

Милош ВАСОВИЋ*

Институт за упоредно право
Београд

УДК 347.73(4-672EU)
DOI: 10.5937/adpn2404099V

Оригинални научни рад

НАЧЕЛО ФАКТИЦИТЕТА И ОПШТА АНТИАБУЗИВНА МЕРА ИЗ АТАД ДИРЕКТИВЕ**

Сажетак

Опита антиабузивна мера из Директиве о мерама против шема избегавања плаћања пореза које директно утичу на функционисање унутрашњег тржишта је одредба коју су, као минимални стандард, државе чланице ЕУ усвојиле у виду потпуне имплементације или усклађивања већ постојеће домаће норме. Ова одредба служи превенцији законите нелегитимне евазије пореза на добит правних лица. Национално пореско законодавство предвиђа начело фактицитета, за које се у пракси ustalilo мишљење да је заправо општа антиабузивна мера. Намеће се питање да ли се применом начела фактицитета може сматрати да је имплементирана општа антиабузивна мера предвиђена наведеном Директивом. Циљ овог рада је да се анализира поменута одредба и упореди са начелом фактицитета. Полазећи од претпоставке да је домаће законодавство потребно ускладити са законодавством Европске уније у области пореза на добит правних лица, као и да је потребно заштитити националне фискалне интересе, у раду смо применили догматско-правни метод, као и метод анализе садржаја са посебним освртом на праксу Суда

* Аутор је истраживач-сарадник на Институту за упоредно право. Електронска адреса аутора: m.vasovic@iup.rs; ORCID: 0009-0007-4218-3350.

** Рад је настао у оквиру научноистраживачког рада Института за упоредно право који финансира Министарство науке, технолошког развоја и иновација Републике Србије према Уговору о реализацији и финансирању научноистраживачког рада НИО у 2024. години (евиденциони број 451-03-66/2024 03/200049 од 5.2.2024. године)

правде Европске уније. На тај начин, настојали смо да дамо препоруке за усвајање нове антиабузивне мере, која би била у складу са европским законодавством, а независна од начела фактицитета.

Кључне речи: начело фактицитета, општа антиабузивна мера, АТАД директива 2016/1164, пореско право Европске уније, порез на добит правних лица.

1. УВОД

Србија није чланица Европске уније и није везана њеним директивама, међутим, потписница је Споразума о стабилизацији и придруживању из 2013. године где се обавезала да ће своје прописе хармонизовати са законодавством Европске уније. До сада је учињен велики напор да се прописи из области индиректних пореза хармонизују са европским законодавством, што није случај са директним порезима. Тако, на пример, ниједна антиабузивна мера, као део минималног стандарда из Директиве о мерама против шема избегавања плаћања пореза које директно утичу на функционисање унутрашњег тржишта (Council Directive 2016/1164 – АТАД Директива) није усвојена. Иако немају све мере из АТАД Директиве подједнаку важност за национално законодавство, општа антиабузивна мера би могла заправо највише да помогне пореским властима у борби против евазије пореза. Такође, фискални ефекат би био велики с обзиром на то да оваква норма обухвата широк спектар трансакција и аранжмана, а такође већ постоји устаљена судска пракса, јер се поменута норма примењује у државама чланицама од 2019. године.

Циљ рада јесте анализа усаглашености начела фактицитета, за које многи домаћи порески правници сматрају да је општа антиабузивна мера, са општом антиабузивном нормом из АТАД Директиве. У раду ћемо се такође осврнути и на хрватско законодавство и њихову општу антиабузивну меру за коју се сматра да је у складу са истом из АТАД Директиве. Разлог одабира Хрватске видимо управо у правној традицији коју Србија са њом дели. На основу ове анализе, настојаћемо да дамо препоруке у области прописа који регулишу порез на добит правних лица, користећи догматско-правни метод, као и метод анализе садржаја са посебним освртом на праксу Суда правде Европске уније.

Рад је подељен на четири дела. У правом делу навешћемо основне карактеристике општих антиабузивних мера. Након тога, анализираћемо детаљније општу антиабузивну меру из АТАД Директиве. У трећем делу, упоредићемо начело фактицитета са општом антиабузивном мером из АТАД Директиве. На крају, навешћемо неколико разлога због којих сматрамо да је потребно усвојити нову општу антиабузивну меру независно од начела фактицитета, а по угледу на европско законодавство.

2. ОПШТЕ АНТИАБУЗИВНЕ МЕРЕ

Опште антиабузивне мере (ОАМ) јесу добра средства за превенцију законите, а нелегитимне евазије пореза (Thuronyi 2003, 155). Евазија пореза се у литератури уобичајено дели на закониту и незакониту евазију. Незаконита евазија пореза (*tax evasion/fraud*) подразумева вршење радње која представља биће кривичног дела (Gomes 2019, 69). То је пореска утаја, или пореска превара, уколико национални порески закони праве разлику између ових термина (Благојевић 2023, 190). Са друге стране постоји законита евазија (енг: *tax avoidance/abuse*) која не представља вршење кривичних дела и дели се на легитимну и нелегитимну (Благојевић 2023, 185). Легитимна законита евазија подразумева понашање пореског обвезника за коју није предвиђена никаква санкција, на пример, уздржавање од потрошње опорезованог производа, супституција теже опорезованог артикла блаже опорезованим, искоришћавање законом пружених олакшица и слично (Благојевић 2023, 185). Нелегитимна законита евазија је појам који се у енглеској литератури често наводи као *tax avoidance*, а што подразумева искоришћавање одредаба из пореских закона или уговора супротно намени њиховог творца, јер је одредба дефинисана прешироко, нејасно, или сиромашно (Bergedahl 2018, 11). На међународном нивоу, нелегитимна законита евазија се огледа у искоришћавању два или више пореска система, где услед непоклапања пореских норми може доћи до делимичног или потпуног избегавања плаћања пореза, или у искоришћавању пореских уговора супротно њиховој намени (Bergedahl 2018, 11). Дакле, уколико порески обвезник структурише своју трансакцију тако да избегне настанак пореске обавезе, то се може сматрати законитом евазијом, док избегавање плаћања пореске обавезе која је већ настала, али није пријављена у пореској пријави, или јесте али са лажним подацима, означава кривично дело (Uckmar 1983, 20 - 21). Наглашавамо

да ова подела постоји само у литератури, а да национални порески прописи у Србији не дефинишу разлику између наведених термина, па тако на пример, у секундарној пореској обавези се помиње термин „избегавање плаћања пореза“ без даљег објашњења шта тај термин означава (Закон о пореском поступку и пореској администрацији од 2022, чл. 31, ст. 2, тач. 2).

ОАМ се примењује уколико законодавац није предвидео неку специјалну антиабузивну меру за специфичне ситуације, односно које служе превенцији тачно одређених структура избегавања плаћања пореза (Рога 2016, 5). Оно што карактерише ОАМ јесте управо њихова опширност и превелика арбитрарност у примени, што је донекле и разумљиво с обзиром на то да је идеја законодавца била примена одредбе на што већи број случајева. ОАМ се могу наћи у националним пореским законима држава, као и у пореским уговорима. Оно што их карактерише и чини њихову срж јесте постојање субјективног и објективног елемента. Као пример, за сврху овог рада, аутор ће узети у обзир општу антиабузивну меру из АТАД Директиве (Council Directive 2016/1164, чл. 6).

Након што је *OECD* донела пакет мера за супротстављање ерозији пореске основице и сељења профита (*Base erosion and profit shifting – BEPS*) 2013. године (Поповић и Илић-Попов 2019, 8), Европска унија је почела да развија свој пакет мера у циљу превенције поменутог феномена. Док су само неке антиабузивне мере из BEPS пројекта имале карактер минималног стандарда и морале су бити усвојене од стране држава које су ратификовале међународни мултилатерални инструмент (*Multilateral convention to implement tax treaty related measures to prevent tax base erosion and profit shifting*)¹, Европска унија се одлучила да већину мера уврсти у посебну директиву, где би државе чланице биле у обавези да имплементирају сваку од укључених антиабузивних мера. Половином 2016. године, Европска унија је усвојила АТАД Директиву, а која је прописивала пет обавезујућих антиабузивних мера, од којих је једна била и општа антиабузивна мера. Државе чланице су биле у обавези да до 1. јануара 2019. године имплементирају одредбе из АТАД Директиве, или ускладе већ постојеће националне антиабузивне мере са поменутом Директивом. У наредном делу бавићемо се детаљнијом анализом ОАМ из АТАД Директиве.

¹ Видети: <https://www.oecd.org/content/dam/oecd/en/topics/policy-sub-issues/beps-mli/multilateral-convention-to-implement-tax-treaty-related-measures-to-prevent-beps.pdf> (10.11.2024)

3. ОПШТА АНТИАБУЗИВНА МЕРА ИЗ АТАД ДИРЕКТИВЕ

Општа антибузивна мера из АТАД Директиве предвиђа субјективни и објективни елемент (Council Directive 2016/1164, Art. 6), наводећи:

„У сврху обрачунавања обавезе по основу пореза на добит правних лица, држава чланица ће занемарити аранжман или низ аранжмана који су успостављени са главном сврхом, или једном од главних сврха, стицања пореске погодности која нарушава предмет или сврху важећег пореског закона, а који нису стварни с обзиром на све релевантне чињенице и околности. Аранжман може обухватати више корака или делова.

У сврху става 1, аранжман или низ аранжмана сматраће се нестварним у мери у којој нису успостављени из ваљаних пословних разлога који одражавају економску стварност.

Када се аранжман или низ аранжмана занемаре у складу са ставом 1, пореска обавеза ће се обрачунати у складу са националним законом“.

Дакле, уколико је главни циљ, или један од главних циљева аранжмана стицање пореске погодности, сматраће се да је испуњен субјективни елемент. Како ће се одређивати шта је један од главних циљева зависи од случаја до случаја. Овакав концепт ОАМ је заправо преузет из теста основног циља који је чинио део минималног стандарда у оквиру мултилатералног инструмента (Multilateral convention to implement tax treaty measures to prevent base erosion and profit shifting, art. 7, pp. 8–9). Дакле, на основу објективних критеријума попут релевантних чињеница и околности, утврђује се да ли је субјективни елемент, односно један од главних циљева и пореска уштеда (Gomes 2019, 77). Могуће је да постоје два или више основних разлога аранжмана, где је довољно да макар једна од главних сврха, односно циљева буде и стицање пореске погодности (Kogiak 2016, 9). Уколико би се сматрало да стицање пореске погодности није у складу са предметом или сврхом пореског закона, објективни елемент би био испуњен. Оно што се разликује од теста основног циља је захтевање да аранжман одражава стварну економску реалност, и уколико би то био случај, ОАМ се не би применила. Захтев за постојањем стварне економске реалности је зараво преузет из праксе Суда правде Европске уније (CJEU,

C-196/04, par. 55. CJEU, C-106/07, пасус 28. CJEU, joined cases C-504/16 and C-613/16, пасус 60) где се, како би се ОАМ применила, захтевало да аранжмани морају бити у потпуности вештачки и да не одражавају економску стварност (Govind and Zolles 2018, 231).

Државе чланице ЕУ су у потпуности имплементирале ОАМ из АТАД директиве, или су већ имале такву норму која је била у складу са поменутом Директивом. Па тако, Хрватска, са којом Србија дели правну традицију, сматрала је да је њена општа антибузивна мера у складу са АТАД Директивом (Ропа 2019, 121). Конкретно у Закону о порезу на добит Хрватске, у члану 5а, наводи се:

„(1) Права прописана одредбама овога Закона и/или међународних уговора, која се особито односе на умањење порезне основице, изузећа, ослобођења од плаћања пореза и пореза по одбитку или умањење порезне обавезе, порезни обвезник неће моћи користити за аранжмане или низ аранжмана ако се утврди да их је порезни обвезник основао ради остваривања, као главне сврхе или једне од главних сврха, наведених погодности, те као такви, с обзиром на све релевантне чињенице и околности, нису аутентични.

(2) У смислу ставка 1. овога чланка, аранжман представља било коју пословну трансакцију, активност, схему, споразум, обвезу или догађај, а може се састојати од више мјера или дијелова.

(3) Аранжман или низ аранжмана сматрају се неаутентичнима у мјери у којој нису основани ради ваљаних комерцијалних разлога који одражавају господарску стварност, односно ако су основани ради утаје или избјегавања пореза“.

Видимо да Хрватска норма испуњава све оно што је АТАД Директива прописала и битно је нагласити да хрватски закон испуњава критеријуме према којима се једна норма може назвати општом антибузивном мером, а то је да се састоји од субјективног и објективног елемента, а што је битно за наредно поглавље где ћемо се бавити анализом начела фактицитета.

4. НАЧЕЛО ФАКТИЦИТЕТА

Циљ овог поглавља јесте давање одговора на питање: да ли се применом начела фактицитета може сматрати да је имплементирана ОАМ из АТАД Директиве? Како бисмо упоредили ОАМ из АТАД

Директиве и начело фактицитета, потребно је извршити увид и у сам текст члана 9 Закона о пореском поступку и пореској администрацији:

„Пореске чињенице утврђују се према њиховој економској суштини.

Ако се симулованим правним послом прикрива неки други правни посао, за утврђивање пореске обавезе основу чини дисимуловани правни посао.

Када су на прописима супротан начин остварени приходи, односно стечена имовина, Пореска управа ће утврдити пореску обавезу у складу са законом којим се уређује одговарајућа врста пореза“.

Пре свега, како бисмо закључили да ли се применом начела фактицитета може сматрати да је Србија имплементирала ОАМ из АТАД Директиве, потребно је упоредити поменуте две норме. Прво, увидом у норму можемо одмах приметити да начело фактицитета заправо може и да послужи опорезивању прихода који нису легално стечени. Међутим, у случају када је имовинска корист одузета у кривичном поступку који се завршава пре управног поступка, опорезивање се неће спровести (Поповић 2017, 56). Подсетимо, опште антиабузивне мере служе превенцији пореским планирањима где порески обвезник структурише своју трансакцију/аранжман према слову закона и не врши кривично дело, али заправо остварује пореску уштеду, с обзиром на то да је сврха такве трансакције управо искоришћавање такве повољне законске одредбе и избегавање плаћања пореске обавезе делимично или у целости (Prebble 2015, 2). Дакле, начело фактицитета је у овом делу потпуно различито у односу на ОАМ из АТАД Директиве, као и сваке друге опште уговорне или националне антиабузивне мере чија је сврха превенција законите, а нелегитимне евазије, односно пореског планирања.

Друго, ОАМ из АТАД Директиве важи само за порез на добит што је и посебно наглашено у самој норми. Такође, Хрватска је општу антиабузивну норму, за коју је сматрала да је у сагласности са АТАД Директивом, усвојила у оквиру Закона о порезу на добит. Са друге стране, начело фактицитета у српском пореском праву је норма која се може применити на све врсте пореза и увршћена је у процесни порески закон који регулише порески поступак.

Треће, ОАМ из АТАД Директиве подразумева и једну посебну одредбу где уколико постоје ваљани пословни разлози који одражавају економску стварност, ОАМ не би требало применити. Ова одредба не

представља нужно део генералних карактеристика општих антибузивних мера, што се најбоље може видети у случају поређења са тестом основног циља из пореских уговора, где оваква одредба не постоји. Свакако, ОАМ је повољнија јер дозвољава пореском обвезнику да докаже легитимност његове пословне структуре. Начело фактицитета не прописује ову одредбу осим што наводи да се чињенице утврђују према економској суштини (ЗПППА од 2022, чл. 9 ст. 1), где даље није објашњено шта се подразумева под „економском суштином“. Сматрамо да одредба о економској стварности није упоредива са појмом економске суштине, с обзиром на то да првопоменућа одредба указује на моменат када ОАМ не би требало применити, док друга одредба, због тога што је прешироко постављена, нема тако јасан циљ.

Четврто, да би се начело фактицитета сматрало општом антибузивном мером уопште, потребно је да има субјективни и објективни елемент. С обзиром на то да начело фактицитета прописује да ако се симулованим правним послом прикрива неки други правни посао тада за утврђивање пореске обавезе основу чини дисимуловани правни посао (ЗПППА 2022, чл. 9 ст. 2), сматрамо да постоји објективни елемент, с обзиром на то да је примена симулованог правног посла у супротности са циљем и сврхом одредбе која је примењена на начин супротан оном који јој је законодавац наменио. Дакле, иако објективни елемент није конкретно наведен, из контекста ове правне норме, могао би се извући закључак да објективни елемент ипак постоји. Међутим, ситуација је потпуно другачија у случају са субјективним елементом. Читајући текст начела фактицитета може се приметити да се не захтева да сврха трансакције буде уштеда пореза, односно, поменута норма се може применити независно од такве околности (Живковић 2023, 83–100). Одређени аутори сматрају да управо због тога, начело фактицитета не може имати квалификацију опште антибузивне норме (Живковић 2023, 83; Костић 2016, 116, 117, 125, 127). Такође, чак и када би се претпоставило да постоји субјективни елемент, у оквиру начела фактицитета уопште није наведено како би се утврдило постојање таквог елемента, односно да ли би се користили субјективни или објективни критеријуми. ОАМ из АТАД Директиве заступа став да се на основу објективних критеријума (релевантне чињенице и околности случаја) открива сврха трансакције, односно, субјективни елемент. Можемо закључити да начело фактицитета заправо представља норму која се може применити независно од постојања субјективног елемента, чиме губи карактеристику опште антибузивне мере.

Имајући у виду да начело фактицитета служи превенцији не само законите већ и незаконите евазије, као и да се може примењивати независно од постојања субјективног елемента, мишљења смо да се не може сматрати да је ОАМ из АТАД Директиве имплементирана. Додатно, сматрамо да је потребно усвојити посебну општу антиабузивну меру у оквиру прописа који регулишу порез на добит правних лица, а по угледу на ону из АТАД Директиве, а која би се примењивала независно од начела фактицитета. У наредном поглављу, посветићемо се додатним разлозима за имплементацију ОАМ из АТАД Директиве у национално пореско законодавство Србије.

5. РАЗЛОЗИ ЗА ИМПЛЕМЕНТАЦИЈУ ОПШТЕ АНТИАБУЗИВНЕ МЕРЕ ИЗ АТАД ДИРЕКТИВЕ

Поред тога што се не може сматрати да је применом начела фактицитета имплементирана ОАМ из АТАД Директиве, сматрамо да је додатно потребно приступити имплементацији из неколико разлога. Пре свега, Србија је 2013. године потписала Споразум о стабилизацији и придруживању² где се обавезала да ће своје прописе ускладити са европском легислативом. Иако је у извештају Европске комисије (SWD(2023) 695 final) за 2023. годину наведено да је Србија ускладила своје прописе у већој мери, хармонизација није потпуна. Ово посебно важи за директне порезе, где на пример, Србија није имплементирала антиабузивне мере из АТАД Директиве иако су оне део минималног стандарда. Србија тежи чланству у Европској унији па се од ње и очекује да своје законодавство усклади са европским.

Даље, фискални интереси Србије морају бити заштићени. Према статистици за период јануар – септембар 2024. године, Србија је приходовала од пореза на добит правних лица око 8,5 процената од свих прикупљених пореских прихода (МФРС 2024, 42). Ако погледамо прикупљене приходе од пореза на добит правних лица у задњих 18 година, можемо уочити пораст прикупљених прихода у висини од скоро 2.500 процената (МФРС 2024, 47–48). Конкретније, у 2023. години, прикупљено је скоро две милијарде евра од пореза на добит правних лица (МФРС 2024, 48). Како би се омогућило пореским властима да ефикасније прикупљају приходе од пореза на добит, требало би имплементирати ОАМ из АТАД Директиве, независно од начела

² Видети: https://www.mei.gov.rs/upload/documents/sporazumi_sa_eu/ssp_prevod_sa_anexima.pdf (15.10.2024)

фактицитета. Такође, ОАМ из АТАД Директиве, колико год била широко постављена, јаснија је од начела фактицитета. Такође, с обзиром на то да су државе чланице Европске уније ОАМ имплементирале још 2019. године, Србија би могла да се ослони на праксу одређених држава које су у већој мери ову норму користиле у циљу превенције законите, а нелегитимне евазије пореза, као и Суда правде Европске уније. Министарству финансија и Управном суду би у том правцу било олакшано да стварају судску праксу у случају имплементације ове норме у национално законодавство.

6. ЗАКЉУЧАК

Начело фактицитета је посебна норма у оквиру процесног пореског закона за коју многи сматрају да је антиабузивна мера. Доказали смо хипотезу да се из неколико разлога не може сматрати да је Србија, применом начела фактицитета, имплементирала ОАМ из АТАД Директиве. Пре свега, начело фактицитета може да послужи превенцији и незаконите евазије, што је супротно од ОАМ из АТАД Директиве. Друго, ОАМ из АТАД Директиве је намењена само превенцији законите нелегитимне евазије пореза на добит, док је начело фактицитета мера која се може применити за све пореске облике и није део прописа који регулишу порез на добит, како то Директива предвиђа, већ је део процесног закона. Даље, начело фактицитета не оставља могућност примене повољније законске одредбе уколико постоје ваљани пословни разлози који одражавају економску стварност аранжмана. На крају, начело фактицитета не садржи субјективни елемент и може се примењивати независно од истог. Постојање субјективног елемента је срж сваке опште антиабузивне мере, па тако и ОАМ из АТАД Директиве. Уколико се начело фактицитета примењује независно од сврхе аранжмана/трансакције, не може се сматрати општом антиабузивном мером. На основу свега изведеног, можемо закључити да се не може сматрати да начело фактицитета представља норму која би у оквиру хармонизације домаћих прописа са законодавством Европске уније могла да се сматра општом антиабузивном мером из АТАД Директиве.

Аутор препоручује домаћем законодавцу да ОАМ из АТАД Директиве усвоји у оквиру закона који регулише порез на добит правних лица, независно од начела фактицитета. Пре свега, разлог је фискалне природе. Из године у годину, порески приходи од пореза на добит су расли и битно је пореским властима оставити могућност да ефикасније

приступе превенцији пореске евазије. ОАМ из АТАД Директиве постоји у законодавствима држава чланица од 2019. године и домаћим пореским властима би интерпретација ове норме била олакшана јер би могле да се послуже већ постојећом судском праксом Суда правде Европске уније и националних судова држава чланица. Друго, Србија је потписала 2013. године Споразум о стабилизацији и придруживању чиме се обавезала да усклади своје прописе за законодавством Европске уније. За сада, у домену директних пореза, хармонизација није извршена у мери у којој је то учињено са порезом на додату вредност. Из АТАД Директиве ниједна мера није усвојена. С обзиром да тежимо чланству у Европској унији, требало би ускладити домаће законодавство са европским. Треба посебно нагласити да је имплементација антибузивних мера из АТАД Директиве обавезујућа за све државе чланице, што је опет разлог више усвојити барем ОАМ, која би могла да обухвати велики број аранжмана и трансакција и да има фискални ефекат на пореске приходе у будућности.

ЛИТЕРАТУРА

Bergedahl, Christopher. 2018. Anti-Abuse Measures in Tax Treaties Following the OECD Multilateral Instrument – Part 1. *Bulletin for International Taxation*, 72(1), pp. 11–30. <https://doi.org/10.59403/1dys3zx>

Благојевић, Стефан. 2023. „Offshore пословање”, у Драган Микеревић и Милан Пуцаревић (ур.), *Основе савремене теорије пореза* (стр. 179–215). Бања Лука: Финрар доо.

Gomes, Marcus Livio. 2019. The DNA of the Principle Purpose Test in the Multilateral Instrument. *Intertax*, 47(1), pp. 66–90. <https://doi.org/10.54648/TAXI2019005>

Govind, Sriram, Zolles, Stephanie. 2018. “The Anti-tax avoidance Directive”, in: Lang M. et al. (eds.), *Introduction to European Tax Law on Direct Taxation*, fifth edition (pp. 2018–255). Wien: Linde.

Koriak, Oleksandr. 2016. The Principal Purpose Test under BEPS Action 6: Does the OECD Proposal Fit the EU Legal Framework?. *HARN60 Master Thesis*, Lund University: School of Economics and Management Department of Business Law. <https://doi.org/10.59403/3d2htqk>

Костић, Свестислав. 2016. Начело фактицитета у српском пореском праву. *Harmonius*, 5, стр. 112–129.

Popa, Oana. 2016. EU Anti-Tax Avoidance Directive: overview and some prospective effects. Amsterdam: IBFD (*IBFD's white papers*).

Popa, Oana. 2019. An Overview of ATAD Implementation in EU Member States. *European Taxation*, 59(2/3), pp. 120–122. <https://doi.org/10.59403/2dfwhd5>

Prebble, John. 2015. Kelsen, the Principle of Exclusion of Contradictions, and General Anti-Avoidance Rules in Tax Law. *WU International Taxation Research Paper Series*, 23/2015, pp. 1–26. <https://doi.org/10.2139/ssrn.2645423>

Thuronyi, Victor. 2003. *Comparative Tax Law*. The Hague: Kluwer Law International.

Uckmar, Viktor. 1983. Tax Avoidance/Tax Evasion: General Report. *IFA Cahiers de Droit Fiscal International*, vol. 68a, pp. 15–53.

Живковић, Лидија. 2023. *Општа антибузивна правила*. Докторска дисертација. Универзитет у Београду: Правни факултет.

Министарство финансија Републике Србије [МФРС]. 2024. *Билтен јавних финансија 9/2024*. Београд: Министарство финансија Републике Србије, бр. 241.

Поповић, Дејан, Илић Попов, Гордана. 2019. (Не)Уставност одредбе о тесту главног циља трансакције или аранжмана из пореских уговора. *Анали Правног факултета у Београду*, 67(2), стр. 7–34.

Поповић, Дејан. 2017. *Пореско право*. Београд: Правни факултет Универзитета у Београду – Центар за издаваштво.

ИЗВОРИ ПРАВА

Commission Staff Working Document, Serbia 2023 Report, SWD(2023) 695 final, Brussels, 8.11.2023.

Council Directive (EU) 2016/1164 of 12 July 2016 laying down rules against tax avoidance practices that directly affect the functioning of the internal market, OJ L 193, 19/07/2016.

OECD. 2016. Multilateral convention to implement tax treaty measures to prevent base erosion and profit shifting.

Zakon o porezu na dobit [ZPD], Narodne novine, br. 177/04, 90/05, 57/06, 145/08, 80/10, 22/12, 148/13, 143/14, 50/16, 115/16, 106/18, 121/19, 32/20, 138/20, 114/22, 114/23.

Закон о пореском поступку и пореској администрацији [ЗПППА], Службени гласник РС бр. 80/2002, 84/2002 - испр., 23/2003 - испр., 70/2003, 55/2004, 61/2005, 85/2005 - др. закон, 62/2006 - др. закон, 63/2006 - испр. др. закона, 61/2007, 20/2009, 72/2009 - др. закон, 53/2010, 101/2011, 2/2012 - испр., 93/2012, 47/2013, 108/2013, 68/2014, 105/2014, 91/2015 - аутентично тумачење, 112/2015, 15/2016, 108/2016, 30/2018, 95/2018, 86/2019, 144/2020, 96/2021 и 138/2022.

СУДСКА ПРАКСА

Court of Justice of the European Union (CJEU), Case C-196/04, Cadbury Schweppes Overseas, ECLI:EU:C:2006:544, Judgment of 12 September 2006.

Court of Justice of the European Union (CJEU), Case C-105/07, *NV Lammers & Van Cleeff*, ECLI:EU:C:2008:24, Judgment of 7 January 2008.

Court of Justice of the European Union (CJEU), Joined cases C-504/16 and C-613/16, *Diester Holding and Juhler Holding*, ECLI:EU:C:2017:1009, Judgment of 20 December 2017.

ИНТЕРНЕТ ИЗВОРИ

Споразум о стабилизацији и придруживању https://www.mei.gov.rs/upload/documents/sporazumi_sa_eu/ssp_prevod_sa_anexima.pdf (15.10.2024)

OECD. 2016. "Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting" <https://www.oecd.org/content/dam/oecd/en/topics/policy-sub-issues/beps-mli/multilateral-convention-to-implement-tax-treaty-related-measures-to-prevent-beps.pdf> (10.11.2024)

Miloš Vasović

PRINCIPLE OF FACTICITY AND THE GENERAL ANTI-ABUSE RULE FROM THE ATAD DIRECTIVE

Resume

The general anti-abuse rule outlined in the Directive on rules against tax avoidance practices that directly affect the functioning of the internal market represents a provision adopted by EU Member States as a minimum standard, either through full implementation or alignment with existing domestic rules. This provision is intended to prevent corporate tax avoidance. National tax legislation includes the principle of facticity (substance over form), which is commonly regarded in practice as a general anti-abuse measure. This raises the question of whether applying the principle of facticity can be deemed equivalent to implementing the general anti-abuse measure prescribed by the Directive. The objective of this paper is to analyze the aforementioned provision from the Directive and compare it with the principle of facticity. Assuming that domestic legislation should be aligned with EU law in the area of corporate taxation and that national fiscal interests must be safeguarded, the paper employs the normative dogmatic and content analysis methods with particular reference to the case law of the Court of Justice of the European Union. Through this approach, the author aims to recommend adopting a new anti-abuse measure that aligns with European legislation regardless of the principle of facticity.

Keywords: principle of facticity, general anti-avoidance rule, ATAD Directive 2016/1164, EU Tax Law, corporate tax.