног независног суда, који би се бавио заштитом у њој предвиђених права. Пистоне (*Pasquale Pistone*) наводи да би се уједначена примена уговора о избегавању двоструког опорезивања могла постићи путем оснивања заједничког међународног суда, чија би надлежност била решавање спорова у њиховој примени.<sup>732</sup> Међутим, сматрамо да би постојање било каквог међународног пореског суда било тешко замисливо без претходног доношења усаглашених норми, чију би примену он требало да надзире. Овакав предлог се вероватно може оценити као позив на рушење националног суверенитета и крајњи одјек све присутније глобализације. Међутим, сматрамо да то није тачно. Уколико државе теже ка успостављању јединствених начела која треба да важе у читавом свету, онда морају прихватити да то није могуће чинити парцијално, без примене истог приступа и у погледу тумачења тих начела и обезбеђивања уједначене заштите права која се њима пружају.

---

<sup>732</sup> Вид.: Pasquale Pistone, "Clashes with European Law, Multilateral Treaties and CCCTB", *Double Taxation within the European Union* (ed. A. Rust), Kluwer Law International, Alphen aan den Rijn 2011, стр. 199-200.

## ЗАКЉУЧАК

1. Резидентни порески обвезници могу бити потпуно упоредиви са нерезидентним обвезницима. Такав закључак се недвосмислено намеће у случају када законодавство одређене државе, у области пореза на доходак (добит) и на имовину, примењује искључиво опорезивање по принципу извора. Када држава ограничава свој порески захтев само на доходак који је остварен на њеној територији, односно само на имовину која се у њој налази, увођење разлика између резидентних и нерезидентних обвезника нема сврхе (што доказују и одредбе ЗПИ, које смо разматрали у овој дисертацији), односно може се објаснити само дискриминаторном намером. Показало се и да цедуларно опорезивање, уз примену пропорционалних пореских стопа, независно од методе за избегавање двоструког правног опорезивања, изједначава суштински положај резидената и нерезидената у погледу опорезивања појединачних облика прихода. Поред наведеног, и приказана упоредна судска пракса потврђује да Коментар Модел-конвенције ОЕЦД није у праву када наводи да се никада не може сматрати да су резидентни и нерезидентни обвезници у упоредивим околностима, нити да се може прихватити да је овакво тумачење одувек проистицало из одредбе чл. 24, ст. 1 Модел-конвенције ОЕЦД. Његово виђење резидената и нерезидента бисмо, донекле, могли да прихватимо само у случају пореског система који предвиђа синтетичко и прогресивно опорезивање дохотка и имовине, без икаквих елемената цедуларизације. Међутим, такви чисто глобални, порески системи су данас готово ишчезли, што нашим налазима даје додатни значај.

Тиме је, уједно, потврђена и прва хипотеза од које смо пошли у нашем истраживању - да начело по којем се порески резиденти и нерезиденти никада не могу упоредити није тачно.

2. Сprovedено истраживање је потврдило и другу полазишну хипотезу – да забрана дискриминације у међународном опорезивању дохотка и имовине, а нарочито у уговорном пореском праву, има своје место, односно има сврху, али да она у овом тренутку није јасна. Ова полазишна хипотеза у себи садржи две тврдње:

- да забрана дискриминације има сврху у међународном опорезивању дохотка и имовине, али
- да та сврха у овом тренутку није јасна.

С обзиром на то да је она била једноставнија за потврђивање, пођимо од друге тврдње. Разлике у тумачењу идентичних одредби уговора о избегавању двоструког опорезивања, приметне у јуриспруденцијама националних судова, указују на то да не постоји општа сагласност у погледу домашаја који забрана дискриминације у међународном опорезивању дохотка и имовине треба да има.

Неутемељени приступ, по коме је одредба чл. 24 Модел-конвенције ОЕЦД/УН у подређеном положају у односу на остале норме Модел-конвенције ОЕЦД/УН, који налазимо у њиховим коментарима, своди забрану дискриминације, а нарочито њену полазну основу – забрану дискриминације по основу држављанства – на правило које се може применити само у ретко, или готово никада. Када овоме додамо примере јурисдикција које заступају не само неутемељена, него и потпуно бесмислена тумачења (подсетимо се примера Индије и забране дискриминације сталних пословних јединица), недвосмислено се може закључити да је јединствен одговор у погледу смисла, односно сврхе предвиђања забране дискриминације у пореским уговорима немогуће дати.

Сврху забране дискриминације у међународном опорезивању дохотка и имовине смо препознали у виду претходног питања, од чијег би одговора требало да зависи даље уређење опорезивања са прекограничним

елементом између две државе. Забрана дискриминације представља начело на коме међународно опорезивање држава уговорница треба да почива, односно оквир на који се касније надовезују посебна правила везана за опорезивање појединачних облика прихода.

Међутим, да би ово начело могло да добије јединствено значење, сматрамо да би било потребно да оно буде уређено путем једног мултилатералног споразума, за потребе чије примене би био основан посебан међународни суд. Који би облик забране дискриминације био предвиђен у оквиру таквог мултилатералног споразума зависи од економске анализе њених последица, на основу којих би се могао одредити онај праг њеног домашаја који би обезбедио што шири консензус држава. У случају да се државе одлуче на широко постављање забране дискриминације у мултилатералном споразуму, то би подразумевало и обезбеђивање предуслова за далекосежну сарадњу пореских органа у свету.

3. Трећа хипотеза од које смо пошли у овом истраживању је да је могуће пронаћи путоказе за тумачење начела забране дискриминације из уговора о избегавању двоструког опорезивања у пресудама ЕСП, које су биле усмерене на примену основних слобода из примарног законодавства ЕУ. Подробна анализа јуриспруденције ЕСП показала је да се само један њен део може посматрати искључиво у оквирима права ЕУ, односно да се многа тумачења овог суда могу преузети и за потребе примене норми о забрани дискриминације у пореским уговорима. Овај закључак нарочито стоји у случају пресуде у предмету *Шумахер*, односно на њој заснованих каснијих одлука ЕСП. Одбацивање приступа ЕСП, позивањем на то да је у њега уткан дух ЕУ, кога нема у случају држава које нису њене чланице, препознали смо као *изговор*, са циљем да се обезбеди несметано кршење начела забране дискриминације у међународном уговорном пореском праву, путем крајње спорних тумачења одредбе чл. 24 Модел-конвенције ОЕЦД/УН, односно на њој заснованих норми пореских уговора.

Приступ Коментара Модел-конвенције ОЕЦД/УН забрани дискриминације по основу држављанства је примеренији теолошким расправама. Наиме, он захтева да прихватимо као датост да се околности резидента и нерезидента никада не могу упоредити. ЕСП неупоредивост резидента и нерезидента посматра као полазну основу, коју је потребно доказати у сваком појединачном случају. Под условом да прихватимо да је приступ *credo quia absurdum* неприхватљив у тумачењу правних норми (уз, евентуално, ограду у погледу црквеног права), пресуде ЕСП нам омогућавају увид у све нијансе упоредивости пореских обвезника, за које сматрамо да морају бити узете у обзир и приликом примене одредаба о забрани дискриминације из уговора о избегавању двоструког опорезивања. Овиме је потврђена и наша последња основна хипотеза.

Налазимо се на крају пута који смо започели позивањем на речи Светог Писма, а који смо завршили предлогом да се на светском нивоу закључи споразум којим би се уредило начело забране дискриминације у међународном опорезивању дохотка и имовине.

Правни поредак који не тежи правичности се не може надати да му се порески обвезници неће свесрдно супротстављати, нити може очекивати уважавање од представника других држава. Ово нарочито важи за мале и сиромашне државе, које не могу очекивати да ће их моћ, богатство и снага штитити од оваквих последица. Осуда неоправданог и неправичног различитог третмана упоредивих појава, односно дискриминације, усађена је у темеље схватања права, а правничка езотерија нас често може одвести на странпутицу да заборавимо почетне основе, без којих се једноставно не може и не сме. Тачно је да је забрана дискриминације скупа, али је потребно гледати дугорочно и увидети да неправдана крају мора бити скупља. Опорезивање никада не може бити остављено доброј вољи пореских обвезника. Међутим, само правично опорезивање, које исте појаве посматра на идентичан начин и које, у случају међународног опорезивања дохотка и имовине, не поставља зидове према спољном свету, може очекивати да не иде на уштрб општег бољитка.

Забрана дискриминације је блиско повезана са правном сигурношћу, која би морала да представља основну вредност (услед немогућности постизања пуне правде) сваког правног система, зато што се путем ње, на најбољи могући начин, одсликава тежња ка неухватљивом идеалу. Испуњавањем претходно наведених предуслова, уз пружање правила пореског поступка која омогућавају обвезнику да одбрани своја права, оправдавамо стављање у руке пореским органима снажних оружја, којима се они могу обрачунавати с особама које би желеле више од онога што им припада. Тада опорезивање постаје део општег друштвеног договора, а не пуста сила којој се повинујемо, све дотле док другог избора немамо. Остаје нам само нада да смо овим радом успели да подсетимо на оно што верујемо да су вековне истине и да помогнемо да српско пореско право направи један, можда не тако значајан, али ипак корак напред.

## БИБЛИОГРАФИЈА

### Књиге

- *Addressing Base Erosion and Profit Shifting*, OECD, Paris 2013.
- Аристотел, *Никомахова етика* (прев. Р. Шалабић), Издавачка књижарница Зорана Стојановића, Нови Сад 2003.
- Арсић, Миодраг, *Међународно двоструко опорезивање и његово избегавање*, Г 17 Институт, Београд 2002.
- Avi-Yonah, Reuven S. , *International Tax as International Law – An Analysis of the International Tax Regime*, Cambridge University Press, New York 2007.
- Bammens, Niels, *The Principle of Non-Discrimination in International and European Tax Law*, IBFD, Amsterdam 2012.
- *Bilateral Investment Treaties 1959 – 1991*, United Nations Center for Transnational Corporations and the International Chamber of Commerce, New York 1992.
- Bittker, Boris I., Lokken, Lawrence, *Fundamentals of International Taxation – U.S. Taxation of Foreign Income and Foreign Taxpayers*, Warren, Gorham & Lamont of RIA, Valhalla 2007.
- *CEFTA Issues Paper 2, National Treatment Restrictions and Review of Bilateral Investment Treaties*, OECD/CEFTA Secretariat 2010 (доступно на [http://www.oecd.org/globalrelations/psd/CEFTA%20WP2\\_National%20Treatment\\_NEW\\_Nov%202010.pdf](http://www.oecd.org/globalrelations/psd/CEFTA%20WP2_National%20Treatment_NEW_Nov%202010.pdf)).
- Дабетих, Дејан, *Република Србија и избегавање двоструког опорезивања – Приручник за примену међународних уговора о избегавању двоструког опорезивања*, Рачуноводство д.о.о., Београд 2008.
- Dagan, Tsilly, “The Tax Treaties Myth.” *New York University Journal of International Law and Politics*, Vol. 32, No. 4/2000.
- Dahlberg, Matthias, *Direct Taxation in Relation to the Freedom of Establishment and the Free Movement of Capital*, Kluwer Law International, The Hague 2005.
- Finnerty, Chris, Merks, Paulus, Petriccione, Mario, Russo, Raffaele, *Fundamentals of International Tax Planning*, IBFD, Amsterdam 2007.
- Fredman, Sandra, *Discrimination Law*, Oxford University Press, Now York 2002.



- Helminen, Marjaana, *EU Tax Law: Direct Taxation*, IBFD, Amsterdam 2011.
- Helminen, Marjaana, *The Dividend Concept in International Tax Law – Dividend Payments Between Corporate Entities*, Kluwer Law International, London 1999.
- *IBFD International Tax Glossary – Fifth Edition*, IBFD, Amsterdam 2005.
- Илић-Попов, Гордана, *Пореско право Европске уније*, Службени гласник, Београд 2004.
- Клајн, Иван, Шипка, Милан, *Велики речник страних израза*, Прометеј, Нови Сад 2006.
- Крећа, Миленко, *Међународно јавно право*, Правни факултет Универзитета у Београду, Београд 2012.
- Lang, Michael, *Introduction to the Law of Double Taxation Conventions*, Linde Verlag, Wien 2010.
- Mason, Ruth, *Primer on Direct Taxation in the European Union*, Thomson/West, St. Paul 2005.
- *Model Tax Convention on Income and on Capital (condensed version)*, OECD, Paris 2010.
- Newcombe, Andrew, Paradell, Lluís, *Law and Practice of Investment Treaties*, Kluwer Law International, Alphen aan den Rijn 2009.
- *OECD Model Tax Convention on Income and on Capital – Full Version (as it read on 22 July 2010)*, OECD Publishing, 2012.
- Петрушић, Невена, Крстић, Ивана, Маринковић, Танасије, *Коментар Закона о забрани дискриминације*, Правосудна академија, Београд 2014.
- Поповић, Дејан, *Наука о порезима и пореско право*, Open Society Institute/Constitutional and Legislative Policy Institute – ИШП “Савремена администрација”, Београд 1997.
- Поповић, Дејан, *Пореско право*, Правни факултет Универзитета у Београду, Београд 2013.
- Поповић, Дејан, Костић, Светислав, *Уговори Србије о избегавању двоструког опорезивања – правни оквир и тумачење*, Цекос ИН, Београд 2009.
- *Public Papers of the Presidents of the United States: Lyndon B. Johnson, 1965*, Volume II, entry 301, Government Printing Office, Washington, D. C. 1966.

- *Смернице ОЕЦД за примену правила о трансферним ценама за мултинационална предузећа и пореске управе*, ОЕЦД, Српско фискално друштво, Београд 2011.
- Steines, John Jr. P., *International Aspects of U.S. Income Taxation*, New York University School of Law, New York 2007.
- Terra, Ben J.M., Wattel, Peter J., *European Tax Law – Sixth Edition (Abridged Student Edition)*, Wolters Kluwer, Alphen aan den Rijn 2012.
- *The Legal Status of the OECD Commentaries* (eds. S. Douma, F. Engelen), IBFD, Amsterdam 2008.
- Thuronyi, Victor, *Comparative Tax Law*, Kluwer Law International, The Hague 2003.
- *United Nations Model Double Taxation Convention Between Developed and Developing Countries*, United Nations, New York 2011.
- van Raad, Kees, *Nondiscrimination in International Tax Law*, Kluwer Law and Taxation Publishers, Deventer 1986.
- Варади, Тибор, Кнежевић, Гашо, Бордаш, Бернадет, Павић, Владимир, *Међународно приватно право*, Правни факултет Универзитета у Београду, Београд 2012.
- Vierdag, Egbert W., *The Concept of Discrimination in International Law With Special Reference to Human Rights*, Martinus Nijhoff, Den Haag 1973.
- Вивијан, Херберт, *Србија, рај сиромашних*, Службени гласник, Београд 2010.
- Vogel, Klaus, *Klaus Vogel on Double Taxation Conventions – Third Edition*, Kluwer Law International, London 1997.
- Вујаклија, Милан, *Лексикон страних речи и израза*, Геца Кон, Београд 1937.
- *World Investment Report 2013, Global Value Chains: Investment and Trade for Development*, United Nations, New York and Geneva 2013. Зубић-Петровић, Снежана, Раковић, Александра, *Светска трговинска организација – правни инструменти и савремене тенденције*, Министарство за међународне економске односе Србије и Црне Горе, Београд 2005.

### Чланци и поглавља у зборницима

- Amdur, Robert, “Compensatory Justice: The Question of Costs”, *The Affirmative Action Debate* (ed. S.M.Chan), Routledge, New York 2002.
- Arnold, Brian J., “Threshold Requirements for Taxing Business Profits under Tax Treaties”, *Bulletin for International Fiscal Documentation*, Vol. 57, No. 10/2003.
- Arnold, Brian J., “The 2008 Update of the OECD Model: An Introduction” *Bulletin for International Taxation*, Vol. 63, No. 5/2009.
- Attard, Richard, “Revoking the Irrevocable: The Need to Give the Taxpayers and Effective Protection of Rights Granted by the EC Treaty Even in the Case of Final Non–appealable Acts”, *Legal Remedies in European Tax Law* (ed. Pasquale Pistone), IBFD, Amsterdam 2009.
- Avery Jones, John, *et al.*, “The Non-discrimination Article in Tax Treaties”, *European Taxation*, Vol. 31, No. 10/1991.
- Avery Jones, John, *et al.*, “The Origins of Concepts and Expressions Used in the OECD Model and their Adoption by States”, *Bulletin for International Taxation*, Vol.60, No.6/2006.
- Avi-Yonah, Reuven S., Double Tax Treaties: an Introduction, December 3, 2007 (доступно на SSRN: <http://ssrn.com/abstract=1048441> or <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.1048441>).
- Baker, Philip, “Review of Recent Treaty Cases: *NatWest II*, *NEC* and *SA Andritz*”, *Bulletin for International Taxation*, Vol. 58, No. 5/2004.
- Baker, Philip, “Taxation, human rights and the family”, *Comparative Perspectives on Revenue Law – Essays in honour of Jonh Tiley* (ed. John A. Jones, Peter Harris, David Oliver), Cambridge University Press, Cambridge 2008.
- Baker, Philip, ”Taxation and the European Convention on Human Rights in the domestic law of the Council of Europe countries: Introduction”, *European Taxation*, Vol. 41, No. 12/2001.
- Barthel, Fabian, Busse, Matthias, Neumayer, Eric, “The Impact of Double Taxation Treaties on Foreign Direct Investment: Evidence from Large Dydactic Panel Data”, *Contemporary Economic Policy*, Vol. 28, Issue 3/2010.

- Benamran, Juliana, *France – Corporate Income Taxation*, Country Analyses IBFD (on-line publication), 6.1.3.2 (приступљено 26. марта 2014. године).
- Bennett, Mary C., “The David R. Tillinghast Lecture Nondiscrimination in International Tax Law: A Concept in Search of a Principle”, *The Tillinghast Lecture 1996 – 2005*, NYU School of Law, New York 2007.
- Bland, Ben, Donnan, Shawn, “Indonesia to terminate more than 60 bilateral investment treaties”, *Financial Times*, March 26<sup>th</sup> 2014, доступно на <http://www.ft.com/intl/cms/s/0/3755c1b2-b4e2-11e3-af92-00144feabdc0.html#axzz33D6fH6mG>.
- Bruns, Silke, “Taxation and Non-Discrimination: Clarification and Reconsideration by the OECD”, *European Taxation*, Vol. 48, No. 9/2008.
- Butani, Mukesh, “India - Tax Treaty Interpretation”, *Asia Pacific Tax Bulletin*, Vol. 10, No. 1/2004.
- Cerioni, Luca, “Tax Residence Conflicts and Double Taxation: Possible Solutions?”, *Bulletin for International Taxation*, Vol. 66, No. 12/2012.
- Cleave, Brian, “Boake Allen (or NEC Semi-Conductors): Non-Discrimination, Advance Corporation Tax, Tax Treaties and the Free Movement of Capital”, *European Taxation*, Vol. 48, No. 2/2008.
- Cohen, Stephen B., “Does Swiss Bank Secrecy Violate International Human Rights”, Georgetown University Law Center 2013 (доступно на: [http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract\\_id=2297020](http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=2297020)).
- Cordewener, Axel, “The Prohibitions of Discrimination and Restriction Within the Framework of the Fully Integrated Internal Market”, *EU Freedoms and Taxation* (ed. Frans Vanistendael), EATLP International Tax Series Vol. 2, IBFD, Amsterdam 2006..
- Cordewener, Axel, Kofler, Georg W., Schindler, Clemens P., “Free Movement of Capital, Third Country Relationships and National Tax Law: An Emerging Issue before the ECJ”, *European Taxation*, Vol. 47, No. 3/2007.
- Cordewener, Axel, Kofler, Georg W., Schindler, Clemens P., “Free Movement of Capital and Third Countries: Exploring the Outer Boundaries with *Lasertec, A and B and Holböck*”, *European Taxation*, Vol. 47, No. 9/2007.

- de Boekhorst, Paul, *Netherlands - Corporate Income Taxation*, Country Analyses IBFD (on-line publication), 10.3.5.
- de Heer, Lucas J., Kraan Paul R.C., “Legal Protection in International Tax Disputes – How Investment Protection Agreements Address Arbitration”, *European Taxation*, Vol. 52, No. 1/2012.
- Demirović, Dragan, Popović, Tomislav, “Serbia”, *Non-discrimination at the Crossroads of International Taxation*, IFA Cahiers de Droit fiscal International, Vol. 93a, Sdu Fiscale & Financiële Uitgevers, Amersfoort 2008.
- Desai, Mihir A., Hines, James R Jr., “Evaluating International Tax Reform” *National Tax Journal*, Vol. 56, Issue 3/2003.
- Dwyer, Blair P., *Canada - Corporate Income Taxation*, Country Analyses IBFD (on-line publication), 10.3.
- Edrey, Yoseph, “Constitutional Review and Tax Law: An Analytical Framework”, *American University Law Review*, Vol. 56, Issue 5/2007.
- Engelen, Frank, “Some Observations on the Legal Status of the Commentaries of the OECD Model”, *Bulletin for International Taxation*, Vol. 60, No. 3/2006.
- Galli, Carlo, *Italy – Corporate Income Taxation*, Country Analyses IBFD, (on-line publication), 6.1.3.
- Graetz, Michael J., “The David R. Tillinghast Lecture Taxing International Income: Inadequate Principles, Outdated Concepts, and Unsatisfactory Policies”, *The Tillinghast Lecture 1996 – 2005*, NYU School of Law, New York 2007.
- Graetz, Michael J., Warren Jr. A.C., “Income Tax Discrimination and the Political and Economic Integration of Europe”, *Yale Law Journal*, Vol. 115, Issue 6/2006.
- Grau Ruiz, Maria Amparo, “Decisions of the ECHR Affecting Domestic Law in the Financial and Tax Field”, *Lesij*, no. XVIII, Vol.1/2011.
- Green, Robert A., “The Interaction of Tax and Non-Tax Treaties”, *Bulletin for International Taxation*, Vol. 56, No. 6/2002.
- Hattingh, Johannes, “South Africa”, *Residence of Companies under Tax Treaties and EC Law* (ed. Guglielmo Maisto), EC and International Tax Law Series, Vol. 5, IBFD, Amsterdam 2009.

- Helminen, Marjaana, “The Problem of Double Non-Taxation in the European Union – To What Extent Could This Be Resolved through a Multilateral EU Tax Treaty Based on the Nordic Convention?”, *European Taxation*, Vol. 53, No.7/2013.
- Hiltunen, Kirsi, *Finland – Corporate Income Taxation*, Country Analyses IBFD (on-line publication), 10.4.
- Hinnekens, Luc, “Basis and Scope of Public Interest Justification of National Tax Measures Infringing Fundamental Treaty Freedoms”, *EU Freedoms and Taxation* (ed. Frans Vanistendael), EATLP International Tax Series Vol. 2, IBFD, Amsterdam 2006.
- Hofbauer, Ines, “To What Extent Does the OECD Harmful Tax Competition Project Violate the Most-Favoured Nation Obligations Under WTO Law”, *European Taxation*, Vol. 44, No.9/2004.
- Hohenwarter, Daniela, “The Allocation of Taxing Rights in the light of the Fundamental Freedoms of EC Law”, *Tax Treaty Law and EC Law* (eds. Michael Lang, Joseph Schuch, Claus Staringer), Kluwer Law International, Alphen aan den Rijn 2007.
- Ilić-Popov, Gordana, Kostić, Svetislav, “The Construction Permanent Establishment in Serbian Domestic and Tax Treaty Law”, *European Taxation*, Vol. 53, No. 6/2013.
- Kaur, Daljit, Kusters, Bart, “External Factors in Tax Policy: International Obligations”, *Bulletin for International Taxation*, Vol. 66, No. 1/2012.
- Kofler, Georg, “Double Taxation and European Law: Analysis of the Jurisprudence”, *Double Taxation within the European Union* (ed. Alexander Rust), Kluwer Law International, Alphen aan den Rijn 2011.
- Kofler, Georg, Mason, Ruth, “Double Taxation: A European “Switch in Time””, *Columbia Journal of European Law*, Vol. 14, No. 1/2007.
- Костић, Светислав, “Резидентство физичких лица у српском пореском праву”, *Анали Правног факултета у Београду*, 2/2008.
- Kostić, Svetislav, “Serbia”, *The Impact of the OECD and the UN Model Conventions on Bilateral Tax Treaties* (eds. Michael Lang, Pasquale Pistone, Joseph Schuch, Claus Staringer), Cambridge University Press, Cambridge 2012.

- Kostić, Svetislav, “The New Serbian Transfer Pricing Rules”, *Tax Notes International*, Vol. 71, No. 4/2013.
- Kostić, Svetislav, Mačar, Tijana, *The taxation of foreign passive income for groups of companies*, Serbia, Vol. 98a, IFA Cahiers 2013, Sdu Uitgevers, The Hague 2013.
- Kulcsár, Tamas, “Court of Justice”, *European Taxation*, Vol. 54, No. 7/2014.
- Kruger, Liesl, “South Africa”, *Non-discrimination at the Crossroads of International Taxation*, IFA Cahiers de Droit fiscal International, Vol. 93a, Sdu Fiscale & Financiele Uitgevers, Amersfoort 2008.
- Lang, Joachim, Englisch, Joachim, “A European Legal Tax Order Based on Ability to Pay”, *International Tax Law* (ed. Andrea Amatucci), Kluwer Law International, Alphen aan den Rijn 2006.
- Lang, Michael, Dommes, Sabine, “Tax Treaty Law and EC Law – Reciprocity and the Balance of a Tax Treaty”, *Tax Treaty Law and EC Law* (eds. Michael Lang, Joseph Schuch, Claus Staringer), Kluwer Law International, Alphen aan den Rijn 2007.
- Lyal, Richard, “EU Report”, *Non-discrimination at the Crossroads of International Taxation*, IFA Cahiers de Droit fiscal International, Vol. 93a, Sdu Fiscale & Financiele Uitgevers, Amersfoort 2008.
- Lennard, Michael, “The UN Model Tax Convention as Compared with the OECD Model Tax Convention – Current Points of Difference and Recent Developments”, *Asia-Pacific Tax Bulletin*, Vol. 15, No. 1/2009.
- Martin Jimenez Adolfo J., Garcia Prats, Alfredo, Calderon Carrero, Jose Manuel: “Triangular Cases, Tax Treaties and EC Law: *The Saint-Gobain* Decision of the ECJ”, *Bulletin for International Taxation*, Vol. 66, No. 6/2001.
- Mason, Ruth, Knoll, Michael S., “What is Tax Discrimination”, *Yale Law Journal*, Vol. 121, Issue 5/2012.
- Massone, Pedro, *Chile - Corporate Income Taxation*, Country Analyses IBFD (on-line publication), 1.4.6 (приступљено 24. јуна 2014. године).
- McDaniel, Paul R., “The Impact of Trade Agreements on Tax Systems”, *International and Comparative Taxation – Essays in Honour of Klaus Vogel* (ed. K. Vogel), Kluwer Law International, London 2002.

- Messineo, Alejandro E., *Argentina - Corporate Income Taxation*, Country Analyses IBFD (on-line publication), 1.4.6.
- Metzler, Vanessa E., “The Relevance of the Fundamental Freedoms for Direct Taxation”, *Introduction to European Tax Law on Direct Taxation* (eds. Michael Lang, Pasquale Pistone, Joseph Schuch, Claus Staringer), Linde Verlag, Vienna 2008.
- Mossner, Manfred, “Source vs. Residence – an EU Perspective”, *Bulletin for International Taxation*, Vol. 60, No. 12/2006.
- Nichols, Kenneth L., “Tax Policy and Principles Underlying a “Good Tax””, *Maine Policy Review*, Vol. 14, Issue 1/2005.
- Oepen, Wolfgang, Partmann, Gerd, ”Taxation and the European Convention on Human Rights in the domestic law of the Council of Europe countries: Germany”, *European Taxation*, Vol. 41, No. 12/2001.
- Offermanns, Rene, ”Taxation and the European Convention on Human Rights in the domestic law of the Council of Europe countries: Netherlands”, *European Taxation*, Vol. 41, No. 12/2001.
- O’Shea, Tom, “Double Tax Conventions and the European Union”, *The EC Tax Journal*, Vol. 10, Issue 3/2010.
- Panayi, Christiana HJL., “The Fundamental Freedoms and Third Countries: Recent Perspectives”, *European Taxation*, Vol. 48, No. 11/2008.
- Papademetriou, Stelios, Kerameus, George, *Greece - Corporate Income Taxation*, Country Analyses IBFD (on-line publication), 1.4.6.
- Penttila, Seppo, “Finland”, *Non-discrimination at the Crossroads of International Taxation*, IFA Cahiers de Droit fiscal International, Vol. 93a, Sdu Fiscale & Financiele Uitgevers, Amersfoort 2008.
- Perdelwitz, Andreas, *Germany – Corporate Income Taxation*, Country Analyses IBFD (on-line publication), 6.1.3 (приступљено 26. марта 2014. године).
- Pinto, Dale, “Exclusive Source or Residence-Based Taxation – Is a New and Simpler World Tax Order Possible?”, *Bulletin for International Taxation*, Vol. 61, No. 7/2007.



- Pistone, Pasquale, “Clashes with European Law, Multilateral Treaties and CCCTB”, *Double Taxation within the European Union* (ed. Alexander Rust), Kluwer Law International, Alphen aan den Rijn 2011.
- Pijl, Hans, “*Morgan Stanley: Issues Regarding Permanent Establishments and Profit Attribution in Light of the OECD View*”, *Bulletin for International Taxation*, Vol. 62, No. 5/2008.
- Поповић, Дејан, Илић-Попов, Гордана “Једнакост грађана у пореском праву”, *Годишњак Правног факултета у Бањој Луци*, бр. 33/2011.
- Поповић, Дејан, Илић-Попов, Гордана, “Екстерна димензија секундарног права Европске уније о директним порезима”, *Анали Правног факултета у Београду*, бр. 1/2012.
- Поповић, Дејан, Илић-Попов, Гордана, „Право Европске уније о директним порезима и треће државе: екстерна димензија слободе кретања капитала“, *Анали Правног факултета у Београду*, бр. 2/2011.
- Поповић, Дејан, Илић-Попов, Гордана, “Утврђивање извора дохотка у пореском праву”, *Анали Правног факултета у Београду*, бр. 2/2008.
- Popović, Dejan, Kostić, Svetislav, “The EU Integration Process and Direct Taxation from a Southeast European Perspective: Part I”, *Intertax*, Vol. 41, Issue 10/2013.
- Popović, Dejan, Kostić, Svetislav, “The EU Integration Process and Direct Taxation from a Southeast European Perspective: Part II”, *Intertax*, Vol. 41, Issue. 11/2013.
- Поповић, Дејан, Костић, Светислав, “(Зло)употреба страних правних лица за избегавање пореза у Србији”, *Анали Правног факултета у Београду*, бр. 2/2010.
- Riis, Arne, *Denmark - Corporate Income Taxation*, Country Analyses IBFD (online publication), 10.3.5.
- Rosenbloom, David, “Current Developments in Regard to Tax Treaties”, 40 *Inst. on Federal Taxation* (1982).
- Rosenbloom, H. David, “U.S. Source Rules: Building Blocks of Cross-Border Taxation”, *Bulletin for International Taxation*, Vol. 60, No. 10/2006.

- Russo, Raffaele, “Tax treatment of "dealings" between different parts of the same enterprise under Article 7 of the OECD Model : almost a century of uncertainty”, *Bulletin for International Taxation*, Vol 58, No. 10/2004.
- Rust, Alexander, “Double Taxation” *Double Taxation within the European Union* (ed. Alexander Rust), Kluwer Law International, Alphen aan den Rijn 2011.
- Schindel, Angel, Atchabahian, Adolfo, *Source and Residence: A New Configuration of Their Principles*, General Report, Volume 90A, IFA Cashiers 2005 (on-line publication).
- Schon, Wolfgang, “World Trade Organization and Tax Law”, *Bulletin for International Taxation*, Vol. 58, No. 7/2004.
- Schuch, Joseph, “The Methods for the Elimination of Double Taxation in a Multilateral Tax Treaty”, *Multilateral Tax Treaties: New Developments in International Tax Law* (eds Michael Lang et al), Linde Verlag, Kluwer Law International, Vienna, London 1997.
- Shan, Wenhua, “From North-South Divide to Private-Public Debate: Revival of the Calvo Doctrine and the Changing Landscape in International Investment Law” *Nw. J. Int’l L.&Bus*, Vol. 27, Issue 3/2007.
- Skaar, Arvid A., “Commentary on Article 5 of the OECD Model Tax Treaty: The Concept of Permanent Establishment”; *y: Permanent Establishments*, IBFD (on-line publication), 2008.
- Staringer, Claus, Schneeweiss, Hermann, “Tax Treaty Non-discrimination and EC Freedoms”, *Tax Treaty Law and EC Law* (eds. Michael Lang, Joseph Schuch, Claus Staringer), Lind Verlag Wien, Vienna 2007.
- Subramanyan, Prasad, “Country Survey: India”, *Derivatives and Financial Instruments*, Vol. 15, No. 5a/2013.
- Suchar, Paul, *el al.*, *Croatia - Corporate Income Taxation*, Country Analyses IBFD (on-line publication), 10.3.
- Tonnani, Fernando, Gomes, Bruno, *Brazil - Corporate Income Taxation*, Country Analyses IBFD (on-line publication), 1.4.6.
- Toryanik, Tom, *Australia - Corporate Income Taxation*, Country Analyses IBFD (on-line publication), 10.3.

- Vakhitov, Roustam, “Russia”, *Non-discrimination at the Crossroads of International Taxation*, IFA Cahiers de Droit fiscal International, Vol. 93a, Sdu Fiscale & Financiële Uitgevers, Amersfoort 2008.
- van Raad, Kees, “Non-Residents – Personal Allowances, Deduction of Personal Expenses and Tax Rates” *World Tax Journal*, Vol. 2, Issue 2/2010.
- van Thiel, Servatius, “General Report”, *WTO and Direct Taxation* (eds. Michael Lang, et. al.), Linde Verlag Wien, Vienna 2005.
- Vanistendael, Frans, “Consequences of the *Acte Clair* Doctrine for the National Courts and Temporal Effects of an ECJ Decision”, *The Acte Clair in EC Direct Tax Law* (eds. Anna Paola Dourado, Ricardo da Palma Borges), IBFD, Amsterdam 2008.
- Vanistendael, Frans, “Introduction”, *EU Freedoms and Taxation* (ed. Frans Vanistendael), EATLP International Tax Series Vol. 2, IBFD, Amsterdam 2006.
- Vanistendael, Frans, “Legal Framework for Taxation”, *Tax Law Design and Drafting*, Vol. I(ed. Victor Thurony), IMF, Washington D.C. 1996.
- Vanistendael, Frans, “Tax Revolution in Europe: The Impact of Non-Discrimination”, *European Taxation*, Vol. 40, No. 1/2000.
- Vann, Richard J., “International Aspects of Income Tax”, *Tax Law Design and Drafting*(ed.Victor Thuronyi), IMF, Washington D.C., 1998.
- Variychuk, Elena, “The Russian Federation”, *The Impact of the OECD and UN Model Conventions on Bilateral Tax Treaties* (eds. Michael Lang, Pasquale Pistone, et al.), Cambridge University Press, Cambridge 2012.
- Voytsiskiyi, Henaddy, Zalusky, Yuriy, Kuchynska, Olena *Ukraine - Corporate Income Taxation*, Country Analyses IBFD (on-line publication), 1.4.6.
- Ward, David A., “The Role of the Commentaries on the OECD Model in the Tax Treaty Interpretation”, *Bulletin for International Taxation*, Vol. 60, No. 3/2006.
- Yalti, Bilur, *Turkey - Corporate Income Taxation*, Country Analyses IBFD (on-line publication), 7.3.5.
- Yong, Singyuan “Triangular Treaty Cases: Putting Permanent Establishments in Their Proper Place”, *Bulletin for International Taxation*, Vol. 64, No. 3/2010.
- Zelinsky, Edward A., “Citizenship and Worldwide Income Taxation: Citizenship as an Administrative Proxy for Domicile”, *Iowa Law Review*, Vol. 96, Issue 4/2011.

## Судска и административна пракса

### *Иностранна судска и административна пракса*

- A56-10578/2006 од 09. априла 2007. године.
- *ABN Amro Bank NV v. Joint Commissioner of Income Tax*, 17 June 2005, ITA Nos. 496/CaI/1999, 58 and 106/CaI/2001 and 693/KOI/2002; Asst. yrs. 1992 – 93 to 1995 – 96, (2005).
- Argentina – Measures Relating to Trade in Goods and Services, Request for the Establishment of a Panel by Panama, 14 May 2013, WT/DS453/4.
- BFH, Beschluss vom 14.09.1994 - I B 40/94.
- BFH, Urteil vom 22.04.1998 - I R 54/96.
- BHF, Urteil vom 29.1.2003, I R 6/99.
- BFH, Urteil vom 8.9.2010 - I R 6/09.
- BFH, Urteil vom 9.2.2011 - I R 54/10, 55/10; I R 55/10.
- *Boake Allen Limited and others v. H M Revenue and Customs*, 23 May 2007, [2006] STC 606 House of Lords [2007] UKHL 25.
- *Brown v. Board of Education*, 347 U.S.483 (1954).
- *Chohung Bank v. Deputy Director of Income Tax (International Tax)*, 25 November 2005, 4948 (MUM.) of 2005.
- *Cohen Brothers Furniture (Pty) Ltd; Allied Re-insurance Co (Pty) Ltd v. The Minister of Finance and the Commissioner for Inland Revenue* of 23 March 1998, 1998 (2) SA 1128 (SCA).
- Committee on Economic and Monetary Affairs, *Report on the Fight Against Tax Fraud, Tax Evasion and Tax Havens*, 3 May 2013, (2013/2060(INI)).
- Communiqué, Meeting of Finance Ministers and Central Bank Governors, Moscow- July 2013, доступно на <http://www.fin.gc.ca/n13/13-096-eng.asp>.
- *Cook vs. Tait*, 265 US 47, 56 (1924).
- *Cour Administrative*, Case 21979 C, 19 April 2007.
- *Cour Administrative d'Appel de Paris*, N°04PA01300, 24.06.2005.
- *Cour Administrative d'Appel de Paris*, N° 06PA03371, 6. 12 2007.

- *Cour Administrative d'Appel de Paris*, N°07PA01366, 16.10 2008.
- *Cour de Cassation*, 87-14900, DF 1989, 28. 02 1989.
- *Cour de Cassation*, 88-15744, DF 1991, 21. 12 1990.
- Deloitte, Corporate Tax Rates 2014, доступно на: <https://www.km.deloitteresources.com/sites/live/tax/KAM%20Documents/Global/KMIP1219204/Corporate%20tax%20rates%202014.pdf>
- ECHR, *Andrejeva v. Latvia*, App. No. 55707/00, IHRL 3372 (ECHR 2009).
- ECJ, Case C-26/62, *Van Gend and Loos v. Nederlandse Administratie der Belastingen* [1963] ECR 1.
- ECJ, Case 6/64, *Costa v. E.N.E.L* [1964] ECR 585.
- ECJ, Case 11/70, *Internationale Handelsgesellschaft* [1970] ECR 1125.
- ECJ, Case C-152/73, *Sotgiu*, [1974] ECR 153.
- ECJ, Case C-41/74, *Roland Rutili v. Ministre de l'intérieur*, [1975] ECR 01219.
- ECJ, Case C-120/78, *Rewe Zentrale AG v. Bundesmonopolverwaltung für Branntwein*, [1979] ECR 649.
- ECJ, Case C-283/81, *Srl CILFIT and Lanificio di Gavardo SpA v. Ministry of Health*, [1982] ECR 3415.
- ECJ, Case 270/83, *Commission v France*, [1986] ECR 0273.
- ECJ, Case C-18/84, *Commission v. French Republic*, [1985] ECR 1339.
- ECJ, Case C-175/88, *Biehl*, [1990] ECR I – 01779.
- ECJ, Case C-204/90, *Bachmann v. Belgian State*, [1992] ECR I-249.
- ECJ, Case C-300/90, *Commission v. Belgium*, [1992] ECR I-305.
- ECJ, Case C-330/91, *The Queen v Inland Revenue Commissioners, ex parte Commerzbank*, [1993] ECR 4017.
- ECJ, Case C-279/93, *Finanzamt Köln-Altstadt v. Roland Schumacker*, [1995] ECR I-225.
- ECJ, Case C-55/94, *Reinhard Gebhard v. Consiglio dell'Ordine degli Avvocati e Procuratori di Milano*, [1975] ECR I-04165.
- ECJ, Case C-107/94, *Asscher v. Staatssecretaris van Financiën*, [1996] ECR 3089.
- ECJ, Case C-250/95, *Futura Participations SA and Singer v. Administration des contributions*, [1997] ECR I-2471.

- ECJ, Case C-336/96, *Gilly v. Directeur des Services Fiscaux du Bas-Rhin*, [1996] ECR 2793.
- ECJ, Case C-212/97, *Centros Ltd v. Erhvervsog Selskabsstyrelsen*, [1999] ECR I-1459.
- ECJ, Case C-294/97, *Eurowings Luftverkehrs AG v. Finanzamt Dortmund-Unna*, [1999] ECR I-07447.
- ECJ, Case C-307/97, *Saint-Gobain v. Finanzamt Aachen-Innenstadt*, [1999] ECR 6161.
- ECJ, Case C-311/97, *Royal Bank of Scotland plc v. Elliniko Dimosio*, [1999] ECR I-2651.
- ECJ, Case C-391/97, *Gschwind*, [1999] ECR I-545.
- ECJ, Case C-55/98, *Skatteministeriet v Bent Vestergaard*, [1999] ECR I-07641.
- ECJ, Case C-251/98, *C. Baars v. Inspecteur der Belastingen Particulieren/Ondernemingen Gorinchem*, [2000] ECR I -2787.
- ECJ, C-466/98, *Commission v. United Kingdom of Great Britain and Northern Ireland*, [2002] ECR I-9427.
- ECJ, Case C-476/98, *Commission v. Germany*, [2002] ECR 9855.
- ECJ, Case C-87/99, *Zurstrassen*, [2000] ECR I-3337.
- ECJ, Case C-324/00, *Lankhorst-Hohorst GmbH v. Finanzamt Steinfurt*, [2002] ECR I-11779.
- ECJ, Case C-385/00, *De Groot v. Staatssecretaris van Financien*, [2002] ECR 11819.
- ECJ, Case C-234/01, *Gerritse v. Finanzamt Neukölln – Nord*, [2003] ECR 5933.
- ECJ, Case C-9/02, *Lasteyrie du Saillant* [2004] ECR I-2409.
- ECJ, Case C-42/02, *Diana Elisabeth Lindman v. Skatterättelsenämde*, [2003] ECR I-13519.
- ECJ, Case C-319/02, *Petri Manninen*, [2004] ECR I-7477.
- ECJ, Case C-253/03, *CLT-UFA SA v. Finanzamt Köln-West*, [2006] ECR I-1831, 1861.
- ECJ, Case C-376/03, *D. v. Inspecteur van de Belastingdienst/Particulieren/Ondernemingen buitenland te Heerlen*, [2005] ECR I-5821.

- ECJ, Case C- C-403/03, *Schempp*, [2005] ECR I – 6421.
- ECJ, Case C-446/03, *Marks & Spencer plc v. Halsey (Her Majesty's Inspector of Taxes)*, [2005] ECR I-10837.
- ECJ, Case C-196/04, *Cadbury Schweppes plc, Cadbury Schweppes Overseas Ltd v. Commissioners of Inland Revenue*, [2006] ECR I-7995.
- ECJ, C- 265/04, *Margaretha Bouanich v. Skatteverket*, [2006] ECR I-923.
- ECJ, Case C-290/04, *FKP Scorpio Konzertproduktionen GmbH v. Finanzamt Hamburg-Eimsbüttel*, [2006] ECR I-9461.
- ECJ, Case C-345/04, *Centro Equestre da lezíria Grande Lda v. Bundesamt für Finanzen*, [2007] ECR I-1425.
- ECJ, Case C-374/04, *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation v. Commissioners of Inland Revenue*, [2006] ECR I -11673.
- ECJ, C -452/04, *Fidium Finanz*, [2006] ECR I -9521.
- ECJ, Case C-470/04, *N*, [2006] ECR I-7409.
- ECJ, Case C-492/04, *Lasertec Gesellschaft für Stanzformen GmbH v. Finanzamt Emmendingen*, [2007] ECR I—3775.
- ECJ, Case C-513/04, *Kerkchaert & Morres*, [2006] ECR I-10967.
- ECJ, Case C-520/04, *Turpeinen*, [2006] ECR I – 10685.
- ECJ, Case C-524/04, *Test Claimants in the ThinCap Group Litigation v. Commissioners of Inland Revenue*, [2007] ECR I -02107.
- ECJ, Case C-170/05, *Denkavit Internationaal BV, Denkavit France SARL v. Ministre de l'Économie, des Finances et de l'Industrie*, [2006] ECR I-11949.
- ECJ, Case C-231/05, *Oy AA*, [2007] ECR I-6373.
- ECJ, Case C-345/05, *Commission v. Portugal*, [2006] ECR I - 10633.
- ECJ, C-379/05, *Amurta SGPS v Inspecteur van de Belastingdienst/Amsterdam*, [2007] ECR I-9569.
- ECJ, Case C-451/05, *Européenne et Luxembourgeoise d'investissements SA v. Directeur général des Impôts, Direction des services généraux et de l'informatique et Ministère public*, [2007] ECR. I-0000.
- ECJ, Case C-104/06, *Commission v. Sweden*, [2007] ECR I – 671.

- ECJ, Case 105/07, *NV Lammers & Van Cleeff v. Belgische Staat*, [2008] ECR I—0000.
- ECJ, Case C-418/07, *Société Papillon v. Ministère du budget, des comptes publics et de la fonction publique*, [2008] ECR I-8947.
- ECJ, C-540/07, *Commission v. Italy*, [2009] ECR I-10983.
- ECJ, Case C-105/08, *Commission v. Portugal*, [2010] ECR I-5331.
- ECJ, Case C-337/08, *X Holding v. Staatssecretaris van Financiën*, [2010] ECR I-1215.
- ECJ, Case C-436/08, *Haribo Lakritzen Hans Riegel BetriebsgmbH and Österreichische Salinen AG v. Finanzamt Linz*, [2011] ECR I-00305.
- ECJ, C-487/08, *Commission v. Spain*, [2010] ECR I-4843.
- ECJ, Case C-20/09, *Commission v. Portugal*, [2011] ECR I-02637.
- ECJ, Case C-72/09, *Etablissements Rimbaud v. Direction Générale des Impôts*, [2010] ECR I-10659.
- ECJ, C-284/09, *Commission v. Germany*, [2011] ECR I-09879.
- ECJ, Case C-384/09, *Prunus SARL, Polonium SA v. Directeur des Services Fiscaux*, [2011] ECR I-000.
- ECJ, Case C-498/10, *X NV v. Staatssecretaris van Financiën* (још увек необјављен).
- ECJ, Case C-80/12, *Felixstowe Dock and Railway and Others v. the Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customs* (још увек необјављен).
- ECJ, Joined Cases C-39/13, C-40/13 and C-41/13, *Inspecteur van de Belastingdienst/Noord/kantoor Groningen v. SCA Group Holding BV, X AG, XI Holding GmbH, X2 Holding GmbH, X3 Holding GmbH, D1 BV, D2 BV, D3 BV v. Inspecteur van de Belastingdienst Amsterdam, and Inspecteur van de Belastingdienst Holland-Noord/kantoor Zaandam v. MSA International Holdings BV, MSA Nederland BV*.
- ECJ, Case C-53/13, *Strojírny Prostějov, a.s. v Odvolací finanční ředitelství* (још увек необјављено).
- [http://europa.eu/legislation\\_summaries/institutional\\_affairs/decisionmaking\\_process/114530\\_en.htm](http://europa.eu/legislation_summaries/institutional_affairs/decisionmaking_process/114530_en.htm).



- [http://europa.eu/legislation\\_summaries/institutional\\_affairs/decisionmaking\\_process/114534\\_en.htm](http://europa.eu/legislation_summaries/institutional_affairs/decisionmaking_process/114534_en.htm).
- *Hyundai Heavy Industries Co. Ltd. v. ACIT*, ITA No. 3104, 3341 and 3105/Del./2005.
- *Hyundai Heavy Industries Co. Ltd. v. DCIT*, 29 May 2009, ITA No. 2710 and 3094/Del of 2006.
- КА40/9453 -09-2 од 23. септембра 2009. године.
- *Krung Thai Bank PCL v. JCIT*, 25 November 2011, ITA No. 5265/Mum/2004.
- *NEC Semi-Conductors Ltd v. Commissioners of Inland Revenue*, 24 November 2003, 2003 EWHC 2813 (Ch).
- *Plessy v. Ferguson*, 163 U.S. 537 (1896).
- *Saipem UK Limited v. Her Majesty the Queen*, Case 2008-2540(IT)G, 2011 TCC 25.
- Tribunal Supermo 5871/2006, Roj: STS 1825/2011.
- *Undisclosed v. Commissioner for Inland Revenue* of 10 March 1992, 54 SATC 456 (T).
- *United States of America vs. State of North Carolina* (M.D.N.C. 2013) (доступно на: [http://www.justice.gov/crt/about/vot/sec\\_2/nc\\_sec2\\_comp.pdf](http://www.justice.gov/crt/about/vot/sec_2/nc_sec2_comp.pdf)).
- *United States – Tax Treatment for “Foreign Sales Corporations”* – Recourse to Article 21.5 of the DSU by the European Communities, Panel Report, WTO/DS/108/RW of 20 August 2001.
- 2012 U.S. Model Bilateral Investment Treaty (доступно на: <http://www.state.gov/documents/organization/188371.pdf>).
- WTO, Indonesia – Certain Measures Affecting the Automobile Industry, Report of the Panel, DS54.

### ***Домаћа судска и административна пракса***

- IY- 347/2005, од 22. јула 2010. године.
- IY-275/2002 од 27. новембра 2003. године.
- Мишљење Министарства финансија Републике Србије, бр. 430-01-00259/2001-04 од 26. новембра 2001. године.

## Законодавство

### *Инострано законодавство*

- Council Directive 2011/16/EU on administrative cooperation in the field of taxation and repealing Directive 77/799/EEC, *OJ L* 64, 15.2.2011 која je заменила Council Directive 77/799/EEC concerning mutual assistance by the competent authorities of the Member States in the field of direct taxation and taxation of insurance premiums, *OJ L* 336, 27.12.1977.
- Council Directive 90/435/EEC on the common system of taxation applicable in the case of parent companies and subsidiaries of different Member States, *OJ L* 225, 20.8.1990, as amended by Council Directive 2003/123/EC, *OJ L* 007, 13.1.2004, and Council Directive 2006/98/EC, *OJ L* 363, 20.12.2006; recast Council Directive 2011/96/EU on the common system of taxation applicable in the case of parent companies and subsidiaries of different Member States, *OJ L* 345, 30.11.2011.
- Council Directive 90/434/EEC on the common system of taxation applicable to mergers, divisions, transfers of assets and exchanges of shares concerning companies of different Member States, *OJ L* 225, 20.8.1990, as amended by Council Directive 2005/19/EC, *OJ L* 58, 4.3.2005.
- 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, *OJ L* 157, 26.6.2003, as amended by Council Directive 2004/66/EC, *OJ L* 168, 1.5.2004, Council Directive 2004/76/EC, *OJ L* 195, 2.6.2004, and Council Directive 2006/98/EC, *OJ L* 363, 20.12.2006.
- Council Directive 2003/48/EC on taxation of savings income in the form of interest payments, *OJ L* 157, 26.6.2003, as amended by Council Directive 2004/66/EC, *OJ L* 168, 1.5.2004, and Council Directive 2006/98/EC, *OJ L* 363, 20.12.2006.

- Convention 90/436/EEC on the elimination of double taxation in connection with the adjustment of profits of associated enterprises, *OJ L 225*, 20. 08.1990 (*Arbitration Convention*).
- Code of Conduct for Business Taxation, Conclusions of the Council of Economics and Finance Ministers (ECOFIN) meeting on 1 December 1997 concerning taxation policy, *OJ C 2*, 06. 01. 1998.
- Commission notice on the application of the State aid rules to measures relating to direct business taxation, *OJ C 384*, 10. 12. 1998.
- India Income Tax Act 1961, доступно на:  
<http://law.incometaxindia.gov.in/DIT/Income-tax-acts.aspx>.
- Општи споразум о царинама и трговини из 1994. године (ГАТТ 1994), доступно на [http://www.wto.org/english/docs\\_e/legal\\_e/legal\\_e.htm](http://www.wto.org/english/docs_e/legal_e/legal_e.htm).
- Општи споразум о трговини услугама (ГАТС), доступно на [http://www.wto.org/english/docs\\_e/legal\\_e/legal\\_e.htm](http://www.wto.org/english/docs_e/legal_e/legal_e.htm).
- Споразум о Европској унији – *Treaty on European Union*, *OJ 2010/C 83/01*.
- Споразум о трговинским аспектима права интелектуалне својине Светске трговинске организације,  
[http://www.wto.org/english/docs\\_e/legal\\_e/legal\\_e.htm](http://www.wto.org/english/docs_e/legal_e/legal_e.htm).
- Споразум о субвенцијама и компензаторним мерама Светске трговинске организације, доступно на  
[http://www.wto.org/english/docs\\_e/legal\\_e/legal\\_e.htm](http://www.wto.org/english/docs_e/legal_e/legal_e.htm).
- Споразум о функционисању Европске уније – *Treaty on the Functioning of the European Union*, *OJ 2010/C 83/01*.
- Уговор о избегавању двоструког опорезивања између Јужноафричке Републике и Краљевине Холандије из 1971. године, доступно на [http://online.ibfd.org/kbase/#topic=doc&url=/data/treaty/docs/html/tt\\_nl-za\\_01\\_eng\\_1971\\_tt\\_\\_td1.html&WT.z\\_nav=Navigation&colid=4932](http://online.ibfd.org/kbase/#topic=doc&url=/data/treaty/docs/html/tt_nl-za_01_eng_1971_tt__td1.html&WT.z_nav=Navigation&colid=4932).
- Закон о porezu na dobit Republike Hrvatske, *Narodne novine*, br. 177/04, 90/05, 57/06, 146/08, 80/10, 22/12, 148/13.
- Закон о porezu na dobit Federacije Bosne i Hercegovine, *Službene novine Federacije Bosne i Hercegovine*, br. 97/07, 14/08, 39/09.

*Домаће законодавство (закони и подзаконска акта)*

- Бечка конвенција о уговорном праву, *Службени лист СФРЈ – Међународни уговори*, бр. 30/72.
- Закон о избору народних посланика, *Службени гласник Републике Србије*, бр. 35/00, 69/02, 57/03, 72/03, 18/04, 85/05, 101/05, 104/09, 28/11, 36/11.
- Закон о основама својинскоправних односа (*Службени лист СФРЈ*, бр. 6/80, 36/90, *Службени лист СРЈ*, бр. 29/96, *Службени гласник Републике Србије*, бр. 115/05.
- Закон о порезима на имовину, *Службени гласник Републике Србије*, бр.76/91, 9/92, 20/92, 76/92, 20/93, 22/93, 29/93, 67/93, 28/94.
- Закон о порезима на имовину *Службени гласник Републике Србије*, бр. 43/94, 53/95, 54/96, 42/98, 18/99, 21/99, 27/99, 33/99, 48/99, 54/99, 45/02, *Службени лист СРЈ*, бр. 42/02, *Службени гласник Републике Србије*, бр. 84/02
- Закон о порезима на имовину, *Службени гласник Републике Србије*, бр. 26/01, 45/02, *Службени лист Савезне Републике Југославије*, бр. 42/02, *Службени гласник Републике Србије* бр. 80/02, 80/02, 135/04, 61/07, 5/09, 101/10, 24/11, 78/11, 57/12, 47/13.
- Закон о порезу на добит корпорација, *Службени гласник Републике Србије*, бр. 76/91.
- Закон о порезу на добит правних лица, *Службени гласник Републике Србије*, бр. 25/01, 80/02, 80/02, 43/03, 84/04, 18/10, 101/11, 119/12, 47/13, 108/13.
- Закон о порезу на добит предузећа, *Службени гласник Републике Србије*, бр. 25/01, 80/02, 80/02, 43/03, 84/04.
- Закон о порезу на доходак грађана, *Службени гласник Републике Србије*, бр. 24/01.
- Закон о порезу на доходак грађана, *Службени гласник Републике Србије*, бр. 24/01, 80/02, 80/02, 135/04, 62/06, 65/06, 31/09, 44/09, 18/10, 50/11, 91/11, 93/12, 114/12, 47/13, 48/13, 108/13.

- Закон о потврђивању Прелазног споразума о трговини и трговинским питањима између Европске заједнице, са једне стране, и Републике Србије, са друге стране, *Службени гласник Републике Србије*, бр. 83/08.
- Закон о потврђивању Споразума о измени и приступању Споразуму о слободној трговини у централној Европи – ЦЕФТА 2006, *Службени гласник Републике Србије*, бр. 88/07.
- Закон о потврђивању Споразума о слободној трговини између Републике Србије и држава ЕФТА, *Службени гласник Републике Србије – Међународни уговори*, бр. 6/10.
- Закон о потврђивању Споразума о стабилизацији и придруживању између Европских заједница и њихових држава чланица, са једне стране, и Републике Србије, са друге стране, *Службени гласник Републике Србије*, бр. 83/08.
- Закон о пребивалишту и боравишту грађана, *Службени гласник Републике Србије* бр. 87/11.
- Закон о привредним друштвима, *Службени гласник Републике Србије*, бр. 36/11, 99/11, 83/14.
- Закон о ратификацији Европске конвенције за заштиту људских права и основних слобода, измењене у складу са Протоколом број 11, Протокола уз Конвенцију за заштиту људских права и основних слобода, Протокола број 4 уз Конвенцију за заштиту људских права и основних слобода којим се обезбеђују извесна права и слободе који нису укључени у Конвенцију и први Протокол уз њу, Протокола број 6 уз Конвенцију за заштиту људских права и основних слобода о укидању смртне казне, Протокола број 7 уз Конвенцију за заштиту људских права и основних слобода, Протокола број 12 уз Конвенцију за заштиту људских права и основних слобода и Протокола број 13 уз Конвенцију за заштиту људских права и основних слобода о укидању смртне казне у свим околностима, *Службени лист Србије и Црне Горе – Међународни уговори*, бр. 9/03.
- Закон о ратификацији Међународног пакта о грађанским и политичким правима, *Службени лист СФРЈ – Међународни уговори*, бр. 7/71.

- Закон о ратификацији Међународног пакта о економским, социјалним и културним правима, *Службени лист СФРЈ – Међународни уговори*, бр. 7/71.
- Закон о рачуноводству, *Службени гласник Републике Србије*, бр. 62/13.
- Закон о спољнотрговинском пословању, *Службени гласник Републике Србије*, бр. 36/09, 36/11, 88/11.
- Закон о страним улагањима, *Службени гласник Републике Србије*, бр. 3/02, 5/03.
- Закон о удружењима, *Службени гласник Републике Србије*, бр. 51/09, 99/11.
- Правилник о листи јурисдикција са преференцијалним пореским системом, *Службени гласник Републике Србије*, бр. 122/12.
- Правилник о начину исказивања прихода и расхода ради утврђивања добити коју стална пословна јединица нерезидентног обвезника оствари на територији Републике Србије, *Службени гласник Републике Србије*, бр. 38/01, 19/07, 99/10.
- Правилник о пореском билансу обвезника пореза на добит предузећа, *Службени гласник Републике Србије*, бр. 38/01, 5/02, 7/03.
- Правилник о садржају пореске пријаве за обрачун пореза на добит правних лица, *Службени гласник Републике Србије*, бр. 24/14.
- Правилник о садржају пореске пријаве за обрачун пореза на добит правних лица, *Службени гласник Републике Србије*, бр. 99/10, 8/13.
- Правилник о садржају пореског биланса и другим питањима од значаја за начин утврђивања пореза на добит предузећа, *Службени гласник Републике Србије*, бр. 139/04.
- Правилник о садржају пореског биланса и другим питањима од значаја за начин утврђивања пореза на добит правних лица, *Службени гласник Републике Србије*, бр. 99/10, 8/11, 13/12, 8/13.
- Програм финансијске сарадње између Републике Србије и Владе Шпаније, *Службени гласник РС – Међународни уговори*, бр. 38/09.
- Споразум између Владе Републике Србије и Владе Народне Демократске Републике Алжир о узајамном подстицању и заштити улагања, *Службени гласник Републике Србије – Међународни уговори*, бр. 5/12.

- Споразум између Владе Републике Србије и Владе Републике Азербејџан о подстицању и узајамној заштити улагања, *Службени гласник Републике Србије*, бр. 8/11.
- Споразум између Владе Републике Србије и Владе Републике Казахстан о узајамном подстицању и заштити улагања, *Службени гласник Републике Србије*, бр. 3/11.
- Споразум између Владе Републике Србије и Владе Републике Турске о економској сарадњи, *Службени гласник Републике Србије – Међународни уговори*, бр. 1/10.
- Споразум између Владе Републике Србије и Владе Републике Турске у области инфраструктурних пројекта, *Службени гласник РС – Међународни уговори*, бр. 1/10.
- Споразум између Републике Србије и Краљевине Данске о подстицању и узајамној заштити улагања, *Службени гласник Републике Србије*, бр. бр. 105/09.
- Споразум између Републике Србије и Краљевине Мароко о узајамном подстицању и заштити улагања, *Службени гласник Републике Србије*, бр. 12/13.
- Споразум између Републике Србије и Републике Италије о кредиту за реализацију програма “Кредит за помоћ малим и средњим предузећима преко домаћег банкарског сектора и подршку локалном развоју кроз јавна комунална предузећа”, *Службени гласник РС – Међународни уговори*, бр. 105/09, 9/13.
- Споразум између Републике Србије и Републике Португал о узајамном подстицању и заштити улагања *Службени гласник Републике Србије*, бр. 1/10.
- Споразум између Савезне Владе Савезне Републике Југославије и Владе Републике Аустрије о узајамном подстицању и заштити улагања, *Службени лист Савезне Републике Југославије – Међународни уговори*, бр. 1/02.
- Споразум између Савезне Владе Савезне Републике Југославије и Владе Републике Хрватске о узајамном подстицању и заштити улагања, - *Службени лист Савезне Републике Југославије – Међународни уговори*, бр. 10/01.

- Споразум између Савезне Владе Савезне Републике Југославије и Владе Републике Македоније о узајамном подстицању и заштити улагања, *Службени лист Савезне Републике Југославије – Међународни уговори*, бр. 5/96.
- Споразум између Савезне Владе Савезне Републике Југославије и Владе Републике Турске у вези са узајамним подстицањем и заштитом улагања, - *Службени лист Савезне Републике Југославије – Међународни уговори*, бр. 4/01.
- Споразум између Савезне Владе Савезне Републике Југославије и Владе Савезне Републике Нигерије о узајамном подстицању и заштити улагања, *Службени лист Србије и Црне Горе – Међународни уговори*, бр. 3/03.
- Споразум између Савезне Владе Савезне Републике Југославије и Владе Словачке Републике о унапређењу и узајамној заштити улагања, *Службени лист Савезне Републике Југославије – Међународни уговори*, бр. 4/96, *Службени листи Србије и Црне Горе*, бр. 6/05.
- Споразум између Савезне Владе Савезне Републике Југославије и Владе Уједињеног Краљевства Велике Британије и Северне Ирске о узајамном подстицању и заштити улагања, *Службени лист Србије и Црне Горе – Међународни уговори*, бр. 10/04.
- Споразум између Савезне Владе Савезне Републике Југославије и Кабинете Министара Украјине о узајамном подстицању и заштити улагања, *Службени лист Савезне Републике Југославије – Међународни уговори*, бр. 4/01.
- Споразум између Савезне Републике Југославије и Краљевине Шпаније о подстицању и узајамној заштити улагања, *Службени лист Србије и Црне Горе – Међународни уговори*, бр. 3/04.
- Споразум између Савезног извршног већа Социјалистичке Федеративне Републике Југославије и Владе Малезије о избегавању двоструког опорезивања у односу на порезе на доходак, *Службени лист СФРЈ – Међународни уговори*, бр. 15/90.



- Споразум између Савета Министара Србије и Црне Горе и Владе Арапске Републике Египат о узајамном подстицању и заштити улагања, *Службени лист Србије и Црне Горе – Међународни уговори*, бр. 10/05.
- Споразум између Савета Министара Србије и Црне Горе и Владе Републике Литваније о узајамном подстицању и заштити улагања, *Службени лист Србије и Црне Горе – Међународни уговори*, бр. 10/05.
- Споразум између Социјалистичке Федеративне Републике Југославије и Италијанске Републике о избегавању двоструког опорезивања у односу на порезе на доходак и на имовину, *Службени лист СФРЈ - Међународни уговори*, бр. 2/83.
- Споразум између Социјалистичке Федеративне Републике Југославије и Краљевине Белгије о избегавању двоструког опорезивања дохотка и имовине, *Службени лист СФРЈ – Међународни уговори*, бр. 11/81.
- Споразум између Социјалистичке Федеративне Републике Југославије и Краљевине Норвешке о избегавању двоструког опорезивања у односу на порезе на доходак и имовину, *Службени лист СФРЈ - Међународни уговори*, бр. 9/85.
- Споразум између Социјалистичке Федеративне Републике Југославије и Краљевине Шведске о избегавању двоструког опорезивања у односу на порезе на доходак и имовину, *Службени лист СФРЈ – Међународни уговори*, бр. 7/81.
- Споразум између Социјалистичке Федеративне Републике Југославије и Републике Француске о избегавању двоструког опорезивања у области пореза на доходак, са Протоколом, *Службени лист СФРЈ*, бр. 28/75.
- Споразум између Социјалистичке Федеративне Републике Југославије и Уједињеног Краљевства Велике Британије и Северне Ирске о избегавању двоструког опорезивања у односу на порезе на доходак, *Службени лист СФРЈ - Међународни уговори*, бр. 7/82.
- Споразум између Србије и Црне Горе и Велике Социјалистичке Народне Либијске Арапске Цамахирије о подстицању, гарантовању и заштити улагања, *Службени лист Србије и Црне Горе – Међународни уговори*, бр. 10/05.

- Споразум о економској и техничкој сарадњи у области инфраструктуре између Владе Републике Србије и Владе Републике Кине, *Службени гласник РС – Међународни уговори*, бр. 90/09, 9/13, 13/13.
- Споразум о економској сарадњи између Владе Републике Србије и Већа министара Босне и Херцеговине, *Службени гласник РС – Међународни уговори*, бр. 105/09.
- Споразум о економској сарадњи између Владе Републике Србије и Владе Републике Бугарске, *Службени гласник РС – Међународни уговори*, бр. 42/09.
- Споразум о економској сарадњи између Владе Републике Србије и Владе Републике Македоније, *Службени гласник РС – Међународни уговори*, бр. 105/09.
- Споразум о економској сарадњи између Владе Републике Србије и Владе Републике Пољске, *Службени гласник РС – Међународни уговори*, бр. 8/11.
- Споразум о економској сарадњи између Владе Републике Србије и Владе Републике Хрватске, *Службени гласник РС – Међународни уговори*, бр. 105/09.
- Споразум о економској сарадњи између Владе Републике Србије и Владе Републике Црне Горе, *Службени гласник РС – Међународни уговори*, бр. 1/10.
- Споразум о зајму ради спровођења финансијског протокола закљученог 15. децембра 2009. године између Владе Републике Србије и Владе Републике Француске, између Владе Републике Србије и NATIXIS који поступа у име и за рачун Владе Француске, *Службени гласник РС – Међународни уговори*, бр. 8/10.
- Споразум о подстицању и узајамној заштити улагања између Савезне Републике Југославије и Краљевине Холандије, *Службени гласник Савезне Републике Југославије – Међународни уговори*, бр. 12/02.
- Споразум о слободној трговини између Савезне Републике Југославије и Босне и Херцеговине из 2002. године, *Службени лист СРЈ – Међународни уговори*, бр. 4/02.
- Уговор између Владе Републике Србије и Владе Социјалистичке Републике Вијетнам о избегавању двоструког опорезивања у односу на порезе на доходак, *Службени гласник Републике Србије*, бр. 7/13.

- Уговор између Владе Републике Србије и Владе Уједињених Арапских Емирата о избегавању двоструког опорезивања у односу на порезе на доходак, *Службени гласник Републике Србије*, бр. 3/13.
- Уговор између Републике Србије и Ирске о избегавању двоструког опорезивања у односу на порезе на доходак, *Службени гласник Републике Србије - Међународни уговори*, бр. 1/10.
- Уговор између Републике Србије и Канаде о избегавању двоструког опорезивања у односу на порезе на доходак и на имовину, *Службени гласник Републике Србије - Међународни уговори*, бр. 6/12.
- Уговор између Републике Србије и Краљевине Шпаније о избегавању двоструког опорезивања у односу на порезе на доходак и на имовину, *Службени гласник Републике Србије*, бр. 105/09.
- Уговор између Републике Србије и Малте о избегавању двоструког опорезивања у односу на порезе на доходак, *Службени гласник Републике Србије – Међународни уговори*, бр. 1/10.
- Уговор између Републике Србије и Републике Аустрије о избегавању двоструког опорезивања у односу на порезе на доходак и на имовину, *Службени гласник Републике Србије*, бр. 8/10.
- Уговор између Републике Србије и Републике Естоније о избегавању двоструког опорезивања у односу на порезе на доходак, *Службени гласник Републике Србије - Међународни уговори*, бр. 1/10.
- Уговор између Републике Србије и Црне Горе о избегавању двоструког опорезивања у односу на порезе на доходак, *Службени гласник Републике Србије - Међународни уговори*, бр. 10/11.
- Уговор између Савезне Владе Савезне Републике Југославије и Владе Народне Републике Кине о избегавању двоструког опорезивања у односу на порезе на доходак и на имовину, *Службени лист СРЈ - Међународни уговори*, бр. 2/97.
- Уговор између Савезне владе Савезне Републике Југославије и Владе Демократске Народне Републике Кореје о избегавању двоструког опорезивања у односу на порезе на доходак и на имовину, *Службени лист СРЈ - Међународни уговори*, бр. 1/01.

- Уговор између Савезне Владе Савезне Републике Југославије и Владе Републике Белорусије о избегавању двоструког опорезивања у односу на порезе на доходак и на имовину, *Службени лист СРЈ - Међународни уговори*, бр. 5/98.
- Уговор између Савезне Владе Савезне Републике Југославије и Владе Републике Бугарске о избегавању двоструког опорезивања у односу на порезе на доходак и на имовину, *Службени лист СРЈ - Међународни уговори*, бр. 1/99.
- Уговор између Савезне Владе Савезне Републике Југославије и Владе Републике Македоније о избегавању двоструког опорезивања у односу на порезе на доходак и на имовину, *Службени лист СРЈ - Међународни уговори*, бр. 5/96.
- Уговор између Савезне Владе Савезне Републике Југославије и Владе Републике Пољске о избегавању двоструког опорезивања у односу на порезе на доходак и на имовину, *Службени лист СРЈ - Међународни уговори*, бр. 2/98.
- Уговор између Савезне Владе Савезне Републике Југославије и Владе Румуније о избегавању двоструког опорезивања у односу на порезе на доходак и на имовину, *Службени лист СРЈ - Међународни уговори*, бр. 4/96.
- Уговор између Савезне Владе Савезне Републике Југославије и Владе Руске Федерације о избегавању двоструког опорезивања у односу на порезе на доходак и на имовину, *Службени лист СРЈ - Међународни уговори*, бр. 3/95.
- Уговор између Савезне Владе Савезне Републике Југославије и Кабинета министара Украјине о избегавању двоструког опорезивања у односу на порезе на доходак и на имовину, *Службени лист СРЈ - Међународни уговори*, бр. 4/01.
- Уговор између Савезне Републике Југославије и државе Кувајт о избегавању двоструког опорезивања у односу на порезе на доходак и на имовину, *Службени лист СРЈ – Међународни уговори*, бр. 4/03.
- Уговор између Савезне Републике Југославије и Републике Грчке о избегавању двоструког опорезивања у односу на порезе на доходак и на

имовину, *Службени лист СРЈ - Међународни уговори*, бр. 2/98, *Службени гласник РС*, бр. 42/09.

- Уговор између Савезне Републике Југославије и Републике Мађарске о избегавању двоструког опорезивања у односу на порезе на доходак и на имовину, *Службени лист СРЈ – Међународни уговори*, бр. 10/01.
- Уговор између Савета министара Србије и Црне Горе и Владе Републике Индије о избегавању двоструког опорезивања у односу на порезе на доходак и на имовину, *Службени гласник Републике Србије*, бр. 102/07.
- Уговор између Савета министара Србије и Црне Горе и Владе Републике Летоније о избегавању двоструког опорезивања у односу на порезе на доходак и на имовину, *Службени лист СЦГ – Међународни уговори*, бр. 3/06.
- Уговор између Савета министара Србије и Црне Горе и Владе Републике Турске о избегавању двоструког опорезивања у односу на порезе на доходак и на имовину, *Службени лист СЦГ - Међународни уговори*, бр. 3/06.
- Уговор између Савета министара Србије и Црне Горе и Владе Чешке Републике о избегавању двоструког опорезивања у односу на порезе на доходак и на имовину, *Службени лист СЦГ - Међународни уговори*, бр. 3/05, *Службени гласник Републике Србије - Међународни уговори*, бр. 1/10.
- Уговор између Савета министара Србије и Црне Горе и Швајцарског Савезног већа о избегавању двоструког опорезивања у односу на порезе на доходак и на имовину, са Протоколом, *Службени лист СЦГ – Међународни уговори*, бр. 11/05.
- Уговор између Савета министара Србије и Црне Горе и Владе Исламске Републике Ирана о избегавању двоструког опорезивања у односу на порезе на доходак и на имовину, *Службени лист СЦГ - Међународни уговори*, бр. 6/05.
- Уговор између Савета министара Србије и Црне Горе и Владе Републике Молдавије о избегавању двоструког опорезивања у односу на порезе на доходак и на имовину, са Протоколом, *Службени лист СЦГ - Међународни уговори*, бр. 3/06.
- Уговор између Савета министара Србије и Црне Горе и Савета министара Републике Албаније о избегавању двоструког опорезивања у односу на

порезе на доходак и на имовину, *Службени лист СЦГ - Међународни уговори*, бр. 11/05.

- Уговор између Социјалистичке Федеративне Републике Југославије и Демократске Социјалистичке Републике Шри Ланке о избегавању двоструког опорезивања у односу на порезе на доходак и на имовину, *Службени лист СФРЈ - Међународни уговори*, бр. 4/86.
- Уговор између Социјалистичке Федеративне Републике Југославије и Краљевине Холандије о избегавању двоструког опорезивања у односу на доходак и на имовину, *Службени лист СФРЈ – Међународни уговори*, бр. 12/82.
- Уговор између Социјалистичке Федеративне Републике Југославије и Савезне Републике Немачке о избегавању двоструког опорезивања у односу на порезе на доходак и имовину, са Протоколом, *Службени лист СФРЈ - Међународни уговори*, бр. 12/88.
- Уговор између Социјалистичке Федеративне Републике Југославије и Републике Кипар о избегавању двоструког опорезивања у односу на порезе на доходак и на имовину, *Службени лист СФРЈ - Међународни уговори*, бр. 2/86.
- Уговор између Савезне Републике Југославије и Републике Грчке о избегавању двоструког опорезивања у односу на порезе на доходак и на имовину, *Службени лист СРЈ - Међународни уговори*, бр. 2/98, *Службени гласник Републике Србије*, бр. 42/09
- Уговор о избегавању двоструког опорезивања између Републике Србије и Грузије о избегавању двоструког опорезивања у односу на порезе на доходак и на имовину, *Службени гласник Републике Србије – Међународни уговори*, бр. 6/12.
- Уговор о избегавању двоструког опорезивања између Савезне Републике Југославије и Републике Хрватске, *Службени лист Србије и Црне Горе – Међународни уговори*, бр. 6/04.
- Устав Републике Србије, *Службени гласник Републике Србије*, бр. 98/06.

## ПРИЛОГ

Списак скраћеница	
АМСЗУ	Амерички модел споразума о заштити улагања (2012 U.S. Model Bilateral Investment Treaty)
ГАТС	Општи споразум о трговини услугама
ГАТТ 1947	Општи споразум о царинама и трговини из 1947. године
ГАТТ 1994	Општи споразум о царинама и трговини из 1994. године
ДСБ	Орган надлежан за решавање спорова СТО
ЕУ	Европска унија
ЕКЉП	Закон о ратификацији Европске конвенције за заштиту људских права и основних слобода, измењене у складу са Протоколом број 11, Протокола уз Конвенцију за заштиту људских права и основних слобода, Протокола број 4 уз Конвенцију за заштиту људских права и основних слобода којим се обезбеђују извесна права и слободе који нису укључени у Конвенцију и први Протокол уз њу, Протокола број 6 уз Конвенцију за заштиту људских права и основних слобода о укидању смртне казне, Протокола број 7 уз Конвенцију за заштиту људских права и основних слобода, Протокола број 12 уз Конвенцију за заштиту људских права и основних слобода и Протокола број 13 уз Конвенцију за заштиту људских права и основних слобода о укидању смртне казне у свим околностима, <i>Службени лист СЦГ – Међународни уговори</i> , бр. 9/03.
ЕСП	Европски суд правде
ЗПДГ	Закон о порезу на доходак грађана, 24/01, 80/02, 80/02, 135/04, 62/06, 65/06, 31/09, 44/09, 18/10, 50/11, 91/11, 93/12, 114/12, 47/13, 48/13, 108/13, 57/14, 68/14.
ЗПДПЛ	Закон о порезу на добит правних лица, <i>Службени гласник Републике Србије</i> , бр. <i>Службени гласник Републике Србије</i> , бр. 25/01, 80/02, 80/02, 43/03, 84/04, 18/10, 101/11, 119/12, 47/13, 108/13, 68/14.
ЗПИ	Закон о порезима на имовину, <i>Службени гласник Републике Србије</i> , бр. 26/01, 45/02, <i>Службени лист СРЈ</i> , бр. 42/02, <i>Службени гласник Републике Србије</i> бр. 80/02, 80/02, 135/04, 61/07, 5/09, 101/10, 24/11, 78/11, 57/12, 47/13, 68/14.

ЗПППА	Закон о пореском поступку и пореској администрацији, <i>Службени гласник Републике Србије</i> , бр. 80/02, 84/02, 23/03, 70/03, 55/04, 61/05, 85/05, 62/06, 61/07, 20/09, 72/09, 53/10, 101/11, 2/12, 93/12, 47/13, 108/13, 68/14.
ОЕЦД	Организација за економску сарадњу и развој
ППБПЈ	Правилник о начину исказивања прихода и расхода ради утврђивања добити коју стална пословна јединица нерезидентног обвезника оствари на територији Републике Србије, <i>Службени гласник Републике Србије</i> , бр. 38/01, 19/07, 99/10.
Правилник о садржају пореског биланса	Правилнику о садржају пореског биланса и другим питањима од значаја за начин утврђивања пореза на добит правних лица, <i>Службени гласник Републике Србије</i> , бр. 99/10, 8/11, 13/12, 8/13
СЕУ	Споразум о ЕУ
СФЕУ	Споразум о функционисању ЕУ
СРЈ	Савезна Република Југославија
ССП	Закон о потврђивању Споразума о стабилизацији и придруживању између Европских заједница и њихових држава чланица, са једне стране, и Републике Србије, са друге стране, <i>Службени гласник Републике Србије</i> , бр. 83/08.
СТО	Светска трговинска организација
СФРЈ	Социјалистичка Федеративна Република Југославија
СЦГ	Државна заједница Србија и Црна Гора
УН	Организација Уједињених нација
УРС	Устав Републике Србије, <i>Службени гласник Републике Србије</i> , бр. 98/06.
ЦЕФТА	Споразум о слободној трговини у централној Европи из 2006. године



## БИОГРАФИЈА АУТОРА

Мр Светислав В. Костић рођен је 1979. године у Београду, где је завршио основну и средњу школу. На Правном факултету Универзитета у Београду дипломирао је октобра 2003. године са просечном оценом 9,22. Звање мастера међународног пореског права (*LL.M in International Taxation*) на Њујоршком универзитету (*New York University*) стекао је у мају 2008. године, а магистра правних наука на Правном факултету Универзитета у Београду у априлу 2009. године.

Запослен је на Правном факултету Универзитета у Београду као асистент-приправник од 2005. године, док је у звање асистента изабран 2009. године. Поред вежби из Пореског права, мр Светислав В. Костић од 2008. године изводи наставу у оквиру TEMPUS-POGESTEI студијског програма, предмет *EU Tax Law*.

Мр Светислав В. Костић је ангажован на више научних пројеката Министарства науке Републике Србије. У 2012. години именован је за члана радне групе Министарства финансија Републике Србија за измене и допуне Закона о порезу на добит правних лица. Поред рада на Правном факултету Универзитета у Београду, мр Светислав В. Костић је и директор Пореског одељења консултантске куће *Deloitte* у Београду. Обавља дужност благајника и члана управног одбора Српског фискалног друштва, српског огранка Међународне фискалне асоцијације (IFA). Као аутор или коаутор објавио је једну монографију и већи број чланака и поглавља у зборницима у земљи и иностранству.

Говори и пише енглески и руски језик, а служи се и немачким језиком.

Прилог 1.

## Изјава о ауторству

Потписани-а СВЕТИСЛАВ В. КОСТИЋ

број индекса \_\_\_\_\_

### Изјављујем

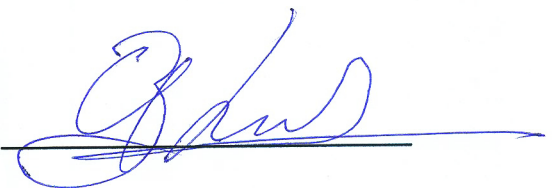
да је докторска дисертација под насловом

ЗАБРАНА ДИСКРИМИНАЦИЈЕ У МЕЂУНАРОДНОМ ОПРЕЗИВАЊУ  
ДОХОТКА И ИМОВИНЕ

- резултат сопственог истраживачког рада,
- да предложена дисертација у целини ни у деловима није била предложена за добијање било које дипломе према студијским програмима других високошколских установа,
- да су резултати коректно наведени и
- да нисам кршио/ла ауторска права и користио интелектуалну својину других лица.

Потпис докторанда

У Београду, 21. 10 2014



Прилог 2.

## Изјава о истоветности штампане и електронске верзије докторског рада

Име и презиме аутора СВЕТИСЛАВ В. КОСТИЋ

Број индекса \_\_\_\_\_

Студијски програм \_\_\_\_\_

Наслов рада ЗАБРАНА ДИСКРИМИНАЦИЈЕ У МЕЂУНАРОДНОМ ОПОРЕЗИВАЊУ ДОХОТКА И ИМОВИ-

Ментор ПРОФ. ДР ДЕЈАН ПОГОВИЋ, ПРОФ. ДР ГОРДАНА ИЛИЋ-ПОГОВ НЕ

Потписани/а СВЕТИСЛАВ В. КОСТИЋ

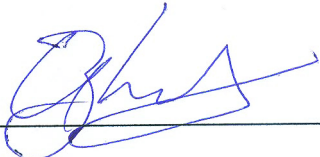
Изјављујем да је штампана верзија мог докторског рада истоветна електронској верзији коју сам предао/ла за објављивање на порталу **Дигиталног репозиторијума Универзитета у Београду**.

Дозвољавам да се објаве моји лични подаци везани за добијање академског звања 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 докторанда

У Београду, 21. 10 2014

  
\_\_\_\_\_

Прилог 3.

## Изјава о коришћењу

Овлашћујем Универзитетску библиотеку „Светозар Марковић“ да у Дигитални репозиторијум Универзитета у Београду унесе моју докторску дисертацију под насловом:

ЗАБРАНА ДИСКРИМИНАЦИЈЕ У МЕЂУНАРОДНОМ ОПОРЕЗИВАЊУ  
ДОХОТКА И ИМОВИНЕ

која је моје ауторско дело.

Дисертацију са свим прилозима предао/ла сам у електронском формату погодном за трајно архивирање.

Моју докторску дисертацију похрањену у Дигитални репозиторијум Универзитета у Београду могу да користе сви који поштују одредбе садржане у одабраном типу лиценце Креативне заједнице (Creative Commons) за коју сам се одлучио/ла.

1. Ауторство
2. Ауторство - некомерцијално
3. Ауторство – некомерцијално – без прераде
4. Ауторство – некомерцијално – делити под истим условима
5. Ауторство – без прераде
6. Ауторство – делити под истим условима

(Молимо да заокружите само једну од шест понуђених лиценци, кратак опис лиценци дат је на полеђини листа).

У Београду, 21. 10 2014

Потпис докторанда





1. Ауторство - Дозвољавање 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. Дозвољавање 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 прераде. Дозвољавање 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. Дозвољавање 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 прераде. Дозвољавање 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. Дозвољавање 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.