

Др Милева Анђелковић,*
Редовни професор Правног факултета,
Универзитет у Нишу

ОРИГИНАЛАН НАУЧНИ ЧЛАНАК

UDK: 336.228.34

Рад примљен: 29.09.2014.

Рад прихваћен: 13.10.2014.

ЗАКОНИТА НЕПРИХВАТЉИВА ПОРЕСКА ЕВАЗИЈА – ПРОБЛЕМИ ДЕФИНИСАЊА И СПРЕЧАВАЊА**

Апстракт: У чланку се анализирају проблеми дефинисања и спречавања законите неприхватљиве пореске евазије. Аутор, најпре, указује на тешкоће у разграничењу законите неприхватљиве од законите прихватљиве пореске евазије. Линија разграничења је врло флуидна и подложна различитим проценама. Законита неприхватљива пореска евазија, којој нарочито прибегавају моћне мултинационалне компаније и веома богати појединци, у великој мери угрожава финансијске интересе савремених држава. Таква понашања су у супротности и са одређеним пореским начелима, што оправдава државну интервенцију, у смислу спречавања неприхватљивих трансакција пореских обвезника. Њих искључиво карактерише усмереност на остваривање пореских погодности (врло често неосновано), умањење или избегавање пореских обавеза, занемарујући притом пословни (економски) циљ предузетих активности. Уколико се обвезници позивају на формалну законитост, порески органи и судови могу оспорити таква понашања указујући на неостваривање циљева пореских закона и њихову моралну неоправданост. У чланку се даље објашњавају антиабузивне мере које примењују државе како *сottoп law* тако и *civil law* правних система. На крају се указује на одређене проблеме у примени ових правила.

Кључне речи: законита неприхватљива пореска евазија, агресивно пореско планирање, антиабузивно законодавство.

* mevi@prafak.ni.ac.rs

** Рад је резултат спроведеног истраживања на пројекту број 179046 „Заштита људских и мањинских права у европском правном простору“, који финансира Министарство просвете, науке и технолошког развоја Републике Србије.

1. Увод

Проблем избегавања плаћања пореза, стар колико и само опорезивање, данас поприма специфичну тежину под утицајем ширења пословања ван националних граница и коришћења погодности савремених информационо-комуникационих технологија. За разлику од незаконите пореске евазије, која представља изузетно штетно друштвено понашање и која је подвргнута санкционисању, постоје различита понашања пореских обвезника где они формално не долазе у сукоб са важећим пореским правилима, али државе губе знатне износе пореских прихода. Зато законодавци морају да дефинишу границу између законитог и незаконитог пореског понашања како би обвезници знали пореске последице својих активности. На први поглед ситуација је јасна. Граница је легалност, односно нелегалност понашања. Међутим, ту и настаје проблем. У зависности од владајућих политичких и моралних вредности у датом друштву, оно што је до јуче било допуштено већ сутра може постати недопуштено понашање у пореском смислу.

Имајући у виду сврху постојања пореске регулативе, ниједној држави није у интересу да толерише активности обвезника које ће за последицу имати умањење или избегавање пореске обавезе, супротно вољи законодавца преточеној у позитивне пореске прописе.

Незаконита пореска евазија испољена кроз различите модалитете пореских кривичних дела подлеже углавном строгим санкцијама будући да је несумњив основ супротстављања.¹ Али где пронаћи основ супротстављања понашањима обвезника где се они само формално, односно фиктивно придржавају пореских правила, изврћу или осујећују њихов смисао? Правно-политички основи за неприхватање одређених видова законите пореске евазије могу се наћи у неким од основних правних начела савремених (демократских) држава. То је, пре свега, опште начело забране злоупотребе права, начело савесности и поштења и начело једнакости пред (пореским) законом. Спречавање законите неприхватљиве пореске евазије има и моралну димензију која се повезује са нарушавањем принципа правичности опорезивања. Данас скоро све државе признају да избегавање пореза представља озбиљну претњу интегритету пореских система у демократским друштвима (Barker, 2009: 229).

Овај феномен се може посматрати како са становишта државе тако и са становишта обвезника. Појачано интересовање савремених фискалних органа за разумевање и спречавање законите неприхватљиве пореске евазије

1 Мора се ипак признати да је на суду понекад тешко доказати да је порески обвезник свесно и намерно покушао да избегне плаћање пореза.

вероватно се поклапа са кризом јавних финансија последњих неколико деценија и прикривеним покушајима координације националних пореских система. С друге стране, порески обвезници (углавном моћне мултинационалне компаније и веома богати појединци) вешто вођење пословања, које доноси значајне пореске уштеде, најчешће не доживљавају као нешто неприхватљиво и недопустиво са друштвеног становишта. Корпоративни порески обвезници су постали покретљивији и све више бележе профит на нижим пореским основама. Индивидуални богатији покретљивији порески обвезници почињу да се понашају као „слепи путници“ на рачун мање покретљивијих пореских обвезника (Ришар, 2008: 144).

2. Разграничење различитих модалитета понашања обвезника у оквиру законите пореске евазије

Појмови законита и незаконита пореска евазија се често користе непрецизно како у националним законодавствима тако и у међународној регулативи. Стога је расправа о значењу ових концепата правовремена из више разлога (Baker, 2000: 2). Најпре, порески обвезници у свим земљама имају право да знају своју порескоправну позицију у смислу допуштености или недопуштености одређених пореских понашања. Други разлог се тиче међународних иницијатива за спречавање различитих видова финансијских превара, што захтева јасно разумевање и дефинисање појма пореска утаја. Трећи разлог јесте неусаглашеност термина ових феномена на међународном плану, што отежава усвајање адекватних мера у циљу њиховог спречавања.

Под законитим избегавањем пореза подразумева се свако понашање обвезника које је у складу са пореским прописима, а усмерено је на избегавање, односно неплаћање пореза. Међутим, таква дефиниција није потпуна јер не одражава усаглашеност пореских понашања са циљем пореске норме. Један од основних демократских принципа јесте слобода избора где ће се живети, радити, пословати, под условом да то није у супротности са позитивним прописима. Свим физичким и правним лицима је допуштено тзв. пореско планирање, што значи да нико није обавезан да плати више пореза него што је на то дужан по закону. Ипак, постоји линија разграничења чијим преласком правне конструкције пореског обвезника, са циљем избегавања пореске обавезе, постају толико вештачке и намештене да прелазе границу која одваја прихватљиво умањење пореске обавезе од законите неприхватљиве пореске евазије (Prebble, 2005: 266).

Линија разграничења између законите и незаконите пореске евазије јасно указује на *свесно и намерно* умањење или избегавање измирења пореских обавеза. У јавности се незаконита евазија сматра недоличном, непоштеном и кажњивом. Законита пореска евазија, с друге стране, схвата се као знак велике оштроумности, проницљивости и вештине (Deane, 1984: 1). У литератури се наилази на тврдњу да економска разлика између законите и незаконите пореске евазије скоро да не постоји док се признају правне и моралне разлике. Ситуација је потпуно другачија када је потребно са становишта државе одредити границу између прихватљивих и неприхватљивих понашања пореских обвезника у оквиру законите пореске евазије. Због саме неодређености овог концепта, а ради правне сигурности обвезника, неопходно је правити разликовање између легитимног пореског планирања или минимизирања пореза (*tax planning, tax minimization*) од нелегитимне законите пореске евазије (*tax avoidance, aggressive tax planning*). У једном случају (*IRC v. Willoughby, 1997*) разматраном пред Горњим домом у В. Британији дато је објашњење разлике између ова два концепта. Обележје неприхватљиве законите пореске евазије јесте могућност обвезника да смањи пореску обавезу без излагања економским последицама, које је парламент имао у виду за све оне који се квалификују за одређено смањење пореске способности. С друге стране, пореско минимизирање омогућава обвезнику коришћење погодности порески атрактивне опције коју му допушта пореско законодавство и стварно сноси економске последице у складу са намером законодавца.

Постоји широко прихваћено становиште савремених законодаваца да сви облици умањења пореске способности обвезника неће бити уважени од стране пореских органа уколико је обвезник искључиво тежио или имао једини мотив да предузетом трансакцијом неоправдано оствари пореску погодност или неплаћање пореза. И законодавци и судови понекада признају да је тешко повући прецизну границу између прихватљиве и неприхватљиве законите пореске евазије. Уколико се ови органи држе слова закона, односно дословног тумачења пореских закона, нека понашања пореских обвезника се не би могла спречавати јер се трансакције заснивају на правно дефинисаним категоријама. Због тога се мора „гледати кроз“ употребљене законске изразе како би се открила воља законодавца. Смисао, односно циљ пореских закона јесте убирање пореских прихода и остварење правичне расподеле пореског терета. Стога је јасан закључак да уколико се обвезник креће унутар граница пореског закона, а употребљеним пореским конструкцијама покушава да смањи пореску способност на ниво који законодавац није имао у виду, такво понашање није у складу са сврхом и духом закона. У суштини, ради се о злоупотреби примене пореских норми.

Нелегитимно минимизирање пореске обавезе има следеће карактеристике:

- употребљене правне конструкције немају пословни или економски циљ као њихову примарну сврху (постоји елемент артифицијелности),
- често се искоришћавају рупе у закону или законска решења користе за сврхе које законодавац није имао у виду,
- савети добијени уз накнаду од стране пореског саветника чувају се као тајна, што представља један од услова из уговора закљученог између пореског саветника и клијента (пореског обвезника) (Tax Evasion and Avoidance, 1980: 7).

Проблеми везани за што јасније прецизирање допуштеног од недопуштеног пореског понашања са становишта државе посебно су изражени код опорезивања корпоративних пореских обвезника. Ови субјекти често користе активности чија се законитост не може доводити у сумњу, као што је инвестирање у порески привилеговане муниципалне обвезнице или коришћење убрзане амортизације. Циљ је да се не плати више пореза него што се од њих формално захтева по важећим прописима, а вероватно и у духу закона. За разлику од таквог неагресивног избегавања пореза, све чешће се у литератури помиње „агресивно“ пореско планирање. То је планирање које укључује позицију која је одржива, али има нежељене и неочекиване пореске последице. Порески органи су увек суочени са ризиком да порески закон може бити злоупотребљен како би се постигли резултати супротно намерама законодавца. Такво стање је погоршано често дугим периодима између креирања и примене абוזивних шема и времена њиховог откривања од стране пореских органа и предузимања адекватних мера за њихово спречавање (Анђелковић, 2010: 545).

У савременој пореској литератури још увек се расправља о обухватности концепта „агресивног“ пореског планирања. Ради се о тумачењима пореских закона из перспективе обвезника на најповољнији начин. С друге стране, задатак судова је да протумаче пореске законе тако да њихова мишљења одражавају праву вољу законодавца која и треба да буде реализована у сваком конкретном пореском случају. Најекстремнији вид пореске агресивности представља *tax shelter*, односно коришћење артифицијелних пореских олакшица. У том смислу се користе посебна правна средства, празнине у пореским прописима, пословање у пореским оазама и др., тако да често овим трансакцијама недостаје пословна сврха. Легалност оваквих активности може бити оспорена од стране пореских органа јер су на граници са незаконитим понашањима, па су стога и неприхватљива имајући у виду циљеве пореских закона. Тешкоће у вези одређивања нијанси у понашањима пореских обвезника, код којих нису прекршени

порески прописи, утичу на заузимање неодговарајућег приступа њиховом спречавању. Таква неодређеност, на пример, у пореском систему САД ствара дилему и неизвесност код пореских саветника и њихових клијената да одреде да ли поједина пореска стратегија представља дозвољену пореску услугу или забрањени производ коришћења злоупотребе пореских погодности (Terando, Kurtenbach, 2009: 118).

3. Савремени приступи у спречавању феномена законите неприхватљиве пореске евазије

Ради регулисања и решавања питања у вези са законитом неприхватљивом пореском евазијом примењује се различит развој теорије и праксе с обзиром на то да ли се ради о државама прецедентног права или државама континенталног правног система.² У првој групи земаља углавном се примењују судски обликоване доктрине засноване на тумачењима пореске регулативе. Решења се крећу од коришћења доктрине да је суштина важнија од форме (енг. *substance over form doctrine*), ослањању на тзв. економску интерпретацију, примени грађанскоправног концепта ништавости симулованих правних послова до позивања на општи стандард забране злоупотребе права (изигравања закона – *fraus legis*).

Друга група земаља углавном се ослања на општа законодавна правила (енг. *general anti-avoidance rules, GAARs*) која омогућавају пореским властима опорезивање пословне активности, не према законском облику, него према економској суштини. У државама у којима постоји строга подела власти сматра се да суд не сме да замењује законодавца и уколико порески закон пропусти да опорезује неке ситуације, настале правне празнине суд не може попуњавати позивајући се на општи правни стандард забране злоупотребе права. Ови правни системи више су усмерени на примену законских мера уведених да би се добили општи прописи³ који ће се примењивати у ситуацијама када порески обвезници структурирају своје трансакције у посебне правне форме да би остварили какву пореску погодност коју законодавац није имао у виду.

Положај општег правила у пореском праву треба сагледавати са становишта воље законодавца а то је правично опорезивање. Трансакције које су обухваћене општим правилом су оне које су у складу са законом,

2 Овакво разликовање данас није тако јасно зато што има примера *civil law* држава у којима се утицај судских доктрина у домену спречавања избегавања пореза појачао као и *common law* држава које су увеле опште анти-аузивно законодавство.

3 У суштини, општа анти-абузивна правила се заснивају на уградњи принципа забране злоупотребе права „позајмљеног“ из домена приватног права.

али на начин који законодавац није желео допустити. У том смислу и треба разумети ово правило као средство за попуњавање рупа у пореским прописима. Оправдање за његову примену произлази из духа пореских закона и целокупног правног поретка да треба поступати у складу са начелом савесности и поверења, па у складу с тим и поштено пријављивати трансакције, односно приходе. Већина правних система садржи и специфичне антиабузивне мере које се примењују на специфичне ситуације, једноставним ускраћивањем појединих пореских погодности под одређеним околностима. Најчешће су то правила која се односе на утањену капитализацију, трансферне цене, контролисану инострану корпорацију и др. Постоји мишљење да специфична антиабузивна правила могу бити корисна, али да њихова широка примена чини порески систем сложенијим и више фокусираним на детаље него на принцип (Zimmer, 2002: 64). С друге стране, има аутора који сматрају да су нека специфична антиабузивна правила потпуно ефикасна у пружању веће сигурности обвезницима него општа правила без јасно дефинисаних пореских ситуација на која ће се примењивати (Thuronyi, 2003: 197). Имајући у виду чињеницу да специфична правила не могу спречити креативније форме избегавања пореза, општа правила би се примењивала као њихова допуна.

Законодавне промене, у великом броју земаља, усмерене на увођење општих правила ради спречавања различитих форми законитог избегавања пореза праћене су и интензивним напорима на ширењу међународне пореске сарадње. Узајамна правна помоћ у пореским стварима све више задобија мултилатерални карактер, пре свега, размена пореских информација на захтев или аутоматски. Такве активности омогућавају пореским администрацијама да буду боље оспособљене како би брже идентификовале агресивне шеме избегавања плаћања пореза, које нису у складу ни са словом ни са духом пореских закона (Owens, 2012: 517).

Ефикасност мера спречавања агресивног пореског планирања зависи од способности пореских администрација да благовремено утврде такве аранжмане предузете од стране пореских обвезника и њихових саветника (Larin, Duong, Jacques, 2008: 158). Искуство у појединим државама показује да традиционалне пореске контроле саме по себи често нису довољне да обезбеде ову врсту информација. Из тог разлога се уводи обавеза за пореске обвезнике и њихове саветнике да на време пријављују податке о предузетим трансакцијама како се касније не би изложили законским санкцијама. Овакву меру увеле су Канада, Португалија, Велика Британија и САД (Tackling Aggressive Tax Planning through Improved Transparency and Disclosure, 2011: 6).

Решавање проблема изазваних међународним избегавањем плаћања пореза постаје данас политички приоритет у деловању Г20 и ОЕЦД. Фебруара 2013. године ОЕЦД је објавио Извештај под називом *BEPS (Base Erosion and Profit Shifting)*. Циљ овог документа је да осигура да међународна и национална пореска правила не омогућавају или не охрабрују мултинационалне компаније да смањују укупне порезе вештачким измештањем профита у земље са нижим пореским оптерећењима. ОЕЦД је објавио јула 2013. године *Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting* са предвиђањем конкретних активности у појединим областима опорезивања ради његове реализације наведеног извештаја. Једна од њих тиче се и обезбеђења ефективности антибузивних правила. Проблеми са консолидацијом јавних финансија приморали су велики број држава да споразумно прихватају међународна пореска правила ради очувања националних пореских основица, уз пружање сигурности легитимним прекограничним трансакцијама. Најновији документ (*OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, Explanatory Report, 2014 Deliverables*) управо објављен на сајту ОЕЦД садржи први низ препорука о мерама које треба предузети у оквиру одређених активности.

На крају овог дела рада следи кратка напомена да српско пореско право познаје специфична антибузивна правила која се тичу трансферних цена и утањене капитализације. У Закону о пореском поступку и пореској администрацији члан 9. прописује начело фактицитета које се састоји из три правила⁴: 1) пореске чињенице се утврђују према економској суштини; 2) ако се симулованим правним послом прикрива неки други правни посао, за утврђивање пореске обавезе основу чини дисимуловани правни посао; 3) ако су на прописима супротан начин остварени приходи, односно стечена имовина, Пореска управа ће утврдити пореску обавезу у складу са законом којим се уређује одговарајућа врста пореза. Начело по коме се пореске чињенице утврђују према њиховој економској суштини релевантно је у ситуацијама које нису експлицитно уређене пореским законима. Дилема која се јавља у другим правним системима у погледу односа између специфичних правила и општег антибузивног у нашем пореском праву не постоји. Овако дефинисана одредба чл. 9. указује да је у питању опште начело пореског поступка, а не опште антибузивно правило. Српски законодавац није изричито предвидео услове за примену начела фактицитета и правна сигурност би налагала да се они пропишу како би се спречиле могућности за његово прешироко коришћење од стране пореских органа. Из тог разлога примена и тумачење начела фактицитета могу бити и на штету, али и на корист обвезника (Костић, 2011: 80).

⁴ Члан 9. Закона о пореском поступку и пореској администрацији, *Сл. гласник РС*, 80/02, ...93/12, 47/13, 108/13, 68/14.

3.1. Спречавање законите неприхватљиве пореске евазије у праву САД и Велике Британије

Судови у САД више од педесет година су тумачили и примењивали пореско право уз помоћ различитих *common law* доктрина, као што су: предност суштине над формом, постојање пословне сврхе, привидне трансакције, економска суштина. Све оне су дуго коришћене ради спречавања злоупотребе права у домену опорезивања, али њихова примена је ипак остала спорна (Bankman, 2000: 5).

Доктрина пословне сврхе објашњава да, када трансакција нема другу стварну пословну сврху осим пореске уштеде, трансакција неће бити допуштена у пореском смислу. Доктрина да је суштина важнија од форме значи да ће независно од облика трансакције економска садржина одређивати њен порески третман. *Step transaction* доктрина подразумева да ће се опорезивање сложених трансакција вршити позивањем на почетне и завршне моменте радије него да се захвата сваки међукорак током одвијања трансакције.

Током 2010. године извршена је кодификација доктрине о предности економског приступа у сузбијању различитих шема пореског планирања и минимизирања пореских обавеза. То је учињено на нешто неуобичајен начин предвиђањем одређених пореских одредаба у *The Health Care and Education Reconciliation Act* (Public Law No. 111–152) које су уграђене у амерички Закон о служби унутрашњих прихода (Robertson, Quinn, Carr, 2010: 2).

Примена напред наведених доктрина од стране судова изузетно је захтевна и тражи постизање равнотеже различитих законских одредаба, циљева и интереса. Ради елиминисања несигурности њихове примене на пореске активности обвезника и могућих ризика које подразумева активан приступ пореске администрације и судова у тумачењу злоупотребе права, сматрало се да је боље увести опште антиабузивно правило (Ковачевић, Гаџо, 2013: 661).

Судови у Великој Британији примењују правило формулисано у случају *Ramsay* када тумаче пореске законе. Ова судски створена доктрина омогућава судовима да користе циљно тумачење у наметању воље законодавца за разлику од раније коришћеног дословног тумачења. Пореско законодавство Велике Британије обилује и бројним специфичним правилима против злоупотребе права. Године 2004. уведена су правила под називом *DOTAS (Disclosure of Tax Avoidance Scheme)*, која обавезују пореске саветнике да пореску администрацију обавештавају о новим шемама

избегавања плаћања пореза. *DOTAS* режим има два циља. Примарно, намера је била да се обезбеди да пореска администрација постане свесна потенцијалних артифицијелних шема што је могуће раније. Поред тога, желело се да то буде средство одвраћања од претераних (необичних) пореских злоупотреба.⁵ Из више разлога, британске пореске власти су одлучиле да уведу опште антиабузивно правило које се примењује од 17. јула 2013. године. Предвиђено је да оно има нешто ужу примену, у односу на *GAAR* у другим јурисдикцијама, у погледу спречавања посебно агресивних форми пореског планирања (Freedman, 2014: 167).

Ново опште антиабузивно правило има за циљ да спречи порески мотивисане трансакције где је „добивање пореске погодности главна сврха или једна од главних сврха предузетих активности“. *GAAR* није усмерен да обухвати уобичајене пословне аранжмане уколико се они не сматрају артифицијелним. Оно ће се примењивати само када правац акције предузете од стране обвезника указује на остваривање повољног пореског резултата који законодавац није предвидео у време доношења релевантног закона и, оно што је кључно, где такав правац активности не може разумно бити сматран разумним (Tiley, 2014: 30–31). То значи да за примену *GAAR* треба да буду задовољени сви услови које захтева тзв. тест „двоструке разумности“. Ове околности обухватају проверу испуњености следећих услова: да ли су стварни резултати активности у складу са принципима и политиком уграђеним у пореска правила; да ли постоје измишљене или абнормалне фазе; да ли постоји намера да се искористе празнине у пореским законима. Британска пореска администрација треба да консултује новоформирано саветодавно тело које даје мишљење о разумном вођењу послова обвезника. Суд приликом одлучивања може да узме у обзир мишљење овог тела као и друге материјале који су од значаја за правилно утврђивање праве природе предузете трансакције. Време ће показати праве ефекте овог новог додатног законодавног „оруђа“ усмереног на спречавање специфичних аранжмана који се сматрају абвузивним избегавањем пореза.

3.2. Приступу законитој неприхватљивој пореској евазији у француском и немачком праву

У француском праву опште антиабузивно правило, предвиђено чл. 64. Закона о пореском поступку, овлашћује пореску администрацију да занемари или не призна било коју правну трансакцију за коју се сматра

5 House of Lords, Select Committee on Economic Affairs, 1st report of Session 2013–14, *Tackling corporate tax avoidance in a global economy: is a new approach needed?* Retrieved 13.9.2014, from <http://www.publications.parliament.uk/pa/.../48.pdf>, p. 17.

да је абузивна у пореском смислу. Примена принципа забране злоупотребе права не спречава обвезника да изабере најповољнији правни пут за своју трансакцију. У суштини, да би се утврдило постојање злоупотребе права, потребно је доказати да правна форма трансакције не одговара њеном садржају.

Абузивност трансакција се процењује на основу два критеријума: (1) да је трансакција симулирана (злоупотреба права помоћу симулације) и (2) да трансакција није симулирана, али да није у складу са духом закона и искључиво је мотивисана избегавањем или умањењем пореских обавеза које би иначе обвезник морао да плати да се није определио за ову трансакцију (злоупотреба права помоћу *fraus legis*).

Трансакција ће се сматрати злоупотребом права помоћу *fraus legis* уколико је обвезник ушао у трансакцију само из пореских разлога као и да је користио законску одредбу на начин који је супротан циљевима и духу закона. Другим речима, ради процене постојања злоупотребе права неопходно је погледати како намеру обвезника тако и намеру законодавца. Француска пореска администрација мора да докаже да је једина сврха трансакције била избегавање или умањење пореза (нпр. неће постојати злоупотреба права ако обвезник има ваљано непореско оправдање). У погледу намере законодавца потребно је идентификовати циљеве и дух пореских закона. У принципу, терет доказивања о испуњености услова за постојање абузивних трансакција лежи на пореској администрацији. Уколико се она позива на опште антиабузивно правило, обвезник или сама администрација могу се обратити Саветодавном одбору за спречавање злоупотребе права, који ће размотрити дати порески случај. Уколико овај независни орган одлучи у корист обвезника, терет доказивања је и даље на пореској администрацији. Међутим, уколико је одлука у корист француске пореске администрације, обвезник ће морати да докаже да услови за постојање злоупотребе права нису испуњени. Оцена овог органа није обавезујућа, али у пракси суд тежи да прати његово мишљење.

У немачко пореско законодавство уграђено је неколико антиабузивних одредаба. У чл. 41. Федералног закона о пореској процедури прописано је да ће се опорезовати и они правни послови који су ништави с аспекта приватног права, уколико се реализовала економска суштина трансакције. Даље се у овом члану наводи да ће се фиктивне трансакције занемарити у пореске сврхе и да ће се опорезовању подврћи дисимуловани правни посао, односно онај који странке стварно желе.

Шире опште антиабузивно правило садржано је у чл. 42. наведеног закона које прописује да се порез не може избећи злоупотребом правних

конструкција. Када се установи злоупотреба правне конструкције, порески захтев ће се заснивати на правној форми трансакције која одговара фактичкој ситуацији. То значи да порески обвезници не могу уређивати своје послове тако да манипулишу или изврну економску суштину трансакције. Члан 42. закона не означава ближе шта чини садржину могуће злоупотребе правних конструкција. Немачки савезни порески суд је истакао неколико критеријума који би требало да буду испуњени како би се применило опште антиабузивно правило. Прво, да би се квалификовала као могућа злоупотреба правне конструкције, обвезникова изабрана трансакција мора бити неадекватна (артифицијелна). Тест неадекватности треба да покаже да ли би разумно треће лице, под истим околностима и са истим пословним циљем, поступило како је то учинио порески обвезник. Уколико би објективно треће лице поступило другачије, сматра се да је трансакција неадекватна. Међутим, чињеница да правна конструкција омогућава пореску уштеду не чини је самим тим неодговарајућом, јер то може бити намера законодавца која омогућава легално пореско планирање. Ако обвезник има на располагању више одговарајућих правних путева да би остварио исти пословни циљ, члан 42. закона се неће применити. Други критеријум се тиче економске неоправданости одабране трансакције а трећи критеријум означава усмереност трансакције углавном на избегавање пореза. У случају да немачка пореска администрација успе да докаже постојање наведена три захтева, од обвезника ће се тражити да покаже јасне комерцијалне (непореске) разлоге за изабрану структуру трансакције (то је последњи услов). Уколико обвезник не може да разјасни јасне комерцијалне (непореске) разлоге трансакције, она ће бити занемарена у пореске сврхе и сматраће се замењеном одговарајућом правном структуром.

3.3. Тежња ка хармонизацији националних антиабузивних правила у оквиру ЕУ

Независно од чињенице што све земље чланице ЕУ доносе национална правила о спречавању абузивног понашања пореских обвезника, уочавају се напори на нивоу ЕУ у погледу стварања заједничких антиабузивних одредаба под утицајем праксе Европског суда правде. Својим одлукама о неусаглашености појединих националних специфичних антиабузивних правила са основним слободама гарантованим Уговором о Европској зајединици, ЕУ *de facto* уводи хармонизацију у овој области (Almendral, 2005: 569). Како би осујетиле такав процес, верује се да ће државе више користити опште антиабузивно пореско законодавство. Међутим, ради отклањања поремећаја у прекограничним трансакцијама због разлика у националним

правилима о пореским злоупотребама, постоје предлози да се формулишу заједничка општа правила о сузбијању агресивног пореског планирања на нивоу ЕУ. О томе се говори у различитим документима Европске комисије (*Commission's Recommendation on Aggressive Tax Planning IP/12/1325*), што ће омогућити државама чланицама да игноришу артифицијелне аранжмане коришћене ради избегавања пореза и обезбедити опорезивање на основу реалне економске вредности.

Случај *Cadbury Schweppes* (Case C-196/04) представља камен темељац на коме се заснива концепт злоупотребе права у области непосредних пореза (Jiménez, 2012: 270). Под абузивном праксом сматрају се потпуно артифицијелни аранжмани који не одражавају економску реалност и који имају за једини циљ избегавање пореза. Овај концепт је формулисан на основу мишљења Општег правобраниоца суда. По његовом схватању, постојање мотива за смањење пореза исувише је објективан критеријум за артифицијелност изабраног аранжмана. Зато је он формулисао негативну дефиницију „потпуно артифицијелног аранжмана“, предлажући три објективна критеријума за аранжмане који нису сасвим артифицијелни, што је Европски суд правде и прихватио (Prebble, Prebble, 2008: 163). Први критеријум је да филијала мора бити стварно основана у другој држави чланици и да мора имати средства и капацитет за пружање услуга које имају за резултат смањење пореског терета. Друго, услуге које пружа филијала морају бити стварне. Трећи критеријум захтева да услуге филијале морају имати одређену економску вредност са становишта матичне компаније. Ако услуге филијале немају економску вредност, плаћања матичне компаније за њих не могу се сматрати накнадом и плаћања су привидна (*sham*). Сва три критеријума морају бити испуњена, иначе аранжман је потпуно артифицијелан.

Очигледно је да оваква пракса Европског суда правде води ограничавању држава чланица у обликовању својих националних антиабузивних правила. Правила не могу бити конципирана сувише широко јер су ограничена дефиницијом постављеном од стране суда.

4. Тешкоће у примени антиабузивних правила

Проблеми који се јављају у погледу примене општег антиабузивног законодавства тичу се њиховог адекватног тумачења, као и односа са начелом законитости. Ради утврђивања злоупотребе пореских закона, односно индиректног кршења пореских обавеза битно је изабрати најефикасније тумачење општих правила за спречавање законитог избегавања пореза. Ако се опште правило примењује на сличан начин

као одредба против злоупотребе права у другим правним областима, најважније питање је да ли је одређена трансакција у складу са намером законодавца. Или други приступ, који подразумева тумачење општих правила на посебан начин, када је важније то да ли је трансакција неуобичајена с обзиром на њену економску садржину и да ли је мотив пореског обвезника законито избегавање пореске обавезе. Нејасноће у вези са овим тумачењем не осигуравају највећу могућу ефикасност антибузивног правила (Prebble, 2005: 276–277). Данас се може запазити генерални тренд да судови у развијеним државама одступају од дословног тумачења пореских закона у корист циљног тумачења, што води укидању максиме *in dubio contra fiscum*.

Сукоб општих антибузивних правила са начелом законитости произлази из захтева за правном сигурношћу пореских обвезника да ће њихове законите пословне трансакције бити сматране таквима и од стране пореских органа и судова. То им, ипак, не даје за право да коришћењем законских могућности конструишу пословне трансакције с искључивом намером да плате мање пореза. Правна сигурност подразумева и да порески обвезници имају право да унапред знају шта је допуштено, а шта није са становишта извршавања пореских обавеза. Међутим, поставља се питање да ли обвезник може да се позива на ово право ако злоупотребљава своју пореску позицију, односно ако његово понашање има за последицу нежељени губитак пореских прихода државе. Сматрамо да држава није обавезна да такве несавесне пореске обвезнике обавештава о законима које ће применити како би отклонила уочене недостатке и празнине у позитивним пореским прописима.

Непрецизност дефинисања трансакција које су обухваћене општим правилом произлази из тешкоћа пажљивог разликовања законите неприхватљиве пореске евазије од прихватљивог пореског минимизирања. Законодавци не могу унапред да предвиде све ситуације у којима би се примењивала општа правила, у супротном, били би у могућности да уведу специфична правила како би осујетили оваква настојања. Маштовитост пореских обвезника је неисцрпна тако да креатори пореске политике не могу предвидети какве ће све пословне „шеме“ они смислити. У литератури неки аутори оспоравају примену општих антибузивних правила због кршења начела законитости, али истовремено их и оправдавају, јер законита неприхватљива пореска евазија подрива два кључна пореска захтева за хоризонталном правичношћу и ефикасношћу опорезивања (Prebble, Prebble, 2010: 38–39). Оправдање за увођење општег антибузивног правила се може наћи и у чињеници да неки порески обвезници, за разлику од криминалаца, користе формалну природу пореског права претварајући се

да се држе слова закона, а у суштини осујећују остварење циљева пореске политике (Prebble, Prebble, 2010: 45).

Усвајање и примена антиабузивних правила треба да осигурају поштовање начела једнакости и правичности опорезивања, с једне стране, и начела ефикасности, с друге стране. Сазнања до којих је дошла теорија оптималног опорезивања указују да између њих постоји *trade-off* који је тешко помирити у пракси. Напуштајући сферу теоријских разматрања, савременим законодавцима је битније да формулишу антиевазивну политику која би омогућила доследније функционисање пореских система, што подразумева спречавање нежељених губитака пореских прихода.

5. Закључак

Агресивност понашања пореских обвезника све је израженија у савременим економским токовима под утицајем глобализације светске трговине и пружања финансијских услуга, развоја информационо-комуникационих технологија, наглог ширења електронског пословања и искоришћавања разлика између националних пореских система. Таква понашања често излазе ван оквира пореских закона и залазе у „сиву зону“ која се граничи са незаконитом пореском евазијом. За разлику од прихватљивог пореског планирања (пореског минимизирања) развијене државе окупљене у оквиру ОЕЦД почињу интензивније да се баве феноменом законите неприхватљиве пореске евазије. То су такве активности (трансакције) обвезника које карактерише артифицијелни карактер, непостојање пословне сврхе, коришћење празнина у пореским прописима, закључивање симулованих и дисимулованих послова, креирање хибридних структура и др. Формално не кршећи пореске законе, неки мање савесни или вешти обвезници, успевају на такве начине да остваре знатне пореске уштеде. Тиме они наносе штету фискалним интересима резидентних држава, али и повређују права лојалних пореских обвезника. Правни основ супротстављања таквим злоупотребама пореских обвезника, односно абузивном понашању почива на нарушавању начела правичности и ефикасности опорезивања.

Данас се повећава број држава које поред специфичних антиабузивних правила уводе у пореске системе и опште антиабузивно законодавство. Углавном се земље *common law* система ослањају на судски креиране доктрине, од којих је *substance over form* најзначајнија. Земље које припадају кругу *civil law* система имају законом формулисана општа антиабузивна правила чији је циљ да осујете абузивна понашања пореских обвезника и да попуне правне празнине у пореским законима. На нивоу ЕУ уобличава се

антибузивна пракса доношењем пресуда Европског суда правде (концепт неприхватања потпуно артифицијелне конструкције) која обавезује државе чланице да национална антибузивна правила ускладе са правилима ЕУ. Тиме се прикривено и на индиректан начин тежи ка уједначавању националних правила о опорезивању компанија на европском тржишту. Спречавање агресивног пореског планирања од стране мултинационалних компанија постаје глобални пореско-политички приоритет, што потврђује ангажовање ОЕЦД и Г20 на усвајању документа *BEPS* од чије примене се очекује да се осујети ерозија пореских основица и премештање добити у државе са ниским пореским оптерећењем и повећају приходи резидентних држава.

У вези са применом општег антибузивног законодавства појавило се питање његовог тумачења (више теоријске природе) – да ли га тумачити као и правило о забрани злоупотребе права у другим правним областима, или га тумачити на посебан начин у пореском праву? Неки аутори доводе у питање однос овог општег правила са начелом законитости. На то се може одговорити противпитањем: да ли такви несавесни порески обвезници (моћне мултинационалне компаније и веома богати појединци), који тумаче пореске законе онако како то њима највише одговара, могу уопште очекивати правну сигурност од резидентних држава, када они својим понашањима крше нека основна пореска начела и угрожавају саме основе националних пореских система. Мора се признати да одговор није тако једноставан. Уз вероватну оправданост наведених аргумената не могу се са сигурношћу сагледати крајњи ефекти употребе антибузивних правила. Да ли ће ове мере оснажити националне пореске системе или ће створити услове за прикривену хармонизацију процеса опорезивања на глобалном плану, остаје да се види. Имајући у виду све већи број држава (влада) које се саглашавају са аутоматском разменом информација као глобалним пореским стандардом, чему погодује невероватно брз развитак информационо-комуникационих технологија за пренос различитих врста података, чини се да је друга могућност извеснија.

Литература

Almendral, V. R. (2005). Tax Avoidance and the European Court of Justice: What is at Stake for European General Anti-Avoidance Rules? *INTERTAX*. 33 (12). 560–581

Анђелковић, М. (2010). Порескоправна одговорност привредних субјеката. *Право и привреда*. 7–9. 543–552

Baker, P. (2000). Tax Avoidance, Tax Evasion&Tax Mitigation. (Electronic version). Retrieved 1, September 2014, from <http://www.taxbar.com/documents/Tax.Avoidance.Tax.MitigationPhilip.Baker.pdf>. 1-14

Bankman, J. (2000). The Economic Substance Doctrine. *Southern California Law Review*. 74 (5). 5–30. Retrieved 14. June 2014, from <http://www.bcf.usc.edu/~usclrev/pdf/074102.pdf>

Barker, W. B. (2009). The Ideology of Tax Avoidance. *Loyola University Chicago Law Journal*. 40. 229–251

Deane, K. D. (1984). Law, Morality and Tax Evasion. *Anglo-American Law Review*. 13 (1). 1–15

House of Lords, Select Committee on Economic Affairs, 1st Report of Session 2013–24, *Tackling corporate tax avoidance in a global economy: is a new approach needed?* Retrieved 13.9.2014, from <http://www.publications.parliament.uk/pa/.../48.pdf>

Freedman, J. (2014). Designing a General Anti-Abuse Rule: Striking a Balance. *Asia-Pacific Tax Bulletin*. May/June. 167–173

Jiménez, A. M. (2012). Towards a Homogeneous Theory of Abuse in EU (Direct) Tax Law. *Bulletin for international taxation*. April/May. 270–291

Ковачевић, Н. Ж., Гаџо, С. (2013). Институт законског порезног јамства након новеле Опћег порезног закона 2012.:“пробој правне особности“ трговачких друштава у случају злоупотребе права. *Зборник Правног факултета Свеучилишта у Ријеци*. 34 (2). 635–670. Retrieved 15, June 2014, from <http://hrcak.srce.hr/119380>

Костић, С. (2011). Начело фактицитета у светлу примене правила о трансферним ценама и утањеној капитализацији у српском пореском праву. *Право и привреда*. 10–12. 75–93

Larin, G. N., Duong, R., Jacques, M. (2008). Policy Forum: Responses to Aggressive Tax Planning-A Study Framework. *Canadian Tax Journal*. 56 (1). 143–159

OECD. (2011). *Tackling Aggressive Tax Planning through Improved Transparency and Disclosure*, OECD Publishing. 1–20

Owens, J. (2012). Tax Administrators, Taxpayers and Their Advisors: Can the Dynamics of the Relationship Be Changed? *Bulletin for International Taxation*. September. 516–518

Ришар, Ж. Ф. (2008). *Тачно у подне: двадесет глобалних проблема, двадесет година да буду решени*. Београд: Clío

Prebble, R., Prebble, J. (2010). Does the Use of general Anti-avoidance Rules to Combat Tax Avoidance Breach Principles of the Rule of Law? A Comparative Study. *Saint Louis University Law Journal*. 55 (21). 21–45. Retrieved 1. June 2014. from <http://slu.edu/.../law/Law%20Journal.../Prebble.and.Prebble>

Prebble, Z., Prebble, J. (2008). Comparing the General Anti-Avoidance Rule of Income Tax Law with the Civil Law Doctrine of Abuse of Law. *Bulletin for International Taxation*. April. 151–170

Prebble, R. (2005). Treba li Hrvatska opće pravilo za sprječavanje zakonitog izbjegavanja porezne obveze? *Financijska teorija i praksa*. 29 (3). 265–282

Robertson, J.F., Quinn, T., Carr, R. (2010). Codification of the Economic Substance Doctrine. *Journal of Business Administration Online*. 9 (2). 1–6. Retrieved 14. June 2014. from <http://www.atu.edu/business/jbao/Fall%202010/ACTEB...>

Tax Evasion and Avoidance, A Report by the OECD Committee on Fiscal Affairs. (1980). OECD

Terando, D. W, Kurtenbach, M. J. (2009). The Impact of the Law Uncertainty on the Development of the Sarbanes-Oxley Auditor Independence Rules with Regard to Tax Shelters. *Research in Accounting Regulation*. (21)

Thuronyi, V. (2003). *Comparative Tax Law*. Hague, London, New York: Kluwer Law International

Tiley, J. (2014). Managing Tax Avoidance: Recent UK experience-Annual Lecture Melbourne 2007, with Comments by Ann O'Connell (in blue). *eJournal of Tax Research*. 12 (1). 6-31. Retrieved 14. September, 2014, from <http://www.asb.unsw.edu.au/research/.../ejournaloftaxre>

Закон о пореском поступку и пореској администрацији. *Службени гласник РС*. Бр. 80 (2002), ...93 (2012), 47 (2013), 108 (2013), 68 (2014)

Zimmer, F. General Report, Form and Substance in Tax Law. *Cahier de droit fiscal international*. LXXXVII. IFA. Oslo Congress. 19/64

Mileva Anđelković, LL.D.
Full Professor,
Faculty of Law, University of Niš

TAX AVOIDANCE: Definition and Prevention Issues

Summary

The problem of resolving issues pertaining to tax avoidance, and particularly its aggressive forms, has been the focal point of discussion among tax scholars which is increasingly gaining attention of politicians alike. As opposed to tax evasion (which is illegal), the phenomenon of tax avoidance calls for careful consideration of state fiscal interests and a highly precise demarcation of the thin line between the acceptable and unacceptable conduct. In many contemporary states, tax avoidance (which implies a formal behaviour of tax payers within the limits of tax legislation but contrary to the tax regulation objectives) is declared to be illegitimate. State authorities do not want to tolerate such activity, which results in tax payers' reduction or avoidance of tax liabilities. We should also bear in mind that all tax payers have the tax planning option at their disposal, by means of which they make sure that they do not pay more tax than they are legally obliged to. However, in case they skilfully use the tax regulation flaws and loopholes for the sole purpose of tax evasion, and/or resort to misrepresentation and deceptive constructs, they are considered to be exceeding the limits of acceptable tax behaviour.

In comparison to the specific anti-abuse measures which have been built into some national tax legislations, there is a growing number of states that introduce the general anti-abuse legislations, which is based on judicial doctrines or statutory legislation. Yet, there is a notable difference among the envisaged anti-abuse measures depending on whether the national legislation is based on the the Anglo-American or European-Continental legal system. The efficiency of applying these general anti-abuse rules in taxation largely rests on their interpretation as well as on their relationship with the principle of legality.

Key words: tax avoidance, aggressive tax planning, anti-abuse legislation.