

Дејан ПОПОВИЋ*

СУПРОТСТАВЉАЊЕ ИЗБЕГАВАЊУ ПЛАЋАЊА ПОРЕЗА У МЕЂУНАРОДНОМ КОНТЕКСТУ: ОПШТЕ АНТИАБУЗИВНЕ МЕРЕ ПРОТИВ ЗЛОУПОТРЕБЕ ПОРЕСКИХ УГОВОРА

Апстракт: Аутор разликује легитимно пореско планирање од нелегитимног (агресивног или абузивног) избегавања плаћања пореза. Такво избегавање плаћања пореза дефинише као покушај пореског обвезника да смањи пореску обавезу на ниво који је нижи од нивоа који је законодавац намеравао да постигне, имајући у виду дати бруто доходак и дате посебне околности. Механизам избегавања плаћања пореза обично се заснива на артифицијелном правном аранжману чији је једини или превасходни циљ да се искористе „рупе у пропису” и оствари пореска уштеда. У упоредном пореском праву срећу се два приступа супротстављању нелегитимном избегавању плаћања пореза: (1) кроз тумачење пореских норми од стране судова (substance-over-form доктрина у САД; концепти симулованих правних послова и изигравања закона /fraus legis/ у европским континенталним правним системима); или (2) кроз доношење антиабузивних прописа. Антиабузивна правила могу бити општа (general anti-abusive rules — GAAR) и специјална (special anti-abusive rules — SAAR).

До абузивног избегавања плаћања пореза долази како на унутрашњем, тако и на међународном плану. Аутор фокусира анализу на специфичан облик избегавања плаћања пореза у међународном контексту — на злоупотребу пореског уговора (тзв. treaty shopping). Иза ове артифицијелне абузивне схеме налази се идеја да се искористе пореске погодности садржане у пореском уговору између земље извора и треће државе тако што се интерполира „проточна” компанија у ту трећу државу, а доходак се из земље извора трансферише по привилегованој, сниженој стопи пореза по одбитку. Због огромних губитака у пореским приходима (око 200 милијарди евра годишње на глобалном нивоу), не представља изненађење што су водеће економије из Г20 овластиле 2012. године ОЕСД да развије сет неопходних акција за супротстављање ерозији основице и премешта-

* Проф. др Дејан Поповић, Правни факултет Универзитета у Београду

њу добити (BEPS). OECD је 2015. године презентовао завршне извештаје о 15 BEPS акција, од којих је Акција 6 („Спречавање пружања погодности из пореских уговора у неподесним околностима,„) релевантна за предмет ауторовог истраживања. До марта 2018. године 113 држава и јурисдикција приступиле су Инклузивном оквиру за BEPS под окриљем OECD-а, а међу њима је и Србија.

Да би се договорене измене у одредбама постојећих пореских уговора примениле на синхронизован и ефикасан начин кроз мрежу тих уговора, 68 држава и јурисдикција (укључујући Србију) приступиле су 7. јуна 2017. године, као оригиналне потписнице, Мултилатералној конвенцији за примену мера које се у циљу спречавања ерозије пореске основице и премештања добити односе на пореске уговоре (МЛИ). Конвенција ће ступити на снагу 1. јула 2018. године за првих пет држава које су је ратификовале.

Чл. 7 МЛИ бави се злоупотребом пореског уговора тако што обавезује потписнице да примене или тест главног циља трансакције или аранжмана (ППТ) или комбинацију тог теста и ЛОБ клаузулу. Аутор представља карактеристике и ППТ и ЛОБ клаузуле и наглашава да, упркос чињеници да ППТ садржи субјективну компоненту (пореска погодност биће ускраћена ако се основано може закључити, узимајући у обзир све релевантне чињенице и околности, да је стицање погодности био један од основних разлога било којег аранжмана или трансакције који су непосредно или посредно резултирали том погодношћу), тај је тест привлачнији за пореске управе мање развијених држава јер је ЛОБ клаузула (иако не захтева утврђивање обвезникове намере) много компликованија за примену.

Кључне речи: BEPS; избегавање плаћања пореза; тест главног циља трансакције или аранжмана; ЛОБ клаузула; порески уговор; злоупотреба пореског уговора

УВОД: ЕВАЗИЈА ПОРЕЗА

Избегавање плаћања пореза — *пореска евазија* — представља феномен који има разноврсне негативне последице, како на фискалном плану (јер у буџет не прispевају планирана средства, па ће држава бити принуђена или да увећава пореске стопе, или да уводи нове порезе, или да налази друге начине да покрије настали дефицит), тако и на социјалнополитичком (јер угрожава принцип хоризонталне правичности), а понашања која су усмерена на то да се порез не плати нарушавају одређене друштвене вредности, што мора да повуче одговарајућу реакцију — на моралном, а свакако и на правном терену.

Пореска евазија може бити незаконита и законита.

Незаконита пореска евазија (енг. *tax evasion*; фр. *fraude fiscale*; нем. *Steuerhinterziehung*) обухвата оне поступке пореског обвезника усмерене на избегавање плаћања пореза којима се крши порески

закон. Таква евазија санкционисана је на терену казненог (прекршајног и кривичног) права. Пореске власти могу предузимати мере којима ће кориговати пореске последице оваквих обвезникових радњи (накнадно утврђивање пореза у пореској контроли и сл.), али се те мере не предузимају из антиабузивних разлога (ради спречавања злоупотребе каквог пореског прописа), него да би се *ex post* правично расподелио порески терет.

Законита пореска евазија (енг. *tax avoidance*; фр. *évasion fiscale*; нем. *Steuer-umgehung*) постоји када порески обвезник умањује пореску обавезу, не кршећи притом порески закон. Она се јавља у два вида.

Први вид представља легитимно минимизовање пореске обавезе (нпр. у виду искоришћавања законом пружене пореске олакшице,¹ организовања пословања у земљи улагања путем огранка уместо кроз оснивање зависне компаније /уколико та опција ужива повољнији порески третман/, финансирања инвестиције већим делом кроз задуживање /како би се расходом на камате смањила опорезива добит/ и сл.). Већина националних пореских законодавстава признаје право пореском обвезнику да своје пословање организује тако да плати мањи порез,² што значи да је тзв. „неагресивно” пореско планирање прихватљиво пореским властима. Легитимно минимизовање пореске обавезе није предмет антиабузивног деловања.

Други вид представља нелегитимно минимизовање пореске обавезе.³ Оно је неприхватљиво у смислу да, иако закон није пре-

¹ Чл. 32, ст. 1 црногорског Закона о порезу на доходак физичких лица, „Службени лист Републике Црне Горе”, бр. 65/01, 12/02, 37/04, 29/05, 78/06, 4/07; „Службени лист Црне Горе”, бр. 86/09, 73/10, 40/11, 14/12, 6/13, 62/13, 60/14, 79/15, 83/16, прописује: „Пореском обвезнику који отпочне обављање дјелатности у привредно недовољно развијеним општинама, обрачунати порез за првих осам година умањује се у износу од 100%.”

² Вид. нпр. чл. 24, ст. 1, тач. 8 српског Закона о пореском поседу и пореској администрацији, „Службени гласник РС”, 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, 105/14, 91/15, 112/15, 15/16, 108/16, 30/18. Карактеристичан је став судије Апелационог суда САД за други округ Лернида Хенда: „Свако може организovati своје послове тако да му порези буду што је могуће нижи; нико није обавезан да изабере понашање које би се највише исплатило Министарству финансија; не постоји чак ни патриотска дужност да неко увећа своје порезе.” Вид. 293 U. S. Supreme Court 465 (1935).

³ Дејан Поповић, *Пореско право*, Правни факултет Универзитета у Београду, Београд, 2017, стр. 55.

кршен, долази до онемогућавања остваривања циљева због којих је донет. Овде порески обвезник прибегава правној конструкцији или трансакцији која користи правну празнину или рупу у закону са главним циљем да се смести ван домашаја пореза или под удар норме која намеће мањи порески терет. За такву правну конструкцију или трансакцију порески закон везује мању пореску обавезу него за неку другу правну конструкцију или трансакцију чији су фактички ефекти слични, а која би се иначе одабрала да пореска уштеда није главни мотив. Нелегитимно минимизовање пореске обавезе често је резултат тзв. агресивног или абузивног пореског планирања, које на поменути начин „гура границе” онога што је у закону допуштено. Отуда се на овом терену покреће антиабузивно деловање. Потреба за супротстављањем избегавању плаћања пореза које је исход абузивног пореског планирања произлази из начела да се порез плаћа у складу са способношћу плаћања.

2. ХОРИЗОНТАЛНА ПРАВИЧНОСТ У ОПОРЕЗИВАЊУ

Устави Француске, Шпаније, Италије, Србије и многих других држава експлицитно наводе да се порез плаћа сразмерно економској снази, која је индикатор способности плаћања. Економска снага показује се у нечијем доходу, имовини или потрошњи.

Устав Црне Горе, попут немачког, није поставио изричит захтев у погледу способности плаћања. У чл. 142 једино је прописао да је свако дужан да плаћа порезе и да се они могу уводити само законом. Међутим, способност плаћања може се извести из других уставних начела, попут принципа једнакости (чл. 17, ст. 2 *Устава Црне Горе*), принципа социјалне државе (чл. 1, ст. 2 *Устава Црне Горе*) и др, на начин као што је то учинио немачки Савезни уставни суд. Иако се у Одлуци У-И бр, 15/12 и 17/12, од 9. октобра 2012. године Уставни суд Црне Горе управо позвао на ову праксу немачког *Bundesverfassungsgericht*-а, указујући како на присуство принципа једнакости и принципа социјалне државе, тако и на одсуство норме о способности плаћања као критеријуму за расподелу пореског терета и у црногорском и у немачком уставу, тај суд је, сасвим супротно од немачког, закључио да он не може да утврђује да ли је неки порез уведен у складу са принципом способности плаћања, већ да је то ствар законодавца. У којој мери порески закони Црне

Горе следе то начело предмет је критичког преиспитивања од стране стручне јавности.⁴

Принцип хоризонталне правичности код опорезивања налаже да два лица с истом економском снагом (истом способношћу плаћања) треба да плате исти износ пореза. Хоризонтална правичност биће нарушена ако једно од њих прибегне избегавању плаћања пореза, а друго не: наведимо Платонове речи, које у његовој *Држави* изговара Трасимах: „У држави у којој постоји порез на доходак правичан ће човек платити већи порез од неправичног човека иако су остварили исти доходак.”⁵ Ако би се, дакле, судило с аспекта хоризонталне правичности (да је сличне фактичке ситуације потребно исто опорезовати), постоје добри разлози да се у случају нелегитимног минимизовања пореске обавезе занемаре пореске последице одабране правне конструкције или трансакције и да се затворе правне празнине и попуне рупе у закону тако што би се сличне ситуације подвргле истом пореском терету. Отуда се у неким државама поједине правне конструкције или трансакције, којима се врши законита пореска евазија у виду нелегитимног минимизовања пореске обавезе, не признају за потребе опорезивања — било у судској пракси (тј. на терену тумачења права), било кроз посебне антиабузивне прописе.

3. МЕРЕ ПРОТИВ НЕЛЕГИТИМНОГ МИНИМИЗОВАЊА ПОРЕСКЕ ОБАВЕЗЕ

На почетку размотримо ближе нелегитимно минимизовање пореске обавезе, с обзиром на то да се оно налази у „сивој зони” између допуштеног и неприхватљивог, па се могу јавити тешкоће приликом његовог идентификовања. Основно обележје нелегитимне („неприхватљиве”) законите пореске евазије јесте у томе да се ради о покушају пореског обвезника да смањи пореску обавезу на ниво који је нижи од нивоа који је законодавац намеравао да постигне, имајући у виду дати бруто доходак и дате посебне околности. Механизми којима се она остварује поседују следеће карактеристике:

⁴ Упор. Ilija Vukčević, „(Lack of) Understanding of the Ability-to-Pay Principle in the Montenegro Tax System — Constitutional Court Case Practice and Legislative Approach”, *Annals FLB — Belgrade Law Review*, 3/2014, pp. 161 et seq.

⁵ Plato, *Republic*, D. Van Nostrand Company, New York, 1942, стр. 243.

— употребљене правне конструкције не би, да порез није уведен, имале облик какав имају (постоји елеменат артифицијелности /„вештачког”/);

— 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 дужника).

Ако се нелегитимној законитој пореској евазији жели супротставити на терену тумачења права, могуће решење се може потражити у доктрини, развијеној од стране америчких судова, да је суштина важнија од форме (енг. *substance over form doctrine*), или у ослањању на тзв. економску интерпретацију,⁶ која се, иначе, не примењује у другим областима права, или у грађанскоправним концептима ништавости симулованих правних послова,⁷ односно изигравања закона.⁸

У многим државама, нарочито током последњих деценија, донете су законске норме које се примењују у случајевима када порески обвезници структуришу своје трансакције у посебне правне форме да би остварили какву пореску корист коју порески закон није имао у виду. Такви прописи називају се општим антиабузивним законодавством (енг. *general anti-abusive rule* — GAAR). Поред GAAR-а, постоје и специфичне антиабузивне мере (енг. *specific anti-abusive*

⁶ Примењивану од стране судова у вајмарској и нацистичкој Немачкој, али напуштеној у СР Немачкој.

⁷ Уместо симулованог правног посла, опорезује се дисимуловани, али Пореска управа мора да докаже фразулентну намеру. С обзиром на тешкоће скопчане са доказивањем такве намере код ових послова, у француској административној и судској пракси развила се доктрина „абнормалних радњи менаџмента” (фр. *l'acte anormal de gestion*): у питању су радње или послови који утичу на опорезиву добит предузећа, а које пореска администрација жели да дисквалификује као супротне интересима предузећа (нпр. деловање у интересу трећег лица, излагање претераном ризику и сл.), чиме се остварује њихова преквалификација у складу с економском нормалношћу (тј. с економском суштином). Суд, међутим, неће допустити пореској администрацији да оцењује опоруност одлука менаџмента (нпр. зашто је предузеће прибегло финансирању из кредита, иако је на располагању имало довољно сопствених средстава). Вид. Hervé Lehérisse, „Form and Substance in Tax Law. France — rapport national”, in *Cahiers de Droit Fiscal International*, Vol. 87 а, IFA, Oslo, 2002, стр. 273, 276. и 277.

⁸ Упор. Дејан Поповић, *op. cit.*, стр. 57–59.

rule — SAAR), које се, у начелу, не усредсређују на примену или тумачење закона, него просто на механичко ускраћивање појединих пореских погодности под одређеним околностима (нпр. лимитирање расхода на репрезентацију,⁹ прописивање цена ван дохвата руке у трансакцијама између повезаних лица,¹⁰ правила о утањеној капитализацији и др.).

Ослањање на опште антиабузивно законодавство може доћи до изражаја понајпре у државама у којима се из принципа поделе власти извлачи закључак да суд не сме да замењује законодавца, тако да ће, када порески закон пропусти да опорезује поједине ситуације, остављајући правне празнине и „рупе у прописима”, а не би постојао GAAR, суд, по правилу, одустати од наметања пореза, чак и ако би, са становишта разума и пореске политике, такве ситуације требало да буду опорезоване. У ову групу држава спадају нпр. Немачка, Француска, Италија, Велика Британија и Чешка,¹¹ као и Србија.¹²

Позитивно пореско право Црне Горе не садржи опште антиабузивно правило, што представља недостатак који се свакако мора превазићи, како из унутрашњих, тако и из екстерних разлога. На унутрашњем плану, у одсуству GAAR-а у правном поретку опстају многе артифицијелне конструкције са искључивим или претежним циљем да се оствари пореска уштеда, што угрожава буџетске

⁹ Чл. 15 црногорског Закона о порезу на добити њравних лица, „Службени лист Републике Црне Горе”, бр. 65/01, 12/02, 80/04; „Службени лист Црне Горе”, бр. 40/08, 86/09, 40/11, 14/12, 61/13, 55/16, предвиђа да се издаци за репрезентацију признају као расход у износу до 1% укупног прихода.

¹⁰ Чл. 38 црногорског Закона о порезу на добити њравних лица.

¹¹ Европска комисија је дала препоруку да би, ради супротстављања пракси агресивног пореског планирања, на које се не може деловати путем SAAR-а, државе чланице требало да донесу опште антиабузивно правило, које би било прикладно домаћим и свим прекограничним ситуацијама, било да се оне одвијају унутар Уније или са трећим државама. Вид. Commission Recommendation of 6. 12. 2012 on aggressive tax planning, <https://ec.europa.eu/taxationcustoms/sites/taxation/files/docs/body/c20128806en.pdf>. Из ове препоруке развила се обавезујућа Директива (ЕУ) 2016/1164. Вид. *инфра*, фн. 13.

¹² Чл. 9 српског Закона о пореском њосиуку и њореској админисџирацији прописује начело фактицитета: „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.”

приходе. На екстерном плану, пошто од 1. 1. 2019. године у Европској унији ступа на снагу директива која уводи правила против праксе избегавања пореза која непосредно утиче на функционисање унутрашњег тржишта,¹³ а која у чл. 6 садржи GAAR, Црна Гора ће бити принуђена да ту директиву имплементира као саставни део правних тековина ЕУ најкасније од момента када постане чланица ЕУ.

У основи, европски GAAR гласи да ће држава чланица за потребе израчунавања обавезе по основу пореза на добит корпорација игнорисати аранжман или серију аранжмана *који нису ауџентични* с обзиром на све релевантне чињенице и околности, будући да им је главна сврха или једна од главних сврха стицање пореске погодности којом се поништавају циљ или сврха примењивог пореског закона. Аранжман се може састојати од више корака или делова. Ако се аранжман или серија аранжмана не узимају у обзир, пореска обавеза израчунава се у складу са националним правом.

4. НЕЛЕГИТИМНО МИНИМИЗОВАЊЕ ПОРЕСКЕ ОБАВЕЗЕ НА МЕЂУНАРОДНОМ ПЛАНУ

Нелегалитимно избегавање плаћања пореза може се реализовати на унутрашњем и на међународном плану.

На унутрашњем плану нелегалитимно избегавање плаћања пореза може се илустровати артифицијелношћу правне конструкције (којој порески обвезник прибегава да би остварио пореску уштеду) у виду неплаћања пореза на промет непокретности, чија је стопа у Црној Гори 3%.¹⁴ Наиме, чл. 13, ст. 1 *Закона о порезу на промет непокретности* предвиђа да се порез на промет непокретности не плаћа у случају када се непокретност уноси у привредно друштво као оснивачки улог или се повећава основни капитал, у складу са *Законом о привредним друштвима*. Због тога обвезник оснива једночлано друштво с ограниченом одговорношћу, у њега као оснивачки улог уноси непокретност, а затим продаје удео у том друштву, при чему пренос удела није опорезован. Осим пореске уштеде, вероватно не

¹³ Council Directive (EU) 2016/1164 of 12 July 2016 laying down rules against tax avoidance practices that directly affect the functioning of the internal market, „Official Journal of the European Union” L 193, 19. 7. 2016.

¹⁴ Чл. 11 *Закона о порезу на промет непокретности*, „Службени лист Црне Горе”, бр. 36/13.

постоји други разлог због којег би се непокретност преносила индиректно, преко продаје удела у привредном друштву, уместо непосредном продајом купцу.

На међународном плану, нелегитимно избегавање плаћања пореза постиже се на различите начине,¹⁵ од којих ћу на овом месту анализирати само тзв. злоупотребу уговора о избегавању двоструког опорезивања (енг. *treaty shopping*).

4.1. Појам међународној двострукој опорезивања

Међународно двоструко опорезивање постоји када се исти обвезник, у односу на исти порески објекат, истим порезом, у истом пореском периоду, опорезује два пута од стране пореских власти две државе. До двоструког опорезивања долази због тога што државе заснивају своју пореску јурисдикцију најчешће на основу паралелне примене две одлучујуће чињенице — резидентства¹⁶ и извора. Резидентство ствара неограничену пореску обавезу: резидент је дужан да својим пореским властима плати порез на целокупан светски доходак, односно имовину. Извор означава територијалност пореске обавезе: нерезидент је дужан да пореским властима државе на чијој је територији остварио неки приход или поседује неку имовину плати порез у односу на тај приход, односно имовину. У националним законима налазе се тзв. унилатералне мере за избегавање двоструког опорезивања, али много ефикаснији начин да се оно елиминише представљају билатерални уговори о избегавању двоструког опорезивања (у даљем тексту и: *порески уговори*).

У савременом свету постоји преко 3.000 таквих уговора. Црна Гора има мрежу од 41 пореског уговора. Да би се на међународном плану остварила одређена хармонизација у решењима како да се избегне двоструко опорезивање различитих категорија дохотка и имовине, приликом закључивања билатералних пореских уговора користе се као мустре модел-конвенције о порезима на доходак и имовину, од којих су најзначајније Модел-конвенција ОЕСД и Модел-конвенција УН. Основни задатак пореских уговора је да се путем колизионих правила разграниче пореске јурисдикције земље резидентства и земље извора, али се у уговорима налазе и одредбе

¹⁵ Упор. Ana Paula Dourado, „General Report”, *Tax Avoidance Revisited in the EU BEPS Context*, ed. Ana Paula Dourado, IBFD, Amsterdam 2017, pp. 3–22.

¹⁶ САД уз резидентство користи и држављанство као одлучујућу чињеницу.

које омогућују борбу против пореске евазије, административну сарадњу надлежних пореских органа, забрану дискриминације, заштиту права пореских обвезника и др.

Колизиионим нормама у пореским уговорима за неке приходе право опорезивања искључиво се даје једној држави уговорници — земљи резидентства или земљи извора. За неке приходе пак право опорезивања даје се једној држави уговорници (земљи извора), али и друга држава (земља резидентства) може те приходе опорезовати — без ограничења или с ограничењем — у којим случајевима је дужна да призна порески кредит.

4.2. *Злоупотреба уговора о избегавању двоструког опорезивања — treaty shopping*

Вратимо се концепту нелегитимног избегавања плаћања пореза путем злоупотребе уговора о избегавању двоструког опорезивања. Идеја на којој се овај модалитет избегавања плаћања пореза заснива јесте у томе да се искористе погодности које порески уговор који држава дестинације улагања (земља извора) има с неком трећом државом искористи тако што ће се у ту трећу државу интерполirati „проточна” (енг. *conduit*) компанија којој ће се исплаћивати приходи за које је тим пореским уговором обезбеђена примена снижене пореске стопе. Примера ради, Црна Гора нема порески уговор са Литванијом. Како је стопа пореза по одбитку на дивиденде у Литванији 20%, дивиденде које зависна компанија — резидент Литваније исплаћује својој црногорској матичној компанији подлегале би том порезу од 20%. Међутим, између Црне Горе и Холандије постоји порески уговор у којем је предвиђена снижена стопа пореза по одбитку на дивиденде од 5%. Између Литваније и Холандије (као чланица ЕУ) не постоји порез по одбитку на дивиденде. Холандија не опорезује добит компаније коју чини приход од примљених дивиденди — ради се о афилијационој привилегији (енг. *participation exemption*).¹⁷ Отуда, компанија резидент Црне Горе има мотив да оснује „проточну” компанију у Холандији и да преко ње држи акције у Литванији. Дивиденде ће из Литваније стићи у холандску компанију без пореза по одбитку, а из холандске компаније

¹⁷ Дејан Поповић, *op. cit.*, стр. 424–425.

у Црну Гору опорезоване по стопи од само 5%. У питању је абузивно искоришћавање пореског уговора између Црне Горе и Холандије.

Огромне размере губитака пореских прихода у светским размерама (око 200 милијарди евра годишње¹⁸) приморале су, на првом месту, државе чланице OECD-а и Г20 да покрену глобалну акцију за спречавање ерозије пореске основице и премештања добити (енг. *base erosion and profit shifting* — BEPS). Тако су 2012. године лидери Г20 затражили од OECD-а да разради неопходне мере, 2013. OECD је донео *Акциони план о BEPS-у*, подржан од стране Г20, да би 2015. године OECD презентовао завршне извештаје о 15 BEPS акција. Акција 6 односи се на спречавање пружања погодности из пореских уговора у неподесним околностима, што се у првом реду односи на *treaty shopping*.

Иако су у BEPS Акцији 6 на првом месту садржане мере које би требало унети у пореске уговоре како би се спречила њихова злоупотреба, постоје и ситуације када порески обвезник настоји да злоупотреби одредбе *домаће* права користећи порески уговор. Таква су правила националног закона о нпр. трансферним ценама¹⁹ или о утањеној капитализацији,²⁰ као и опште антиабузивно правило (GAAR), чију примену треба сачувати од покушаја да се она отклони позивањем на порески уговор. Због тога се антиабузивне BEPS мере морају уградити и у домаће право.²¹

С обзиром на то да многе BEPS мере, поновимо, треба уградити у постојеће уговоре о избегавању двоструког опорезивања, BEPS Акција 15 је предвидела усвајање тзв. Мултилатералног инструмента (енг. *Multilateral Instrument* — МЛИ), специфичне мултилатералне конвенције која би омогућила брзу и конзистентну примену

¹⁸ Вид. <http://www.oecd.org/ctp/oecd-presents-outputs-of-oecd-g20-beps-project-for-discussion-at-g20-finance-ministers-meeting.htm>.

¹⁹ Чл. 38 црногорског Закона о порезу на добити њравних лица.

²⁰ Црногорски Закон о порезу на добити њравних лица не садржи норму о спречавању злоупотребе у виду утањене капитализације. Реч је о техници агресивног пореског планирања, која — полазећи од тога да камата има статус расхода (за који се умањује опорезива добит), док дивиденда представља приход који се расподељује члановима привредног друштва из добити која је претходно опорезована — финансирање инвестиције поставља тако да удео позајмљеног капитала у односу на сопствени капитал буде из пореског разлога превисок. Упор. Дејан Поповић, *op. cit.*, стр. 401–402.

²¹ *Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances. Action Plan 6: 2015 Final Report*, OECD, Paris 2015, pp. 78 *et seq.*

решења, чији је циљ спречавање избегавања плаћања пореза у међународном контексту, кроз модификације постојећих билатералних пореских уговора, а уз обезбеђивање високог нивоа флексибилности у имплементацији. На дан 7. јуна 2017. године, у седишту ОЕСД-а у Паризу 68 држава и јурисдикција потписале су *Мултилатералну конвенцију за примену мера које се у циљу сиречавања ерозије пореске основице и премештања добити односе на пореске уговоре*. Од држава насталих на територији екс-СФРЈ, Словенија, Хрватска и Србија се налазе међу оригиналним потписницима МЛИ. У међувремену је још 10 држава и јурисдикција приступило *Мултилатералној конвенцији*, а пошто је већ ратификована од стране пет потписница, ступиће на снагу 1. 7. 2018. године. Дана 18. 4. 2018. године и Народна скупштина Републике Србије је донела *Закон о потврђивању Мултилатералне конвенције за примену мера које се у циљу сиречавања ерозије пореске основице и премештања добити односе на пореске уговоре*.²²

Напоменимо да је ради праћења имплементације договорених BEPS мера образовано и посебно тело — *Inclusive Framework on BEPS*, које је у марту 2018. године обухватало 113 држава и јурисдикција (међу њима и Србију), што такође сведочи о одлучности кључних актера на глобалној фискалној сцени да не допусте да се BEPS акције „разводне” и настави са ранијом праксом често неспутаваног агресивног пореског планирања. Притисак на државе и јурисдикције које до сада нису приступиле BEPS пројекту биће, по свему судећи, настављен у предстојећим годинама.

У чл. 7 МЛИ стране су се обавезале да минимални стандард — заједничку намеру да елиминишу двоструко опорезивање без стварања могућности да дође до неопорезивања или сниженог опорезивања путем евазије или избегавања плаћања пореза, укључујући *treaty shopping* аранжмане — имплементирају на један од два могућа начина: (1) применом општег антиабузивног теста главног циља трансакције или аранжмана (енг. *principal purpose test* — ППТ); или (2) паралелном применом и специјалне антиабузивне мере у виду поједностављене верзије клаузуле о лимитирању погодности (енг. *limitation of benefits* — ЛОБ).

²² „Службени гласник РС — Међународни уговори”, бр. 3/2018.

5. ТЕСТ ГЛАВНОГ ЦИЉА ТРАНСАКЦИЈЕ ИЛИ АРАНЖМАНА

„Изузетно од одредаба обухваћеног пореског уговора, погодност из обухваћеног пореског уговора не одобрава се у односу на део дохотка или имовине, ако се основано може закључити, узимајући у обзир све релевантне чињенице и околности, да је стицање погодности био један од основних разлога било којег аранжмана или трансакције који су непосредно или посредно резултирали том погодномшћу, осим ако се установи да би одобравање те погодности у тим околностима било у складу са циљем и сврхом одговарајућих одредаба обухваћеног пореског уговора.” Овако гласи одредба чл. 7, ст. 1 МЛИ, која ће, уколико су је обе стране одређеног билатералног пореског уговора прихватиле у својој нотификацији депозитару *Мултилатералне конвенције* (OECD-у), аутоматски бити уграђена у тај билатерални уговор, уколико је он већ не садржи, почев од дана када је МЛИ ступио на снагу за обе стране. Штавише, опет под претпоставком сагласности обе стране, ова одредба ће заменили затечену норму о ускраћивању погодности из пореског уговора, која је била формулисана на мање прецизан и обухватан начин.

Тест главног циља трансакције или аранжмана (ППТ) представља снажно оружје дато у руке пореских управа, јер им омогућује да ускрате погодност из пореског уговора ако могу разумно да закључе, узимајући у обзир све релевантне чињенице и околности, да је стицање погодности био један од основних разлога било којег аранжмана или трансакције који су непосредно или посредно резултирали том погодномшћу. То оружје је чак јаче од GAAR-а који садржи Директива ЕУ о борби против избегавања плаћања пореза, јер ППТ у верзији коју нуди МЛИ, за разлику од *Директиве* не захтева од пореског органа да утврђује постојање артифицијелности неке правне конструкције.

Аналитички посматрано, ППТ се састоји из два заседна теста, која треба симултано примењивати. Први је тест разумности, а други тест главног циља (у ужем смислу).²³

Тест разумности („разумно је закључити, узимајући у обзир све релевантне чињенице и околности”) објективизује субјективну

²³ Dennis Weber, „The Reasonableness Test of the Principal Purpose Test Rule in OECD BEPS Action 6 (Tax Treaty Abuse) versus the EU Principle of Legal Certainty and the EU Abuse of Law Case Law”, *Erasmus Law Review*, 1/2017, p. 49.

намеру да је остваривање пореске погодности један од основних разлога трансакције.²⁴ У суштини, тумачење обвезникове *намере*, препуштено, на првом месту, пореској администрацији, ствара бојазан да ће и многим *bona fide* аранжманима и трансакцијама бити ускраћена погодност из пореског уговора коришћењем широких дискреционих овлашћења датих пореском управном органу. Тест разумности налаже том органу да своју оцену обвезникове намере мора да заснује на свим релевантним чињеницама и околностима, које морају бити „одвагане” у једној објективној анализи. Међутим, захтев који се поставља није превише строг: довољно је да буде „разумно” закључити да постоји намера остваривања пореске погодности, а не тражи се да то буде „доказано”. Из тога Ланг извлачи закључак да порески орган не мора да пружи све доказе о намери, што указује да постоји нагињање у корист пореских власти, а на штету пореског обвезника.²⁵ Њебер сматра да пореска администрација ипак мора да подупре свој став објективном анализом свих релевантних чињеница и околности, јер ће обвезник имати на располагању жалбу и заштиту у поступку пред судом.²⁶

Основна критика која се упућује на рачун ППТ-а је, дакле, његова субјективна природа, која подразумева правну несигурност усађену у тест. Ни „објективизирајућа” функција теста разумности не може да увери један број држава, међу којима се издвајају САД, да би борба против *treaty shoppinga* требало да се одвија применом ППТ-а. Позиција америчког Сената исказана је у следећем ставу: „Нови тестови главног циља у предложеном пореском уговору су субјективни, неодређени и уносе несигурност у уговор. Нејасно је како ће се те одредбе примењивати. (...) Ова би несигурност могла стварати тешкоће легитимним пословним трансакцијама и ометати способност пореског обвезника да се ослања на уговор.”²⁷ ППТ се критикује и са позивом на уставни принцип једнакости, јер би се могло приговорити да се два пореска обвезника укључена у идентичне

²⁴ Richard Krever, „General Report: GAARs”, *GAARs — A Key Element of Tax Systems in the Post-BEPS Tax World*, ed. Michael Lang et al, IBFD, Amsterdam, 2016, p. 7–11.

²⁵ Michael Lang, „BEPS Action 6: Introducing an Antiabuse Rule in Tax Treaties”, *Tax Notes International*, 19 May 2014, p. 658.

²⁶ Dennis Weber, *op. cit.*, p. 51.

²⁷ Вид. United States Senate Executive Report 106–8 (1999), <https://www.congress.gov/106/crpt/erpt8/CRPT-106erpt8.pdf>, p. 5.

трансакције различито третирају због мотива из којих су у те трансакције ушли.²⁸ Упркос овим замеркама, ППТ је постао веома распрострањен, а и већина држава и јурисдикција које су приступиле *Мултилатералној конвенцији за примену мера које се у циљу сиречавања ерозије пореске основице и премештања добити односе на пореске уговоре*, укључујући Србију, Хрватску и Словенију, изабрала га је као механизам за супротстављање злоупотреби пореских уговора. Пореским управама одговара да се од њих захтева само да докажу да је остварен стандард „разумно је закључити”, па да погодност из пореског уговора буде ускраћена. Да би побио ову претпоставку, порески обвезник је дужан да „установи” да би одобравање те погодности у тим околностима било у складу са циљем и сврхом пореског уговора. „Установити” тако нешто представља виши стандард у закључивању од оног да је „разумно очекивати”, што пореског обвезника ставља у гори положај у односу на порески орган.

6. КЛАУЗУЛА О ЛИМИТИРАЊУ ПОГОДНОСТИ

Под снажним утицајем САД и још неколико држава (Јапана, Индије и др.), у чл. 7 МЛИ је уграђена је и алтернатива: упоредо са ППТ-ом, страна се може одлучити да примени и клаузулу о лимитирању погодности (ЛОБ).

Циљ ЛОБ клаузуле је ускраћивање пореских погодности компанији која је резидент једне од уговорних јурисдикција, али у ствари служи као „проточна” компанија резидента треће државе. У основи, ЛОБ клаузула разликује „квалификовано лице” од „лица које није квалификовано”. „Квалификовано лице” обухвата физичко лице, уговорну јурисдикцију и њене уже политичко-територијалне јединице, компанију чијом се главном класом акција редовно тргује на признатим берзама, лице које није физичко лице, а које поседују, с учешћем од најмање 50% акција, лица која су резиденти те уговорне јурисдикције и имају право на погодности из обухваћеног пореског уговора, и то у времену које представља најмање половину дана од дванаестомесечног периода који укључује време када би се иначе пружила погодност и др.²⁹ Резидент уговорне јурисдикције

²⁸ Andrés Báez Moreno, „GAARs and Treaties: From the Guiding Principle to the Principal Purpose Test. What Have We Gained from BEPS Action 6?”, *Intertax*, 6–7/2017, p. 437.

²⁹ Вид. чл. 7, ст. 9, тач. д) МЛИ.

који је „квалификовано лице” има право на све погодности из обухваћеног пореског споразума.

Сваки резидент једне уговорне јурисдикције, без обзира на то да ли је „квалификовано лице” или „лице које није квалификовано”, има право на погодности из обухваћеног пореског споразума у погледу одређеног прихода оствареног у другој уговорној јурисдикцији, под условом да је укључен у *активно обављање пословања* у првоименованој уговорној јурисдикцији, а тај приход, остварен из друге уговорне јурисдикције, произлази из тог пословања или је споредан за то пословање.

У осталим ситуацијама, резидент — „лице које није квалификовано” нема право на погодности из обухваћеног пореског споразума, осим на погодност која би му иначе припала по основу обухваћеног пореског уговора у погледу одређеног прихода, ако током најмање половине дана од дванаестомесечног периода, који укључује време када би се иначе пружила погодност, лица која иначе уживају право на ту погодност поседују најмање 75% акција тог резидента.

ЛОБ клаузула постављена је на „објективним” основама и не захтева утврђивање намере да се злоупотреби порески уговор. Терет доказивања постојања прописаних услова је на пореском обвезнику, који — да би остварио погодност из пореског уговора — мора уверити порески орган да представља „квалификовано лице”.

Иако пружа већу правну сигурност од ППТ-а, састављена од низа тестова, ЛОБ клаузула представља одредбу која је врло компликована за примену од стране пореских власти. Административни капацитети појединих држава су ограничени, што ће значити да ће се оне опредељивати само за једноставнији тест главног циља трансакције или аранжмана.³⁰

7. ЗАКЉУЧАК

BEPS пројекат, инициран од стране Г 20 и ОЕЦД-а, у који је укључено преко 100 држава и јурисдикција, представља до сада „најреволуционарнију” промену у пореском свету. Суочене с огромним губицима у пореским приходима због агресивног пореског планирања пре свега мултинационалних компанија, најјаче светске

³⁰ *Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances. Action Plan 6: 2015 Final Report*, p. 14.

економије одлучиле су да, упркос међусобним разликама по многим другим питањима, удруже напоре да би сузбиле такву праксу, макар и жртвујући део властитог фискалног суверенитета. Државе и јурисдикције које су деценијама служиле као сигурна уточишта, у која се могао склањати новац без плаћања пореза, сада су подвргнуте јаким притисцима да прихвате нова правила међународног пореског фер-плеја. Сви актери BEPS-а дужни су да у своје национално законодавство и у пореске уговоре уграде сет мера из 15 BEPS акција, а образован је и институционални оквир за праћење имплементације тих мера.

Државе кандидати за чланство у ЕУ налазиће се под посебном присмотром, чак и ако се има у виду да порески уговори не спадају у правне тековине ЕУ. Од њих се очекује да тесно сарађују у међународној акцији супротстављања избегавању плаћања пореза путем ерозије пореске основице и склањања добити. Србија је једна од оригиналних потписница МЛИ и ратификовала га је одмах пошто је то учинило првих пет држава и јурисдикција. За њу³¹ МЛИ ступа на снагу 1. 8. 2018. године. Међутим, многе од BEPS мера захтевају имплементацију у домаће право, тако да је на том плану очекују још бројне обавезе. Црна Гора се досад није укључила у BEPS пројекат, али ће на њеном даљем путу ка чланству у ЕУ стајати преузета обавеза из чл. 100, ст. 3 *Споразума о стабилизацији и њридруживању*. Она је, наиме, дужна да комплетира мрежу билатералних пореских уговора са државама чланицама, на основу последње верзије Модел-конвенције ОЕCD, у мери у којој се држава чланица обавезује на то. Како су у најновију верзију Модел-конвенције ОЕCD (из 2017. године) већ уграђене BEPS мере, биће неопходно упознати се са њиховом садржином и у преговорима о закључивању или новелирању пореских уговора бити спреман на процењивање њихових реалних домета. Отворено је и питање приступања Црне Горе *Мултилатералној конвенцији за њрмену мера које се у циљу сјречавања ерозије њореске основице и њремешњања добити односе на њореске уговоре*. Коначно, и независно од међународних обавеза, у интересу је буџета Црне Горе да се спречи одлив пореских прихода кроз различите типове агресивног пореског планирања, од којих је овом приликом анализи била подвргнута само злоупотреба пореских уговора.

³¹ Уколико су ратификациони инструменти послати депозитару Конвенције у току месеца априла 2018. године.

Dejan POPOVIĆ

COMBATING TAX AVOIDANCE IN THE INTERNATIONAL CONTEXT:
GENERAL ANTI-ABUSIVE MEASURES AGAINST TREATY SHOPPING

Summary

The author distinguishes between legitimate tax planning and illegitimate (aggressive or abusive) tax avoidance, the latter representing a taxpayer's attempt to reduce his tax liability below the level the legislator intended to achieve given the taxpayer's gross income and specific circumstances. Any tax avoidance mechanism is usually based on an artificial legal arrangement whose sole or predominant purpose is to use the loopholes in the law and realise a tax saving. In the comparative tax law one can find two approaches in countering illegitimate tax avoidance: (1) via interpretation of the tax norms by judiciary (substance-over-form doctrine in the US; civil law concepts of simulation and *fraus legis*) or (2) via enacting anti-abusive rules. Anti-abusive rules may take the form of general anti-abusive rules (GAAR) and special anti-abusive rules (SAAR).

Abusive tax avoidance may occur both internally and internationally. The author focused his analysis only on a specific form of tax avoidance in the international context — the so-called *treaty shopping*. The idea behind that artificial abusive scheme is to use tax benefits stipulated in the tax treaty between the source country and a third country by interpolating a conduit company in that third country and transfer income from the source country subjected to a privileged (reduced) withholding tax rate. Given enormous losses in tax revenues (globally around EUR 200 billion *per annum*), it does not represent a surprise that major economies belonging to G 20 authorised OECD in 2012 to develop a set of necessary actions to combat base erosion and profit shifting (BEPS). In 2015 OECD produced 15 BEPS actions, the Action 6 („Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances”) being of relevance for the author's subject-matter. Until March 2018 113 states and jurisdictions have joined Inclusive Framework on BEPS under the auspices of OECD, Serbia being one among them.

In order to implement agreed changes in the norms contained in existing tax treaties in a synchronised and efficient manner across the network of these treaties, originally 68 states and jurisdictions (including Serbia) signed on 7 June 2017 the Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting (MLI). The Convention will enter into force on 1 July 2018 for the first five countries that have ratified it.

Article 7 of the MLI deals with the treaty shopping practice obliging the signatories to apply either the principal purpose test (PPT) or a combination of that test and the limitation of benefits (LOB) clause. The author presents the features of both PPT and LOB clause. He points out that, in spite of the fact that PPT contains a subjective component (a tax benefit shall be denied if it is reasonable to conclude, having regard to all relevant facts and circumstances, that obtaining tax benefit was one of the principal purposes of any arrangement or transaction that resulted directly or indirectly in that benefit), it seems to be more attractive to the tax administrations of less developed countries since LOB clause (although not requiring the establishment of taxpayer's intent) is much more complex to implement.

Key words: tax avoidance; BEPS; principal purpose test; LOB clause; tax treaty; treaty shopping