

УДК: 336.227(4-672EU)

Biblid 1451-3188, 23 (2024)

Год XXIII, бр. 86, стр. 67–90

Изворни научни рад

Рад примљен 25. 3. 2024. године

Рад одобрен 24. 4. 2024. године

DOI: [https://doi.org/10.18485/iipe\\_ez.2024.23.86.5](https://doi.org/10.18485/iipe_ez.2024.23.86.5)

## УТИЦАЈ ПРОГРЕСИВНОГ РАЗВОЈА МЕЂУНАРОДНОГ ПОРЕСКОГ ПРАВА У ОКВИРИМА ОЕЦД-а НА ПОРЕСКО ПРАВО ЕВРОПСКЕ УНИЈЕ

Марко ПАШТАР\*

**Анстракт:** У раду се истражује утицај прогресивног развоја међународног пореског права у оквирима Организације за економску сарадњу и развој (ОЕЦД) на пореско право Европске уније (ЕУ). Кроз анализу активности ОЕЦД-а у претходних неколико деценија, аутор долази до закључка да је ова организација дала велики допринос систематизацији и легислацији правила међународног пореског права, предњачећи по много чему испред Уједињених нација. Служећи се методом концептуалне анализе порескоправног института „ерозије пореске основице и премештања добити“, аутор представља најновија правна решења која су предложена од стране ОЕЦД-а, а која су прихваћена на светском нивоу. Кроз компаративну анализу, аутор у раду испитује и однос између општег анти-абузивног правила ОЕЦД-а против ерозије пореске основице и премештања добити и општег анти-абузивног правила прихваћеног у оквиру ЕУ. У закључном делу рада, аутор представља резултате анализе којима се утврђује да је у решавању проблема ерозије пореске основице и премештања добити, помоћу општег анти-абузивног правила, ОЕЦД извршила значајан, чак и пресудан утицај и на правила ЕУ. У том смислу, општи правни акт ЕУ у овој материји представља прилагођавање њеним специфичним потребама решења која су претходно била усвојена од стране ОЕЦД-а.

**Кључне речи:** међународно пореско право, ерозија пореске основице и премештање добити, ОЕЦД, ЕУ, БЕСП МЛИ, АТАД.

---

\* Адвокат, Београд, Е-mail: [advokatmarkopastar@gmail.com](mailto:advokatmarkopastar@gmail.com), <https://orcid.org/0009-0002-0838-307X>

## 1) УВОД

Међународно пореско право обично се изучава у оквиру науке пореског права, као посебне гране јавног права. „Међународно пореско право обухвата све норме садржане у међународним и домаћим правним изворима, које се односе на ситуације које укључују територију више од једне државе“.<sup>1</sup> Међутим, имајући у виду формалне изворе права, предмет регулисања, као и субјекте између којих се регулишу односи, међународно пореско право се може сматрати и посебном граном међународног јавног права. Наиме, формални извори међународног пореског права су међународни уговори, првенствено билатерални (тзв. Уговори о избегавању двоструког опорезивања, енгл. *Double Taxation Treaty*), а ређе мултилатерални. Иако и одређени домаћи закони садрже одредбе којим се регулише опорезивање трансакција које укључују елемент иностраности, ове одредбе се не могу сматрати међународним јер стварају пореску обавезу искључиво на територији Републике Србије и само за пореске обвезнике Републике Србије и нису од правног значаја за друге државе.<sup>2</sup> У вези са предметом регулисања и субјектима, међународно пореско право регулише поделу права опорезивања између држава као „изворних субјеката међународног јавног права“.<sup>3</sup> Специфичност међународног пореског права у односу на међународно јавно право огледа се, управо, у субјектима између којих се међународним уговорима регулишу међусобни односи. Наиме, док међународно јавно право познаје концепт суверености која припада искључиво државама, међународно пореско право познаје концепт пореске суверености која поред држава може припадати и другим јурисдикцијама.<sup>4</sup> Те јурисдикције могу

<sup>1</sup> Светислав В. Костић, *Међународно опорезивање у доба анксиозности*, Универзитет у Београду – Правни факултет, Београд, 2019, стр. 9.

<sup>2</sup> „Закон о порезу на добит правних лица Републике Србије“, *Сл. гласник РС*, бр. 25/2001, 80/2002, 80/2002 – др. закон, 43/2003, 84/2004, 18/2010, 101/2011, 119/2012, 47/2013, 108/2013, 68/2014 – др. закон, 142/2014, 91/2015 – аутентично тумачење, 112/2015, 113/2017, 95/2018, 86/2019, 153/2020 и 118/2021, члан 40. и 41.

<sup>3</sup> Миленко Крећа, *Међународно јавно право*, Универзитет у Београду – Правни факултет, Београд, 2018, стр. 122–123.

<sup>4</sup> Пореским јурисдикцијама сматрају се територије које се налазе унутар територије државе која је суверена у смислу међународног јавног права. Те јурисдикције, иако не поседују суверенитет у смислу међународног јавног права, поседују суверенитет у смислу пореског права.

самостално да закључују међународне билатералне уговоре о избегавању двоструког опорезивања са државама које су суверене у смислу међународног јавног права. Тако, примера ради, у Републици Србији је на снази међународни билатерални Уговор о избегавању двоструког опорезивања са Хонг Конгом, који има статус специјалне административне области НР Кине. Другим речима, Хонг Конг има порески суверенитет (али не и међународни правни субјективитет у смислу међународног јавног права који припада НР Кини).<sup>5</sup> Тензије између пореског права и међународног јавног права око тога којој научној области међународно пореско право припада се, ипак, најчешће окончавају у корист пореског права. Међутим, без обзира на то, не сме се изгубити из вида чињеница да су (главни) извори међународног пореског права, заправо, међународни уговори, а да је материја међународних уговора, првенствено, регулисана одредбама Бечке конвенције о уговорном праву из 1969. године.<sup>6</sup> Сходно томе, сва њена правила која се односе на преговоре, усвајање текста уговора, аутентификацију текста уговора, дејства, поништај, раскид, и др. односе се и на Уговор о избегавању двоструког опорезивања. С тим у вези, може се закључити да међународно пореско право представља *sui generis* грану права, која је саткана колико од правила пореског права толико и од правила међународног јавног права.

## 2) ОЕЦД КАО ПОКРЕТАЧ ПРОГРЕСИВНОГ РАЗВОЈА МЕЂУНАРОДНОГ ПОРЕСКОГ ПРАВА

У материји међународног пореског права, главни извор права представљају порески уговори, односно уговори о избегавању двоструког опорезивања, а који представљају типичне билатералне међународне уговоре. Наиме, како би регулисале међусобне односе у сфери опорезивања, државе закључују уговоре о избегавању двоструког опорезивања (у наставку текста: пореске уговоре). Укратко, пореским уговором једна држава уговорница се у потпуности или

---

<sup>5</sup> „Уговор између Владе Републике Србије и Владе Хонг Конга Специјалног административног региона Народне Републике Кине о отклањању двоструког опорезивања у односу на порезе на доходак и на имовину и спречавању пореске евазије и избегавања“, *Сл. гласник РС – Међународни уговори*, бр. 7/20.

<sup>6</sup> „Уредба о ратификацији Бечке конвенције о уговорном праву“, *Сл. лист СФРЈ – Међународни уговори и други споразуми*, бр. 30/72.

делимично одриче свог пореског захтева према физичком или правном лицу, којег би, да није закључила порески уговор, имала право без ограничења да опорезује, препуштајући другој држави уговорници да опорезује то лице, због тога што је друга држава уговорница на квалитативно јачи начин повезана са тим лицем, а све у циљу да се спречи да исто лице буде два пута опорезовано по основу истог дохотка. На основу пореског уговора једна држава има право да опорезује одређено лице, док друга држава (на основу пореског уговора) одустаје од права да опорезује то лице, иако би према правилима свог унутрашњег права имала право опорезивања тог лица. У одређеним случајевима државе се договарају да и једна и друга опорезују то лице, али ограничено, односно по нижим стопама него да немају закључен порески уговор. Главни циљ пореских уговора јесте да што је могуће више спрече ометање међународног протока добара, услуга, капитала и људи. Када не постоји порески уговор исто лице може бити опорезовано по основу истог дохотка два пута – прво од стране једне државе, а онда од стране друге државе. У таквим околностима лице губи подстицај за међународном трговином јер плаћа два пута порез, за разлику од лица које послује само унутар једне државе и плаћа порез само једном. Већ на први поглед се може закључити да ниједној држави није у интересу да на овај начин ограничи међународну трговину јер тако постаје непривлачна за инвестирање, због чега државе и закључују пореске уговоре. Билатерални порески уговори дефинишу расподелу пореских права држава у циљу смањења пореских препрека инвестирању, трговини и кретању људи преко граница, али је главни циљ пореских уговора избегавање двоструког опорезивања које произлази из преклапања пореских захтева држава.<sup>7</sup> Услед глобализације и чињенице да су државе данас више него икада у историји међузависне, а да је питање опорезивања једно од питања на које су државе најосетљивије, увидело се да постоји неопходност да порески уговори буду што је могуће више униформни на глобалном нивоу, као би се постигла међународно правна сигурност и извесност за пореске обвезнике и како би се, што је могуће мање, ограничила међународна трговина. На овим основама

---

<sup>7</sup> Daniela Adela Lekman, *Principal purpose tests of tax treaty law in comparison with the General Anti-Avoidance rule of the EU Anti-Tax Avoidance Directive*, Uppsala Universitet – Department of Law, Uppsala, 2019, p. 10. Вид. Michael Lang, "Introduction to the Law of Double Taxation Conventions", *IBFD 2013*, Online Book IBFD, 2<sup>nd</sup> e., p. 30.

је у току 20. века постављен систем међународног опорезивања. У поменутој унификацији правила међународног пореског права, односно правила пореских уговора највише је допринела Организација за економску сарадњу и развој (*Organization for Economic Cooperation and Development*). Наиме, ОЕЦД је донео Модел-конвенцију о порезима на доходак и имовину са пратећим Коментарима Модел-конвенције, која је извршила изузетно велики утицај на унификацију пореских уговора широм света.<sup>8</sup> Квалитет ОЕЦД-ове Модел-конвенције, са значајним пратећим Коментарима, државама је олакшао процес закључења пореских уговора, али је истовремено омогућио и постизање великог степена униформности пореских уговора широм света. Данас је на снази преко 3.000 пореских уговора и велики број њих садржи идентичне одредбе. Оне одредбе које нису идентичне јако су сличне. У току 1980. године и Уједињене нације (УН) донеле су своју Модел-конвенцију о порезима на доходак и имовину.<sup>9</sup> Међутим, решења која је предлагала Модел-конвенција УН-а су више одговарала државама у развоју него развијеним државама, док су решења Модел-конвенције ОЕЦД-а више одговарала развијеним државама. Због тога и не чуди чињеница да у глобалној мрежи пореских уговора доминирају решења из Модел-конвенције ОЕЦД-а, док је утицај Модел-конвенције УН-а прилично мали. Поред тога, супериорност ОЕЦД-а на овом пољу произлази и из тога што је УН као основу своје Модел-конвенције користила Модел-конвенцију ОЕЦД-а. Модел-конвенција ОЕЦД-а је, заједно са пратећим Коментарима, у великој мери допринела да се ОЕЦД у материји међународног пореског права афирмише као најзначајнија међународна организација, значајнија чак и од УН-а. Међутим, ОЕЦД се као међународна организација која предводи прогресивни развој међународног пореског права „устоличила“ у другој деценији 21. века, односно након састанка лидера организације Г-20 у Мексику (Лос Кабос). Наиме, државе су захваљујући широкој глобалној мрежи униформних пореских уговора успеле да умање или

---

<sup>8</sup> Последња верзија – OECD, “Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017”, *OECD*, 2017. Интернет: [http://dx.doi.org/10.1787/mtc\\_cond-2017-en](http://dx.doi.org/10.1787/mtc_cond-2017-en), 19.3.2024.

<sup>9</sup> Последња верзија – United Nations, “Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries, 2017 Update”, *United Nation*, New York, 2017. Интернет: [https://www.un.org/esa/ffd/wp-content/uploads/2018/05/MDT\\_2017.pdf](https://www.un.org/esa/ffd/wp-content/uploads/2018/05/MDT_2017.pdf), 19.3.2024.

чак спрече двоструко опорезивање. Међутим, решавањем проблема двоструког опорезивања на овај начин државе су створиле нови проблем, који је за њих много теже да прихвате него двоструко опорезивање, а то је двоструко неопорезивање. Мултинационалне компаније су, уз помоћ својих пореских адвоката и пореских саветника, успеле да нађу начин да искористе мрежу пореских уговора и постигну много више од избегавања двоструког опорезивања. Оне су успеле да нађу начин да буду двоструко неопорезоване, тако да не плаћају порез ниједној држави. Ове акције пореског планирања и пореске конструкције, усмерене ка циљу постизања двоструког неопорезивања, називају се „ерозија пореске основице и премештање добити“ (*Base Erosion and Profit Shifting*) (у наставку текста: БЕПС). Захваљујући БЕПС-у, губици прихода држава од пореза на добит, који су мултинационалне компаније успеле легално да избегну да плате, процењују се на 100–240 милијарди америчких долара годишње.<sup>10</sup> Мултинационалне компаније су ово успеле захваљујући злоупотреби широке мреже пореских уговора и тзв. куповини пореског уговора (*Treaty-shopping*), која је омогућила да се ови уговори искористе искључиво у сврху стицања пореских погодности.<sup>11</sup> Тзв. куповина пореског уговора је од стране ОЕЦД-а окарактерисана као једна од најштетнијих пракси, односно према ОЕЦД-у она представља неправилну употребу и примену пореских уговора.<sup>12</sup> Последњих година, на међународном нивоу, пореско планирање мултинационалних компанија дошло је у фокус јавне расправе, што је створило политичку вољу да се предузму мере у ограничавању могућности за пореско планирање, посебно пореско планирање које се односи на БЕПС.<sup>13</sup> Пре свега, БЕПС се односи на могућност пореских обвезника, а пре свега мултинационалних компанија, да користе празнине и неусклађеност у пореским

<sup>10</sup> OECD, OECD presents outputs of OECD/G20 BEPS Project for discussion at G20 Finance Ministers meeting. Интернет: <https://web-archive.oecd.org/2019-06-04/373714-oecd-presents-outputs-of-oecd-g20-beps-project-for-discussion-at-g20-finance-ministers-meeting.htm>, 19.3.2024.

<sup>11</sup> Daniela Adela Lekman, *Principal purpose tests of tax treaty law in comparison with the General Anti-Avoidance rule of the EU Anti-Tax Avoidance Directive*, op. cit., p. 11.

<sup>12</sup> *Ibid.*, p. 12.

<sup>13</sup> David Kleist, “The Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent BEPS – Some Thoughts on Complexity and Uncertainty”, *Nordic Tax Journal*, 2018.1, 2018, p. 31.

правилима која су применљива на међународне трансакције и да пребаце добит из државе са високим порезима у јурисдикције које немају порез или су са ниским порезима, склапањем уговора са повезаним компанијама под условима који се не могу постићи између независних компанија, односно под условима који нису тржишни.<sup>14</sup> „Ерозија пореске основице и премештање добити“ (*Base Erosion and Profit Shifting*), синтагма је која истовремено представља последицу и једну технику пореског планирања. Наиме „ерозија пореске основице“ представља последицу пореског планирања која настаје услед примене технике пореског планирања која се назива „премештање добити“. Техником премештања добити, порески обвезник из једне државе пребацује своју добит у другу државу у циљу избегавања плаћања пореза, због тога што је стопа пореза на добит нижа (или нема пореза) у држави у коју се добит пребацује него у држави из које се добит пребацује. Међутим, да би се разумела суштина ове технике пореског планирања, речи *Profit Shifting*, у српском језику, не би требало преводити као „премештање добити“ него као „премештање прихода“. У српском језику реч „добит“ није синоним речи „приход“. Наиме, добит представља позитивну разлику између прихода и расхода и на њу се плаћа порез. Техника „премештање добити“ се примењује у фази пре него што се и дође до добити на коју се плаћа порез. Наиме, када оствари приход обвезник тај приход пребацује у другу државу, у којој ће платити мањи порез на добит него што би платио у држави из које пребацује приход, и то пре него што дође до фазе утврђивања добити. На тај начин у држави из које се приход пребацује обвезник не остварује добит, већ губитак, тако да ни не плаћа порез на добит. С друге стране, у држави у коју је пребачен приход, обвезник утврђује добит као позитивну разлику између (пребаченог) прихода и расхода, и на ту добит плаћа мањи порез него што би платио у држави из које је пребачен приход или порез уопште не плаћа због тога што држава у коју је приход пребачен не опорезује добит. Разлика између премештања добити и премештања прихода није само језичко семантичке природе, већ има и практичне консеквенце. Наиме, у складу са правилима привредног права, добит се исплаћује, односно премешта правним институтом дивиденде, односно учешћем у добити. Након што од прихода одузме расходе, обвезник утврђује своју добит пре опорезивања и на ту добит плаћа порез на добит, а износ који

---

<sup>14</sup> *Ibid.*, pp. 31–32.

преостане након плаћања пореза представља добит након опорезивања. Тај износ добити (након опорезивања) обвезник може да исплати као дивиденду, односно може да пребаци добит. С друге стране, на приход који обвезник оствари (*EBITDA – Earnings Before Interest, Taxes, Depreciation and Amortization*) у фази док је приход а не утврђена добит, не плаћа се порез на добит. У тој фази обвезник пребацује приход у другу државу. Ово пребацивање се не може извршити путем дивиденде јер добит још није утврђена, већ се приход пребацује другим правним пословима, нпр. исплатом камате, ауторске накнаде, закупнине, накнаде за пружену услугу, накнаде за франшизу итд. Као што се може видети, правни послови који служе као основ за пребацивање добити се суштински разликују од правних послова који служе као основ за пребацивање прихода. С друге стране, ерозија пореске основице је последица пореског планирања. Основица пореза на добит правних лица је опорезива добит.<sup>15</sup> Опорезива добит представља позитивну разлику између прихода и расхода. Након што обвезник путем техника пореског планирања којима се премешта приход, свој приход пребаци у другу државу, у држави из које је пребачен приход долази до ерозије пореске основице. Пореска основица у држави из које је пребачен приход се „осипа“, односно еродира, јер не постоји опорезива добит, јер је приход који је неопходан за утврђивање опорезиве добити пребачен у другу државу. На тај начин се у држави из које је приход пребачен не плаћа порез на добит јер основица, као опорезива добит, износи нула, односно не постоји. Да би спречили ове акције мултинационалних компанија, лидери организације Г-20 су ОЕЦД-у дали водећу улогу у овом послу, а ОЕЦД је развио и престабио Акциони план од 15 акција који треба да обезбеди владама механизме за борбу против БЕПС-а.<sup>16</sup> Велики број механизма против БЕПС-а, које је предложио ОЕЦД, захтевају да буду примењени директно на билатералне пореске уговоре, те је стога неопходно да ови механизми буду имплементирани директно у глобалну мрежу од преко

<sup>15</sup> „Закон о порезу на добит правних лица Републике Србије“, *Сл. гласник РС*, бр. 25/2001, 80/2002, 80/2002 – др. закон, 43/2003, 84/2004, 18/2010, 101/2011, 119/2012, 47/2013, 108/2013, 68/2014 – др. закон, 142/2014, 91/2015 – аутентично тумачење, 112/2015, 113/2017, 95/2018, 86/2019, 153/2020 и 118/2021, члан 6. став 1. За више о пореској основици видети: Дејан Поповић, *Пореско право*, Универзитет у Београду – Правни факултет, Београд, 2023, стр. 409.

<sup>16</sup> *Ibid.*, п. 32.



3.000 пореских уговора који су на снази између држава света.<sup>17</sup> ОЕЦД је 19.7.2013. године донео Акциони план о спречавању ерозије пореске основице и премештања добити. Већ 6.9.2013. године у Русији (Санкт Петербург) организација Г-20 је дала пуну подршку Акционом плану о спречавању ерозије пореске основице и премештања добити ОЕЦД-а. Дана 5.10.2015. године ОЕЦД је донео 13 Завршних извештаја од 15 акција које ће бити спроведене у оквиру ОЕЦД-ове борбе против БЕПС-а. У овом раду ће бити обрађена искључиво Акција 15 – Развијање мултилатералног инструмента за модификовање билатералних пореских уговора, док осталих 14 акција нису тема овог рада.

### **3) ЈЕДИНСТВЕНИ ИНСТРУМЕНТ МЕЂУНАРОДНОГ ПОРЕСКОГ ПРАВА – БЕПС МУЛТИЛАТЕРАЛНА КОНВЕНЦИЈА**

Суштина имплементације Акције 15 – Развијање мултилатералног инструмента за модификовање билатералних пореских уговора – јесте омогућавање да се предложене БЕПС мере, које се односе на билатералне пореске уговоре, аутоматски имплементирају у постојећу мрежу билатералних пореских уговора.<sup>18</sup> У основи, сви билатерални порески уговори, које су склопиле државе које су укључене у ОЕЦД-ов пројекат против БЕПС-а, морају бити измењени у складу са изменама предложеним као део коначног БЕПС пакета, да би ове промене постале у потпуности ефективне.<sup>19</sup> За будуће пореске уговоре не би био проблем ускладити их са Акцијама ОЕЦД-а против БЕПС-а, јер би, у складу са Акцијама ОЕЦД-а против БЕПС-а, кроз измењену ОЕЦД-ову Модел-конвенцију државе још на почетку имале модел са већ усвојеним Акцијама који би следиле приликом преговарања и закључења пореског уговора. Међутим, поставило се питање шта радити са пореским уговорима који су већ на снази, а које треба ускладити са Акцијама ОЕЦД-а против БЕПС-а. Као што је претходно истакнуто, у свету постоји преко 3.000 билатералних пореских уговора. Иако у ОЕЦД-овом пројекту против БЕПС-а не учествују све државе које имају закључене пореске уговоре, највећи број ипак

---

<sup>17</sup> Дејан Поповић, „Да ли је могуће на глобалном нивоу регулисати избегавање двоструког опорезивања међу државама?“, *Економија*, 2018, vol. 25, бр.1, стр. 63.

<sup>18</sup> *Ibid.*, стр. 64.

<sup>19</sup> David Kleist, “The Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent BEPS – Some Thoughts on Complexity and Uncertainty”, *op. cit.*, p. 32.

учествује. С тим у вези, државама је на располагању био инструментаријум који познаје међународно уговорно право, а то значи да је било неопходно ући у пар стотина, па чак и хиљада, билатералних преговора између држава око ревизије пореских уговора, а у циљу усаглашавања са Акцијама ОЕЦД-а против БЕПС-а. Оволики број преговора око ревизија пореских уговора могао би да траје више и од деценију, а што се свакако не би могло сматрати ефикасним, док би с друге стране, а имајући у виду да предложене Акције нису обавезујуће, оволики број преговора могао довести до тога да се не постигне униформност ОЕЦД-ових мера у пореским уговорима, јер су државе слободне да их не прихвате или прихвате, односно парцијално прихвате. Стога је било неопходно измислити начин да се ове Акције имплементирају у пореске уговоре у нарочито кратком временском року, а да се при томе не нарушава униформност мреже пореских уговора. Управо из тог разлога је посебном акцијом – Акцијом 15 – предвиђен начин како на брз, ефектан и униформан начин имплементирати пакет ОЕЦД-ових акција против БЕПС-а. Ово је учињено усвајањем Мултилатералне конвенције за примену мера које се у циљу спречавања ерозије пореске основице и премештања добити односе на пореске уговоре (у наставку текста: БЕПС МЛИ).<sup>20</sup> Основни циљ БЕПС МЛИ-а јесте да се сузи простор мултинационалним компанијама да имају корист од празнина и неусклађености у пореским правилима, како националним тако и међународним, која су применљива на међународне трансакције, као и да се смањи могућност за пребацивање добити, односно прихода, из државе са нормалним или високим порезима у јурисдикције са ниским порезима или без пореза. Овај циљ је изричито и наведен у ставу 7. преамбуле БЕПС МЛИ-а: „Имајући у виду потребу обезбеђења, да се постојећи уговори о избегавању двоструког опорезивања дохотка тумаче, у циљу отклањања двоструког опорезивања у односу на порезе обухваћене тим уговорима, без стварања могућности за неопорезивање или снижено опорезивање кроз пореску евазију или избегавање (укључујући злоупотребу уговора, у циљу добијања олакшица предвиђених у тим уговорима, у посредну корист резидената трећих

---

<sup>20</sup> „Указ од проглашењу Закона о потврђивању Мултилатералне конвенције за примену мера које се у циљу спречавања ерозије пореске основице и премештања добити односе на пореске уговоре“, *Сл. гласник РС – Међународни уговори*, бр. 3/2018.

јурисдикција)“. Дакле, сврха БЕПС МЛИ-а је да онемогући злоупотребу пореских уговора у сврху двоструког неопорезивања, а да се притом омогући избегавање двоструког опорезивања. Из аспекта прогресивног развоја међународног пореског права, али последично и прогресивног развоја општег међународног јавног права, највећи утицај БЕПС МЛИ-а јесте начин његове примене. Из аспекта међународног уговорног права, БЕПС МЛИ у формалном смислу представља типичан мултилатерални међународни уговор, али је нетипичан механизам његове примене. Наиме, БЕПС МЛИ функционише упоредо са постојећим билатералним пореским уговорима, што га управо и чини другачијим од постојећих мултилатералних конвенција, које замењују све билатералне уговоре. Оправдање за овакав нетипичан начин примене једног мултилатералног уговора истакнуто је у преамбули самог БЕПС МЛИ-а: „Свесни потребе да се, у мултилатералном контексту, обезбеди брза, координирана и доследна примена мера БЕПС-а које се односе на пореске уговоре“.<sup>21</sup> Према правилима општег међународног јавног права, конкретно његовог дела који се односи на међународно уговорно право, приликом измена билатералних уговора, државе уговорнице када желе да измене неки билатерални уговор који је између њих на снази користе анексе, односно протоколе. Међутим, као што је претходно истакнуто данас је на снази преко 3.000 пореских уговора, а њихове измене путем протокола би могле да трају више од деценије, што се свакако не би могло сматрати ефикасном имплементацијом ОЕЦД-ових Акција против БЕПС-а. Управо из тога разлога је од стране ОЕЦД-а пронађен потпуно нови, ефикаснији и неупоредиво бржи начин примене једног мултилатералног уговора. Тиме што су државе усвојиле и ратификовале БЕПС МЛИ, он се упоредо и непосредно примењује на све билатералне пореске уговоре.<sup>22</sup> Дакле, БЕПС МЛИ се примењује и важи упоредно са билатералним пореским

---

<sup>21</sup> „Указ од проглашењу Закона о потврђивању Мултилатералне конвенције за примену мера које се у циљу спречавања ерозије пореске основице и премештања добити односе на пореске уговоре“, *Сл. гласник РС – Међународни уговори*, бр. 3/2018; преамбула став 6.

<sup>22</sup> Ако је држава А ратификовала БЕПС МЛИ, а то је исто учинила и држава Б, а државе А и Б имају на снази билатерални порески уговор, БЕПС МЛИ непосредно ће се примењивати на њихов порески уговор и све ОЕЦД-ове Акције против БЕПС-а, које су прописане БЕПС МЛИ-ом, непосредно ће се примењивати у њиховим односима, без потребе да се улази у поступак ревизије њиховог билатералног пореског уговора путем протокола.

уговором чију ревизију врши.<sup>23</sup> БЕПС МЛИ је инструмент помоћу којег државе имају могућност да директно имплементирају ОЕЦД-ове Акције против БЕПС-а у своју мрежу пореских уговора, а без потребе да пролазе кроз онолико поступака измене билатералних пореских уговора колико их имају на снази.<sup>24</sup> Речју, БЕПС МЛИ суштински врши измену пореског уговора а да се порески уговор формално не мења, односно без потребе да се пролази кроз поступак измене билатералног пореског уговора. БЕПС МЛИ не замењује постојеће билатералне пореске уговоре, већ уместо тога ради на њиховој модификацији у одређеним аспектима.<sup>25</sup> Другим речима, БЕПС МЛИ ће се примењивати заједно са постојећим билатералним пореским уговорима, а у мери у којој се порески уговор и БЕПС МЛИ не могу „помирити“, идеја је да се сукоб реши путем клаузуле о компатибилности која даје приоритет БЕПС МЛИ-у, што значи да ће постојеће одредбе пореских уговора бити замењене одредбама БЕПС МЛИ-а или ће њихова примена бити промењена, али без брисања одредбе у самом пореском уговору.<sup>26</sup> У другим случајевима, БЕПС МЛИ ће додати нове одредбе постојећим одредбама билатералних пореских уговора.<sup>27</sup> Овакав начин примене једног мултилатералног уговора је велика новина у међународном јавном праву и представља ОЕЦД-ов допринос у развоју међународног пореског права, за који верујем да ће бити преузет од стране других грана међународног јавног права, управо због могућности да се велике и глобално значајне промене спроведу брзо, ефикасно и униформно. За науку међународног јавног права БЕПС МЛИ, који је по форми типичан мултилатералан међународни уговор, је од великог значаја због начина на који се примењује и важи, док су садржина и материјалне одредбе БЕПС МЛИ-а првенство од интереса за науку пореског права. Другим речима, за науку међународног јавног права је

---

<sup>23</sup> „Указ од проглашењу Закона о потврђивању Мултилатералне конвенције за примену мера које се у циљу спречавања ерозије пореске основице и премештања добити односе на пореске уговоре“, *Сл. гласник РС – Међународни уговори*, бр. 3/2018; члан 1.

<sup>24</sup> Daniela Adela Lekman, *Principal purpose tests of tax treaty law in comparison with the General Anti-Avoidance rule of the EU Anti-Tax Avoidance Directive*, *op. cit.*, p. 18.

<sup>25</sup> David Kleist, “The Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent BEPS – Some Thoughts on Complexity and Uncertainty”, *op. cit.*, p. 34.

<sup>26</sup> *Ibid.*, p. 34.

<sup>27</sup> *Ibid.*, p. 34.

од интереса специфичан начин на који БЕПС МЛИ производи своја правна дејства и његов однос са билатералним уговорима, док је за науку пореског права од интереса садржина материјалних одредаба овог мултилатералног уговора и начин на које оне решавају проблем ерозије пореске основице и премештања добити. За потребе овог дела рада суштина материјалног дела БЕПС МЛИ-а јесте да се билатерални порески уговор мења у том смислу да више није једини циљ пореског уговора да се избегне двоструко опорезивање, већ циљ држава уговорница постаје да „отклоне двоструко опорезивање, а да при томе не створе могућност за неопорезивање или снижено опорезивање кроз пореску евазију или избегавање плаћања пореза, укључујући злоупотребу пореског уговора с циљем добијања олакшица предвиђених пореским уговором“.<sup>28</sup> Поред тога, главна санкција коју предвиђа БЕПС МЛИ за обвезнике који злоупотребе порески уговор јесте да се „изузетно од пореског уговора, погодност која је прописана пореским уговором, неће одобрити том пореском обвезнику, 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, осим ако се установи да би одобравање те погодности у тим околностима било у складу с циљем и сврхом одговарајућих одредби пореског уговора“.<sup>29</sup> Дакле, држава уговорница на основу БЕПС МЛИ-а може обвезнику да ускрати погодност из пореског уговора ако се основано може закључити да је један од главних циљева његове трансакције или аранжмана била ерозија пореске основице и премештање добити.

#### 4) УТИЦАЈ ОЕЦД-А НА ПОРЕСКО ПРАВО ЕУ

Када је реч о пореском праву Европске уније, веома је важна теоријска подела пореза на тзв. посредне и непосредне порезе.

---

<sup>28</sup> „Указ од проглашењу Закона о потврђивању Мултилатералне конвенције за примену мера које се у циљу спречавања ерозије пореске основице и премештања добити односе на пореске уговоре“, члан 6. став 1. (*Сл. гласник РС – Међународни уговори*, бр. 3/2018).

<sup>29</sup> „Указ од проглашењу Закона о потврђивању Мултилатералне конвенције за примену мера које се у циљу спречавања ерозије пореске основице и премештања добити односе на пореске уговоре“, члан 7. став 1. (*Сл. гласник РС – Међународни уговори*, бр. 3/2018).

„Непосредни порези јесу они порези који економски терете привредну способност пореског обвезника погађајући непосредно његове приходе, односно његову добит, док су посредни порези они порези који се наплаћују у вези са активностима производње, потрошње или размене добара или услуга“.<sup>30</sup> У непосредне порезе спада нпр. порез на добит правних лица, порез на доходак грађана, док у посредне порезе спада нпр. порез на додату вредност (у наставку текста: ПДВ), акцизе, царине. Када је реч о посредним порезима, конкретно о ПДВ-у (као једном од најиздашнијих фискалних прихода држава), Савет ЕУ је још 2006. године усвојио Директиву 2006/112/ЕЗ којом је успостављен заједнички систем ПДВ-а на нивоу ЕУ.<sup>31,32</sup> За разлику од ПДВ-а, који је Директивом 2006/112/ЕЗ успостављен као заједнички систем на нивоу ЕУ, изгледа да ЕУ ипак није била у стању да хармонизује своје пореско законодавство и у вези са непосредним порезима, јер се сматра да питање регулисања непосредних пореза представља једно од основних принципа суверенитета држава чланица ЕУ, те је стога ово питање веома осетљиво из политичких разлога.<sup>33</sup> Пре доношења БЕПС МЛИ-а од стране ОЕЦД-а, ЕУ је у материји непосредних пореза усвојила само неколико директива.<sup>34</sup> Проблем немогућности спровођења

<sup>30</sup> Дејан Поповић, *Пореско право*, *op. cit.*, стр. 90.

<sup>31</sup> “Council Directive 2006/112/EC on the common system of value added tax”, *Official Journal of the European Union*, no. L. 347/1).

<sup>32</sup> “Council Directive 2006/112/EC on the common system of value added tax”, Article 1. paragraph 1. (*Official Journal of the European Union*, no. L. 347/1).

<sup>33</sup> Levan Maisuradze, *The Anti-Tax Avoidance Directive and its Compatibility with Primary EU Law (Competence: Subsidiarity and Proportionality)*, Lund University – Faculty of Law, Lund, 2017, p. 4.

<sup>34</sup> “Council Directive 90/435/ECC on the common system of taxation applicable in the case of parent companies and subsidiaries of different Member States”, *Official Journal of the European Communities*, no. L. 225/6; “Council Directive 2009/133/EC on the common system of taxation applicable to mergers, divisions, partial divisions, transfers of assets and exchanges of shares concerning companies of different Member States and to the transfer of the registered office of an SE or SCE between Member States”, *Official Journal of the European Union*, no. L. 310/34; “Council Directive 2003/49/EC on the common system of taxation applicable to interest and royalty payments made between associated companies of different Member States”, *Official Journal of the European Union*, no. L. 157/49; “Council Directive 2010/24/EU concerning mutual assistance for the recovery of claims relating tax, duties and other measures”, *Official Journal of the European Union*, no. L. 84/1); “Council Directive 2011/16/EU on administrative cooperation in the field

хармонизације и у материји непосредних пореза правда се тиме да се дословним тумачењем члана 288. Уговора о функционисању ЕУ може закључити да ЕУ не може да регулише материју непосредних пореза путем директива или уредби, јер се у члану помиње „обављање надлежности Уније“, док је непосредно опорезивање у надлежности држава чланица, а не ЕУ.<sup>35</sup> Дакле, главни аргумент је аргумент суверености држава чланица. Међутим, након усвајања акција против БЕПС-а од стране ОЕЦД-а, у ЕУ долази до одређених промена по питању регулисања опорезивања непосредних пореза на нивоу ЕУ. Наиме, одмах након представљања завршних извештаја ОЕЦД-а о акцијама против БЕПС-а и њиховог прихватања од стране организације Г-20, дана 8.12.2015. године Савет ЕУ је позвао државе чланице да заједнички, на нивоу ЕУ, усвоје решења у складу са ОЕЦД-овим акцијама против БЕПС-а.<sup>36</sup> Савет ЕУ је нагласио потребу за ефикасном, брзом и координисаном имплементацијом ОЕЦД-ових акција против БЕПС-а од стране држава чланица ЕУ, те предложио да то буде спроведено путем Директиве, као инструмента за реализацију ОЕЦД-ових акција против БЕПС-а.<sup>37</sup> Комисија ЕУ је одмах одговорила на овај позив Савета ЕУ и већ дана 28.1.2016. године објавила је Пакет против избегавања пореза (*Anti-Tax Avoidance Package*).<sup>38</sup> Као што се види, ОЕЦД је извршио кључан утицај на промену у ставовима ЕУ у вези са правом ЕУ да уређује непосредне порезе на нивоу ЕУ. Све до доношења завршних извештаја ОЕЦД-а о акцијама против БЕПС-а, у ЕУ се није званично размишљало о томе да се на нивоу ЕУ уведу правила о непосредним порезима. Може се сматрати да је разлог за ову „промену курса“ у ЕУ утицај и значај који ОЕЦД као међународна организација ужива у свету, а нарочито чињеница да је, у материји међународног пореског права, ОЕЦД најзначајнија организација и да се у оквиру ње формирају правци будућег деловања на глобалном нивоу у материји међународног пореског права. Иако су, начелно, државе чланице

---

of taxation and repealing Directive 77/799/ECC”, *Official Journal of the European Union*, no. L. 64/1.

<sup>35</sup> Levan Maisuradze, *The Anti-Tax Avoidance Directive and its Compatibility with Primary EU Law (Competence: Subsidiarity and Proportionality)*, *op. cit.*, p. 20.

<sup>36</sup> Anzhela Cédelle, “The EU Anti-Tax Avoidance Directive: A UK Perspective”, *British Tax Review*, Issue 4, 2016, 2016, p. 491.

<sup>37</sup> *Ibid.*, p. 491.

<sup>38</sup> *Ibid.*, p. 491.

поздравиле овај предлог, он није прошао без критика. Интересантно је да критике нису у толикој мери биле усмерене на питање суверености држава чланица ЕУ и њихове надлежности да саме уреде непосредне порезе, пре свега порез на добит правних лица. Међу главним критикама јесте да ЕУ представља посебан ентитет, са специфичним тржиштем и да се, уз пуно поштовање опсежног и исцрпног процеса консултација и аналитичког рада који се спроводи на глобалном нивоу, евалуација резултата у оквирима ЕУ спроводи у другачијем контексту и да служи другој сврси.<sup>39</sup> Наиме, резултати рада ОЕЦД-а нису имали за циљ да обезбеде процену утицаја која би одговарала захтевима ЕУ, нити су разматрали последице по специфично тржиште ЕУ.<sup>40</sup> Штавише, ОЕЦД је предложио мере које државе треба да имплементирају у борби против БЕПС-а, а Директива ЕУ у овој материји је унапред прихватила предложене мере за државе чланице ЕУ, а да се правила и мере пажљиво не процене према потребама ЕУ и њеног јединственог тржишта.<sup>41</sup> С друге стране, Комисија ЕУ је у свом предлогу о усвајању ОЕЦД-ових акција против БЕПС-а, као оправдања за потпуно прихватање предложених акција, истакла да би једнострано спровођење БЕПС акционог плана ОЕЦД-а од стране сваке државе чланице ЕУ могло да доведе до фрагментисања јединственог тржишта ЕУ стварањем сукоба националних политика и пореских препрека за компаније у ЕУ. Зато је, како је Комисија ЕУ истакла, било неопходно да се ОЕЦД-ове акције против БЕПС-а имплементирају у порески систем ЕУ и то путем директиве. У том смислу, дана 12.7.2016. године усвојена је Директива Савета ЕУ бр. 2016/1164 (*Anti Tax Avoidance Directive*), о утврђивању правила против пракси избегавања пореза којима се директно утиче на функционисање унутрашњег тржишта (у наставку текста: АТАД).<sup>42</sup> ОЕЦД-ове акције против БЕПС-а извршиле су кључан утицај на то да се на нивоу ЕУ непосредни порези регулишу директивом ЕУ, као и на само усвајање АТАД-а. Као што је представљено у наредном делу рада, АТАД има доста сличности са БЕПС МЛИ-ом, али се у неким деловима

<sup>39</sup> *Ibid.*, p. 493.

<sup>40</sup> *Ibid.*, pp. 493–494.

<sup>41</sup> *Ibid.*, p. 494.

<sup>42</sup> "Council Directive (EU) 2016/1164 laying down rules against tax avoidance practices that directly affect the functioning of the internal market", *Official Journal of the European Union*, no. L 193/1.



ипак од њега разликује. Те разлике су условљене специфичностима ЕУ и њеног јединственог тржишта.

### **5) АТАД – ОРИГИНАЛНА ПРАВНА ТЕКОВИНА ЕУ ИЛИ КОПИЈА БЕПС МЛИ-а**

Приликом поређења БЕПС МЛИ-а и АТАД-а најпре треба напоменути да је БЕПС МЛИ технички тако направљен да су га државе чланице ЕУ могле директно имплементирати у своју мрежу пореских уговора. Као што је претходно истакнуто, БЕПС МЛИ функционише упоредо са билатералним пореским уговорима и на тај начин их непосредно мења без спровођења измена пореских уговора путем протокола. С друге стране, АТАД представља директиву као специфични правни акт ЕУ, који осликава особену природу ЕУ као заједнице суверених држава.<sup>43</sup> Наиме, директива као правни акт обавезујућа је за државе чланице ЕУ, али не непосредно. Она је обавезујућа у погледу циљева и начела који су њоме утврђени, док је државама чланицама остављена слобода у погледу начина и форме имплементације тих циљева и начела у своје национално законодавство.<sup>44</sup> Сходно томе, АТАД утврђује циљеве које државе чланице ЕУ морају имплементирати у своје национално законодавство, а у циљу спречавања ерозије пореске основице и премештања добити на нивоу ЕУ. Управо је то прва, формална, разлика између БЕПС МЛИ-а и АТАД-а, јер се први инструмент примењује упоредо са пореским уговорима и непосредно их мења и допуњује, док други инструмент нема способност да се примењује непосредно, већ утврђује циљеве које државе чланице ЕУ морају непосредно да остваре на овом пољу. Наиме, и БЕПС МЛИ и АТАД имају исти циљ, а то је спречавање ерозије пореске основице и премештања добити, али су форме за постизање тог циља различите. Такође, оба инструмента су правно обавезујућа – БЕПС МЛИ као мултилатерална конвенција, у складу са правилима међународног уговорног права, а АТАД ако директива ЕУ, у складу са Уговором о функционисању ЕУ. Државе чланице ЕУ, дакле, имају два основа за имплементацију ОЕЦД-ових акција против БЕПС-а. Оне то могу урадити ратификацијом БЕПС МЛИ-а, али у сваком случају морају

---

<sup>43</sup> Будимир Кошутић, Бранко Ракић, Бојан Милисављевић, *Увод у право европских интеграција*, Универзитет у Београду – Правни факултет, Београд, 2015, стр. 257.

<sup>44</sup> *Ibid.*, стр. 257.

имплементирати АТАД. Наиме, АТАД обезбеђује да свака држава чланица ЕУ у своје национално пореско законодавство имплементира Г-20-ОЕЦД мере против БЕПС-а.<sup>45</sup> Иако су разлике између БЕПС МЛИ-а и АТАД-а првенствено формалне природе, ова два инструмента имају и неке значајне разлике материјалне природе. Оне се најпре огледају у прописивању општег анти-абузивног правила у примени пореских уговора, у начину на који се утврђује злоупотреба пореског уговора, као и у санкцији за ту злоупотребу. БЕПС МЛИ у члану 7. став 1. уводи тзв. „тест главног циља трансакције или аранжмана“ (*Principal Purpose Test* – ППТ) као опште анти-абузивне мере (*General Anti-Avoidance Rule*), у складу са којим се: „Изузетно од пореског уговора, погодност која је прописана пореским уговором, неће одобрити том пореском обвезнику, 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, осим ако се установи да би одобравање те погодности у тим околностима било у складу с циљем и сврхом одговарајућих одредби пореског уговора“.<sup>46</sup> На основу ње, држава уговорница може пореском обвезнику да ускрати све погодности из пореског уговора који је злоупотребио, ако се основано може закључити да је један од главних циљева његове трансакције или аранжмана било стицање погодности из пореског уговора. С друге стране, АТАД у члану 6. став 1. уводи тзв. опште анти-абузивно правило (ГААР) прописујући да: „За потребе обрачуна пореске обавезе пореза на добит држава чланица ЕУ не узима у обзир аранжман или низ аранжмана који нису аутентични 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 пореског уговора. Аранжман се може састојати из више корака или делова“.<sup>47</sup> Ако се утврди да је порески обвезник злоупотребио порески уговор, примениће се последица из

<sup>45</sup> Anzhela Cédelle, “The EU Anti-Tax Avoidance Directive: A UK Perspective”, *op. cit.*, p. 495.

<sup>46</sup> Такође, и Модел-конвенција *OECD*-а из 2017. године, која је усклађена са Акционим планом против БЕПС-а у члану 29. став 9. уводи тест главног циља као општу анти-абузивну меру.

<sup>47</sup> У складу са ставом 2. члана 6. *ATAD*-а, аранжман или низ аранжмана се сматрају неаутентичним у мери у којој нису успостављени из стварних комерцијалних разлога који представљају привредну стварност.

става 3. члана 6. АТАД-а: „Ако се аранжман или низ аранжмана не узима у обзир у складу са ставом 1., пореска обавеза се обрачунава у складу са националним правом“. Као што се може видети опште анти-абузивно правило из БЕПС МЛИ-а и АТАД-а имају релативно сличну формулацију за утврђивање злоупотребе пореског уговора. Међутим, када се боље погледа може се приметити да је опште анти-абузивно правило, из перспективе обвезника којем се ускраћују погодности, у БЕПС МЛИ-у строже постављено него у АТАД-у. Наиме, да би се пореском обвезнику ускратила погодност из пореског уговора према БЕПС МЛИ-у довољно је да се „основано може закључити да је стицање погодности био један од основних разлога аранжмана“. Наиме, БЕПС МЛИ не тражи да се докаже да је дошло до злоупотребе, већ захтева један много нижи степен утврђивања злоупотребе – основано закључивање, како би обвезнику била ускраћена погодности из пореског уговора. Поред тога, не тражи се да је главни циљ трансакције или аранжмана да се порески уговор злоупотреби, већ је довољно да је злоупотреба пореског уговора само један од циљева, па чак не и онај доминантни. С друге стране, да би се пореском обвезнику у складу са АТАД-ом ускратила погодност из пореског уговора, надлежни порески орган мора да докаже да „аранжман или низ аранжмана“ нису аутентични и да је главни циљ или један од главних циљева да се злоупотреби порески уговор. Дакле, у складу са АТАД-ом, држава има тежи задатак да обвезнику ускрати право на коришћење погодности из пореског уговора. Такође, и санкција коју прописује БЕПС МЛИ је строжа, јер ако се „основано закључи“ да је дошло до злоупотребе пореског уговора, обвезник губи све повластице које су му дате пореским уговором, што ће, последично, највероватније довести до двоструког опорезивања обвезника, док према АТАД-у санкција није оволико строга, јер ће у случају злоупотребе пореског уговора пореске власти државе чланице ЕУ игнорисати аранжман или низ аранжмана, те је санкција поновни обрачун пореза који порески обвезник дугује.<sup>48</sup> Из наведеног произлазе и разлози за доношење БЕПС МЛИ-а, односно АТАД-а. Наиме, док је ОЕЦД у свом акционом плану о БЕПС-у дао препоруке о томе како државе треба да дизајнирају своје пореске системе како би их учинили отпорнијим на БЕПС, ЕУ је донела АТАД с

---

<sup>48</sup> Daniela Adela Lekman, *Principal purpose tests of tax treaty law in comparison with the General Anti-Avoidance rule of the EU Anti-Tax Avoidance Directive*, op. cit., p. 36.

циљем да државе смање БЕПС активности.<sup>49</sup> Поред тога, циљ АТАД-а није да буде замена ОЕЦД-овог БЕПС МЛИ-а за потребе ЕУ. У члану 3. АТАД-а прописано је да се „овом директивом не искључује примена домаћих одредби или одредби усвојених међународним споразумом, усмерених на очување вишег степена заштите домаће основице пореза на добит“. Ово значи да АТАД поставља само минимални ниво заштите основице пореза на добит, а да су државе чланице слободне да уведу више стандарде заштите. И сами творци АТАД-а су били свесни да се на нивоу ЕУ једном директивом не може заштити основица пореза на добит од техника агресивног пореског планирања, те због тога АТАД и уводи минималне стандарде заштите основице пореза на добит, што је изричито и прописано чланом 3. АТАД-а, а истовремено обезбеђује усклађен приступ спровођења препорука ОЕЦД-а о мерама против БЕПС-а.<sup>50</sup> Однос БЕПС МЛИ-а и АТАД-а можда најбоље осликава тачка 2. преамбуле АТАД-а: „У закључцима Савета ЕУ наглашена је потреба за проналажењем заједничких, али флексибилних решења на нивоу ЕУ, у складу са акционим планом ОЕЦД-а против БЕПС-а. Осим тога, у закључцима Савета ЕУ се подржало ефикасно, брзо и координисано спровођење мера за спречавање БЕПС-а на нивоу ЕУ и сматрало се да би директиве ЕУ, када је то примерено, требале бити преферирано средство за имплементацију акционог плана ОЕЦД-а против БЕПС-а, на нивоу ЕУ. На тржишту веома интегрисаних привреда јавља се потреба за заједничким стратешким приступом и координисаним деловањем с циљем побољшања функционисања унутрашњег тржишта и што бољег искоришћавања позитивних ефеката иницијативе против БЕПС-а. Надаље, фрагментација тржишта могла би се спречити само заједничким оквиром којим би се могле уклонити постојеће неусклађености и прекинути нарушавања тржишта. На крају, националним мерама које следе заједничко усмерење широм ЕУ осигурала би се пореским обвезницима правна сигурност да ће те мере бити у складу са правом ЕУ“. Дакле, може да се закључити да циљ АТАД-а није био да представља оригинално решење у борби против БЕПС-а, већ да ОЕЦД-ова решења унесе у правни систем ЕУ. Сматрало се да директна имплементација

<sup>49</sup> Richard Collier, Seppo Kari, Olli Ropponen, Martin Simmler, Maximilian Todtenhaup, “Dissecting the EU’s Recent Anti-Tax Avoidance Measures: Mertis and Problems”, *EconPol Policy Report*, no. 8, 2018, p. 2.

<sup>50</sup> Daniela Adela Lekman, *Principal purpose tests of tax treaty law in comparison with the General Anti-Avoidance rule of the EU Anti-Tax Avoidance Directive*, *op. cit.*, p. 31.

ових решења од стране држава чланица ЕУ у своје национално пореско законодавство може да доведе до нарушавања и поделе јединственог тржишта ЕУ. Због тога је циљ АТАД-а био да на специфичан начин посредује између ОЕЦД-ових решења и националног пореског законодавства држава чланица ЕУ, како не би дошло до поделе јединственог тржишта ЕУ. Међутим, АТАД ипак посредно уноси једну промену у порески систем ЕУ. Наиме, на нивоу ЕУ једном директивом уређују се непосредни порези, за које се сматрало да спадају у искључиву надлежност држава чланица ЕУ.

## 6) ИЗВОРИ

- Cédelle, Anzhela, "The EU Anti-Tax Avoidance Directive: A UK Perspective", *British Tax Review*, Issue 4, 2016.
- Christians, Allison, Shay, Stephen E., "Assessing BEPS: Origins, Standards and Responses", *Cahiers de Droit Fiscal International*, 102A, 2017.
- Collier, Richard, Kari, Seppo, Ropponen, Olli, Simmler, Martin, Todtenhaupt, Maximilian, "Dissecting the EU's Recent Anti-Tax Avoidance Measures: Mertis and Problems", *EconPol Policy Report*, no. 08, 2018.
- Kleist, David, "The Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent BEPS – Some Thoughts on Complexity and Uncertainty", *Nordic Tax Journal*, 2018.1, 2018.
- Lang, Michael, "Introduction to the Law of Double Taxation Conventions", *IBFD 2013*, Online Book IBFD, 2<sup>nd</sup>.
- Lekman, Daniela Adela, *Principal purpose tests of tax treaty law in comparison with the General Anti-Avoidance rule of the EU Anti-Tax Avoidance Directive*, Uppsala Universitet – Department of Law, Uppsala, 2019.
- Maisuradze, Levan, *The Anti-Tax Avoidance Directive and its Compatibility with Primary EU Law (Competence: Subsidiarity and Proportionality)*, Lund University – Faculty of Law, Lund, 2017.
- Костић, Светислав В., *Међународно опорезивање у доба анксиозности*, Универзитет у Београду – Правни факултет, Београд, 2019.
- Кошутећ, Будимир, Ракић, Бранко, Милисављевић, Бојан, *Увод у право европских интеграција*, Универзитет у Београду – Правни факултет, Београд, 2015.

- Крећа, Миленко, *Међународно јавно право*, Универзитет у Београду – Правни факултет, Београд, 2018.
- Поповић, Дејан, „Да ли је могуће на глобалном нивоу регулисати избегавање двоструког опорезивања међу државама?“, *Економија*, 25(1), 2018.
- Поповић, Дејан, *Пореско право*, Универзитет у Београду – Правни факултет, Београд, 2023.

## 7) ЗНАЧАЈ ЗА РЕПУБЛИКУ СРБИЈУ

Иако АТАД суштински не доноси новине у односу на БЕПС МЛИ, јер преузима његова решења и прилагођава их потребама ЕУ, значај АТАД-а огледа се у промени курса у ЕУ по питању регулисања непосредних пореза. Непосредни порези, захваљујући АТАД-у, полако излазе из сфере искључиве надлежности држава чланице и почињу да се регулишу на нивоу ЕУ. У том смислу, АТАД представља значајан корак унапред и поставља темеље за један други, далекосежнији, законски предлог Комисије ЕУ о консолидованој основици пореза на добит у оквирима ЕУ.<sup>51</sup> Иако АТАД, у сваком случају, представља корак напред за систем непосредних пореза на нивоу ЕУ, проблем БЕПС-а ЕУ неће бити у стању да реши самостално. ЕУ не функционише изоловано од остатка света, већ у интеракцији са њим. Због тога, будући да могућност пореског планирања, и поред АТАД-а, неће бити значајно смањена, а да се подстицаји за премештање стварних комерцијалних активности у државе са ниским стопама пореза на добит неће смањити, мере против БЕПС-а успостављене АТАД-ом нису адекватне за стварање стабилног система пореза на добит на дуге стазе.<sup>52</sup> Чак и када би се нашао дугорочно одржив принцип за овај проблем у оквиру ЕУ, који би успео да смањи БЕПС активности, а уједно и да превазиђе негативне ефекте који се одражавају на компаније у виду трошкова усклађености пословања и у виду правне несигурности због веће сложености, бројни проблеми и даље остају.<sup>53</sup> Пре свега питање униформности пореских

<sup>51</sup> Anzhela Cédelle, “The EU Anti-Tax Avoidance Directive: A UK Perspective”, *op. cit.*, p. 491.

<sup>52</sup> Richard Collier, Seppo Kari, Olli Ropponen, Martin Simmler, Maximilian Todtenhaup, “Dissecting the EU’s Recent Anti-Tax Avoidance Measures: Mertis and Problems”, *op. cit.*, p. 32.

<sup>53</sup> *Ibid.*, p. 2.

<sup>54</sup> *Ibid.*, p. 2.

уговора на глобалној основи. Сходно томе, решавање проблема БЕПС активности се, заправо, једино може постићи реформом кључних принципа и начела међународног пореског права на глобалном нивоу.<sup>54</sup> Поред тога, извештаји огранака Међународне фискалне асоцијације, који се налазе у државама чланицама ЕУ, показују да акције ЕУ снажно подржавају имплементацију ОЕЦД-ових мера против БЕПС-а, иако имплементација домаћих мера из АТАД-а остаје непотпуна.<sup>55</sup> Имајући у виду да је за постизања избегавања двоструког опорезивања, уз успешно онемогућавање двоструког неопорезивања, неопходна униформност пореских уговора на глобалној основи, даљи прогресивни развој међународног пореског права и стварање успешних мера у борби против БЕПС-а ће се, вероватно, одвијати у оквирима ОЕЦД-а. У том процесу ЕУ не би требало да се креће другим, одвојеним правцем, већ би морала активно да учествује у активностима и акцијама ОЕЦД-а. Само тако би ЕУ успела успешно да реши проблем БЕПС-а на свом унутрашњем тржишту. Из претходне анализе произилази да би и Република Србија имала користи од наведеног прогресивног развоја међународног пореског права, нарочито у контексту њеног приступања ЕУ, будући да само заједничким напорима држава широм света, усмереним ка истом циљу, она би могла да оствари своје виталне интересе на овом плану, па и да стекне могућност да се ефикасно супротстави агресивном пореском планирању мултинационалних компанија, а да при томе не уруши своју правну сигурност и извесност за пореске обвезнике.

---

<sup>55</sup> Allison Christians, Stephen E. Shay, "Assessing BEPS: Origins, Standards and Responses", *Cahiers de Droit Fiscal International*, 102A, 2017, p. 50. Интернет: [https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract\\_id=2997548](https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=2997548), 22.3.2024.

**THE INFLUENCE OF THE PROGRESSIVE DEVELOPMENT  
OF INTERNATIONAL TAX LAW WITHIN THE FRAMEWORK OF THE OECD  
ON THE TAX LAW OF THE EUROPEAN UNION**

Marko PAŠTAR\*

**Abstract:** The paper examines the impact of the progressive development of international tax law within the Organisation for Economic Cooperation and Development (OECD) framework on the Tax Law of the European Union (EU). Through the analysis of the activities of the OECD in the previous few decades, the author concludes that this organisation made a significant contribution to the systematisation and legislation of the rules of international tax law, leading in many respects ahead of the United Nations. Using the Tax Law Institute's method of conceptual analysis of "tax base erosion and profit shifting", the author presents the latest legal solutions proposed by the OECD, accepted at the world level. Through a comparative analysis, the author also examines the relationship between the OECD's general anti-abuse rule against tax base erosion and profit shifting and the general anti-abuse rule accepted within the EU. In the final part of the paper, the author presents the results of the analysis, which determine that in solving the problem of erosion of the tax base and profit shifting, with the help of the general anti-abuse rule, the OECD exerted a significant, even decisive influence on the EU rules. In this sense, the general legal act of the EU in this matter represents an adaptation to its specific needs for solutions previously adopted by the OECD.

**Keywords:** International tax law, tax base erosion and profit shifting, OECD, EU, BEPS MLI, ATAD.

---

\* Lawyer, Belgrade. E-mail: [advokatmarkopastar@gmail.com](mailto:advokatmarkopastar@gmail.com), <https://orcid.org/0009-0002-0838-307X>