

Драјан БОСАНКИЋ
Нуро Alpe-Adria-Leasing, Београд

АНТИ-АБУЗИВНА ПРАВИЛА ЗА СПРЕЧАВАЊЕ ПОРЕСКЕ ЕВАЗИЈЕ КОРИШЋЕЊЕМ ТЕХНИКА МЕЂУНАРОДНОГ ПОРЕСКОГ ПЛАНИРАЊА

Резиме

У условима либерализације и глобализације светске привреде водећу улогу у међународном пословању имају мултинационалне компаније, које у изрази за што вишим профитним циљевима, активно користе технике међународног пореског планирања, као саставни део своје пословне политике. Како би са једне стране привукла стране директне инвестиције свака држава тежи да обликује свој порески систем на начин да буде што атрактивнији са аспекта улагања, док са друге стране, истовремено, мора да обрати пажњу и на то да пореска правила спрече, односно што више умање пореску евазију, за шта се, између осталог, користе оштра и посебна анти-абузивна правила. У раду се анализирају најважнија анти-абузивна правила са аспекта међународног пореског планирања и врше поређења са српским пореским системом. Закључак извршене анализе је да, иако у Србији постоји значајан број анти-абузивних правила за спречавање пореске евазије, постоји простор за побољшање пореског система бољом практичном применом важних правила, дојуним постојећих, као и усвајањем недостижних правила.

Кључне речи: међународно пореско планирање, анти-абузивна правила, пореска евазија, мултинационалне компаније.

I Појам и врсте техника међународног пореског планирања

Као последица актуелних процеса либерализације и глобализације светске привреде мултинационалне компаније (у даљем тексту: МНК) постале су главни субјекти на међународној економској сцени. Организујући своје пословање, усмерено на остваривање што већег профита, МНК спроводе пословну политику коју у значајној мери чини и пореска политика. Због претежно међународног карактера пословања, пореска политика МНК такође значајним делом има међународни карактер. Оперативно, међународна пореска политика МНК спроводи се путем различитих техника међународног пореског планирања. Међународно пореско планирање може да се дефинише као организовање комерцијалних, односно личних послова неког лица на начин којим се минимизује његова глобална пореска обавеза.¹ Може се, дакле, рећи да појам техника међународног пореског планирања обухвата послове, процесе, начине организовања, структурирања трансакција и све друге активности МНК са примарним фокусом усмереним на остваривање што ниже ефективне пореске стопе.

У међународном пословању постоје три нивоа опорезивања за које је могуће спроводити технике међународног пореског планирања:

- пореско планирање у земљи улагања (дестинације) – на овом нивоу задатак међународног пореског планирања јесте да пружи адекватан одговор у вези избора између различитих пословних алтернатива, као што су избор јединице пословања, избор облика улагања капитала, избор између куповине средстава или куповине акција и друго;
- пореско планирање на путу од земље дестинације до земље резиденства инвеститора, за шта се најчешће користе одредбе уговора о избегавању двоструког опорезивања закљученог између две земље;
- пореско планирање у земљи резидентства инвеститора, за које међународно пореско планирање треба да пружи одговор у вези избора пореске јурисдикције у којој ће МНК бити резидент.²

За све горе наведене нивое опорезивања могуће је спроводити одређене технике међународног пореског планирања, чији је крајњи циљ, као што је већ напоменуто, што нижа ефективна пореска стопа, односно што нижи трошкови по основу пореза.

1 Гордана Илић-Попов (ур.), *Правне основе њореској савејтовања*, Београд, 2007, стр. 353.

2 Г. Илић-Попов (ур.), *нав. дело*, стр. 353–359.

II Линија разграничења између међународног пореског планирања, законите и незаконите пореске евазије

Како међународно пореско планирање за циљ има што ниже трошкове по основу пореза, односно што нижу ефективну пореску стопу, поставља се питање које трансакције спадају у домен међународног пореског планирања, а које могу да се окараактеришу као пореска евазија.

Пореска евазија може бити незаконита и законита. Незаконита пореска евазија (енгл. *tax evasion*) обухвата оне поступке пореског обвезника усмерене на избегавање плаћања пореза којима се крши порески закон. Таква евазија санкционисана је на терену казненог права. Законита пореска евазија (енгл. *tax avoidance*) постоји када порески обвезник умањује пореску обавезу, не кршећи при том пореске прописе. Она се јавља у два вида и то као:

- легитимно минимизовање пореске обавезе (нпр. у виду уздржавања од потрошње опорезованих производа, супституције оштрије опорезованог артикла блаже опорезовним, искоришћавање законом пружене пореске олакшице у виду убрзане амортизације појединих основних средстава и сл.); и
- нелегитимно минимизовање пореске обавезе – неприхватљиво у смислу да, иако закон није прекршен, долази до онемогућавања остваривања циљева ради којих је донет.

Легитимно минимизовање пореске обавезе није предмет анти-абузивног деловања, нелегитимно, међутим, јесте.³

Међународно пореско планирање спада у легитимну закониту пореску евазију, означавајући се другачије и као прихватљива пореска евазија (енгл. *acceptable tax avoidance*). Суштинска разлика, дакле, између законите и незаконите пореске евазије састоји се у томе што је законита пореска евазија законом дозвољена, док незаконита пореска евазија законом није дозвољена. Мање јасна разлика је, међутим, између легитимне и нелегитимне законите пореске евазије из разлога што већина земаља признаје право пореским обвезницима да организују своје пословање на начин који им омогућава плаћање што мањег пореза.⁴ Како би било испитано да ли одређена трансакција представља нелегитимну закониту пореску евазију, конкретна трансакција би морала да буде подвргнута следећим тестовима:

3 Дејан Поповић, *Пореско право*, 10. издање, Београд, 2013, стр. 48–49.

4 Raffaele Russo (ed.), *Fundamentals of International Tax Planning*, Amsterdam, 2007, стр. 49.

- тест намере;
- тест постојања елемената артифицијелности („вештачкој“);
- тест пореске уштеде; и
- тест постојања решења надлежног пореског органа.⁵

III Анти-абузивна правила – упоредна анализа

Порески органи једне земље, опште говорећи, могу да се супроставе нелегитимној законитој пореској евазији на два начина:

- тумачењем према економској суштини (енгл. *substance over form doctrine*); и
- анти-абузивним законодавством.⁶

Анти-абузивна правила (енгл. *anti-avoidance rules*) за спречавање пореске евазије коришћењем техника међународног пореског планирања деле се на:

- домаћа анти-абузивна правила;
- анти-абузивна правила садржана у уговорима о избегавању двоструког опорезивања; и
- остале мере за спречавање ерозије пореске основице.⁷

1. Домаћа анти-абузивна правила

а) Општа анти-абузивна правила

Општа анти-абузивна правила представљају домаћа правила која омогућавају пореским властима да на другачији начин третирају трансакцију чији је једини или главни циљ прибављање неоправданих пореских користи. Велики број домаћих пореских система садрже таква правила, било у виду директних одредби инкорпорисаних у оквиру пореских прописа, било у форми општих принципа злоупотребе права, генерално развијених од стране локалних судова у домаћој судској пракси. Обим ових правила варира од једне до друге јурисдикције и у неким случајевима такође зависи од тога каква је пореска корист прибављена, у тој или некој другој јурисдикцији, односно да ли губитак пореских прихода погађа приходе домаће или стране земље.⁸

5 Д. Поповић, *нав. дело*, стр. 50–51.

6 Д. Поповић, *нав. дело*, стр. 51–56.

7 R. Russo, *нав. дело*, стр. 207–240.

8 R. Russo, *нав. дело*, стр. 207–208.

У оквиру српског пореског права општа анти-абузитивана правила садржана су у чл. 9 Закона о пореском поступку и пореској администрацији (у даљем тексту: ЗППА). Овим чланом дефинише се начело фактицитета на следећи начин:

- пореске чињенице утврђују се према њиховој економској суштини (тумачење према 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.⁹

б) Правила у вези са страним контролисаним компанијама

Правила у вези са страним контролисаним компанијама (енгл. *controlled foreign company rules, CFC rules*, у даљем тексту: ЦФЦ правила), у општем смислу, представљају правила која дају право земљи да опорезује своје резидентне пореске обвезнике за приход остварен од стране иностраног ентитета контролисаног од стране резидентног пореског обвезника. Заправо, могућност вршења контроле над иностраним ентитетом омогућава резидентном пореском обвезнику да каналише приходе ка иностраном ентитету и да одложи дистрибуцију профита оствареног од стране нерезидентног ентитета и на тај начин оствари одлагање пореза које у појединачним случајевима може да буде неодређено. Образложење за постојање ових правила полази од претпоставке да резидентни порески обвезник може, коришћењем различитих структура, да преусмери профите на стране контролисане компаније које су субјекти повољнијег пореског третмана на остварени приход. Ово омогућава пореском обвезнику да одложи своју пореску обавезу до момента репатријације профита. Како би спречили ово одлагање, домаћи порески системи садрже правила која омогућавају пореским властима да опорезују приходе остварене од страних контролисаних компанија на крају године, чиме се елимишу користи проистекле од одлагања.

Сам појам „контрола“ може да буде тумачен на различите начине од стране различитих земаља, а у неким случајевима се ЦФЦ правила

9 Закон о пореском поступку и пореској администрацији (*Службени гласник РС*, бр. 80/02, 84/02 – исправка, 23/03 – исправка, 70/03, 55/04, 61/05, 85/05 – др. закон, 62/06 – др. закон, 61/07, 20/09, 72/09 – др. закон, 53/10, 101/11, 2/12 – исправка, 93/12, 47/13, 108/13, 68/14), чл. 9.

такође примењују и на повезане компаније. Ипак, крајњи ефекти било којих ЦФЦ правила у основи су исти, а то је опорезивање на текућој основи прихода нерезидентних ентитета у чијој власничкој структури учествују резидентни порески обвезници.¹⁰

ЦФЦ правила се користе, дакле, од стране многих земаља као средство за спречавање ерозије домаће пореске основице и како би се резиденти обесхрабрили да пребацују своје приходе у јурисдикције које не намећу порезе, односно намећу порезе по ниским стопама.¹¹

И поред изузетног значаја које ЦФЦ правила имају као средство за спречавање ерозије домаће пореске основице, српско пореско законодавство не садржи ова правила, што за последицу може да има коришћење ове чињенице приликом структурирања трансакција, на начин на који би крајњи ефекат могао да буде умањење пореске основице и последично томе нижи ниво јавних прихода.

Као супститут ЦФЦ правилима у Србији могло би да буде коришћено начело фактицитета садржано у чл. 9 ЗПППА, али је у вези овога такође потребно да се напомене да су и управна и судска пракса у домену примене начела фактицитета у Србији прилично оскудне.¹²

в) Правила у вези са ушањеном капитализацијом

Приликом структурања извора финансирања за своју зависну компанију, МНК као матична компанија доноси одлуку о врсти капитала који ће да буде пласиран у зависну компанију. Другим речима, МНК доноси одлуку о висини сопственог и позајмљеног капитала којим ће се финансирати зависна компанија. У случајевима када се матична и зависна компанија налазе у оквиру две различите пореске јурисдикције, износ сопственог капитала који матична компанија пласира зависној утицаће на поделу опорезивих профита између те две јурисдикције.

Са пореског аспекта, третман накнаде плаћене за коришћење позајмљеног или сопственог капитала, суштински се разликује. Опште говорећи, плаћене камате, као цена за позајмљени капитал, представљају одбитну ставку приликом утврђивања обвезникове пореске основице, док са друге стране, дивиденде, као накнада за сопствени капитал, такође опште говорећи, не представљају одбитну ставку приликом утврђивања обвезникове пореске основице. На основу овога очигледно

10 R. Russo, *нав. дело*, стр. 212–213.

11 Deloitte, *Guide to Controlled Foreign Company Regimes*, 2014, доступно на адреси: <http://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/global/Documents/Tax/dttl-tax-guide-to-cfc-regimes-210214.pdf>, 7.9.2014, стр. 1.

12 Д. Поповић, *нав. дело*, стр. 56.

је да различит порески третман дивиденди и камата ствара могућности за активно вођење међународног пореског планирања.

Правила о утањеној капитализацији (енгл. *thin capitalization rules*) имају за циљ да онемогуће одбијање одређеног износа трошкова камата приликом утврђивања обвезникове пореске основице, када однос између позајмљеног и сопственог капитала пређе одређени ниво.

У оквиру српског пореског законодавства правила о утањеној капитализацији садржана су у чл. 62 Закона о порезу на добит правних лица (у даљем тексту: ЗПДПЛ) којим је прописано да:

- код дуга према повериоцу са статусом повезаног лица, пореском обвезнику, изузев банци и привредном друштву које обавља делатност финансијског лизинга, се признаје као расход у пореском билансу износ камате и припадајућих трошкова на зајам, односно кредит до висине четвороструке вредности обвезниковог сопственог капитала;
- за банке и даваоце финансијског лизинга лимит представља десетоструки износ обвезниковог сопственог капитала;
- сопствени капитал се дефинише као разлика између активе на коју обвезник остварује приход и дугова са њом повезаних, с тим што су актива и дугови упросечени за стање на дан 1. јануара и 31. децембра текуће године.¹³

и) Анти-абузивна правила за пореске рајеве

Поједини домаћи порески системи садрже норме чији је циљ спречавање коришћења јурисдикција означених као порески рајеви. Анти-абузивна правила за пореске рајеве (енгл. *anti-tax haven rules*) садрже одредбе које, између осталог, не признају као одбитак трошкова настале у трансакцијама са ентитетима лоцираним у оквиру пореских рајева. Такође, неке земље намећу више стопе пореза по одбитку за плаћања учињена у корист ентитета који се налазе на листи јурисдикција означених као порески рајеви.¹⁴

Што се тиче српског пореског права, анти абузивна правила за пореске рајеве садржана су у ЗПДПЛ, који прописује која јурисдикција се сматра јурисдикцијом са преференцијалним пореским системом (пореским рејем), као и које лице се сматра нерезидентним правним лицем

13 Закон о порезу на добит правних лица (*Службени гласник РС*, бр. 25/01, 80/02 – др. закон, 80/02, 43/03, 84/04, 18/10, 101/11, 119/12, 47/13, 108/13; даље у фуснотама: ЗПДПЛ), чл. 62.

14 R. Russo, *нав. дело*, стр. 228.

из јурисдикције са преференцијалним пореским системом.¹⁵ Даље, истим законом прописано је да се на приходе које оствари нерезидентно правно лице из јурисдикције са преференцијалним пореским системом обрачунава и плаћа порез по одбитку по стопи од 25%,¹⁶ док је за остале нерезидентне пореске обвезнике стопа пореза по одбитку 20%, уколико међународним уговором о избегавању двоструког опорезивања није другачије уређено.¹⁷

Посебним правилником српско пореско законодавство дефинише листу од 51 пореске јурисдикције означене као јурисдикције са преференцијалним пореским системом.¹⁸

Могло би се дакле рећи да српско пореско законодавство прописује анти-абузивна правила за пореске рајеве која значајно отежавају и чине неефикасним коришћење техника међународног пореског планирања у којима су укључени и ентитети лоцирани у оквиру пореских рајева. Практично међутим, ипак постоји простор за коришћење ентитета лоцираних у пореским рајевима за спровођење одређених техника међународног пореског планирања, посебно имајући у виду одсуство ЦФЦ правила, као и практичан изостанак примене начела фактицитета.

д) Сиречавање двоструког коришћења губитка за пореско консолидовање

Одређеним техникама међународног пореског планирања могуће је да се остварени губитак у једној компанији два пута искористи у оквиру пореског консолидовања у два различита пореским јурисдикцијама, на који начин се двоструко остварују пореске уштеде по једном истом основу. За спровођење ове технике (која се означава и као агресивно пореско планирање)¹⁹ неопходни су следећи предуслови:

- матична компанија мора да буде лоцирана у земљи у којој су дозвољена пореска ослобађања за губитке остварене у иностраним ораницама;
- огранак мора да буде у земљи у којој постоји могућност пореског консолидовања и у којој је дозвољено да огранак буде врховни ентитет у оквиру групе за пореско консолидовање.²⁰

15 ЗПДПЛ, чл. 3а.

16 ЗПДПЛ, чл. 40, ст. 3.

17 ЗПДПЛ, чл. 40, ст. 1.

18 Правилник о листи јурисдикција са преференцијалним пореским системом (*Службени гласник РС*, бр. 122/12).

19 OECD, *Corporate Loss Utilisation through Aggressive Tax Planning*, 2011, доступно на адреси: <http://dx.doi.org/10.1787/9789264119222-en>, 7.9.2014, стр. 9-10.

20 R. Russo, *нав. дело*, стр. 149-150.

На основу ЗПДПЛ, повезана правна лица²¹ имају право да траже пореско консолидовање под условом да су сва повезана правна лица резиденти Републике Србије.²² Посебним правилником ближе се уређује начин спречавања двоструког ослобођења или двоструког опорезивања појединих позиција у консолидованом пореском билансу.²³

Наведена анти-абузивна правила у великој мери постижу свој циљ ако су сва повезана правна лица лоцирана у Србији. Међутим, ако се примени међународни сценарио, односно уколико у оквиру групе постоје и повезана правна лица која нису порески резиденти Србије, јављају су одређени проблеми у вези примене ових правила и отвара простор за ерозију пореске основице. Наведени проблеми најбоље могу да буду сагледани анализом једног хипотетичког примера. Претпоставимо, примера ради, да је у Србији основана фирма са специјалном наменом за финансирање (*FinCo*) од стране иностране компаније (*ParCo*). *FinCo* је високо задужена компанија чији је кредитор *ParCo* (при чему се поштују правила о утањеној капитализацији и при чему је цена кредита у складу са принципом ван дохвата руке²⁴) и по ком основу *FinCo* плаћа камату *ParCo*. Претпоставимо даље да се *ParCo* налази у Холандији, са којом Србија има закључен уговор о избегавању двоструког опорезивања и према којем се на камате које *FinCo* плаћа *ParCo* не обрачунава и не плаћа порез по одбитку. Са друге стране, *FinCo* је власник компаније у Србији (*SubCo*) која се бави профитабилним послом. Пошто је износ кредита који *FinCo* користи значајно већи од износа кредита који *FinCo* пласира, финансијски расходи које *FinCo* остварује значајно превазилазе њене финансијске приходе и по том основу *FinCo* исказује нето губитак. Обе компаније у Србији испуњавају услове за пореско консолидовање и *FinCo* користи право да у консолидованом пореском билансу пребије нето добитак који је исказао *SubCo* са својим губитком и на тај начин умањи пореску основицу. Пошто *ParCo* није порески резидент Србије, његов опорезиви нето резултат се не користи приликом пореског консолидовања, иако је *ParCo*, у принципу, остварио значајне финансијске приходе од *FinCo*.²⁵ Како порески си-

21 Групу повезаних правних лица у смислу ЗПДПЛ чине матично правно лице и зависна правна лица ако међу њима постоји непосредна или посредна контрола над најмање 75% акција или удела.

22 ЗПДПЛ, чл. 55, ст. 2.

23 ЗПДПЛ, чл. 56, ст. 5 и Правилник о садржају пореског биланса и другим питањима од значаја за начин утврђивања пореза на добит правних лица (*Службени гласник РС*, 99/10, 8/11, 13/12 и 8/13), чл. 15.

24 Више о принципу ван дохвата руке видети у: Српско фискално друштво, *Смернице ОЕЦД за примену правила о трансферним ценама за мултинационална предузећа и пореске управе*, Београд, 2010, стр. 35–60.

25 У Холандији се, под одређеним условима, приход остварен по основу камата од страних компанија третира као дивиденда и не подлеже опорезивању. Ради се

стем Холандије, под одређеним условима такође дозвољава пореско консолидовање, јасно је да губитак остварен од стране *FinCo* може по други пут да буде искоришћен приликом пореског консолидовања. Наведени пример јасно показује да анти-абузивна правила нису успела да спрече ерозију пореске основице у међународном сценарију и да је део профита коришћењем специфичности уговора о избегавању двоструког опорезивања пребачен у другу пореску јурисдикцију без плаћеног пореза у земљи извора.

2. Анти-абузивна правила садржана у уговорима о избегавању двоструког опорезивања

Међу најзначајнијим претпоставкама за технике које се користе за пореско планирање од земље дестинације до земље резиденства спадају одредбе уговора о избегавању двоструког опорезивања закљученог између две земље. Србија тренутно има мрежу од 54 закључених уговора о избегавању двоструког опорезивања.²⁶ Најважнија анти-абузивна правила садржана у уговорима о избегавању двоструког опорезивања односе се на дефинисање појма стварног власника, као и тумачења уговора о избегавању двоструког опорезивања.

а) *Стварни власник*

Модел-конвенција ОЕЦД уговора о избегавању двоструког опорезивања предвиђа да се, дивиденде, камате и ауторске накнаде које настају у држави уговорници, а исплаћују се резиденту друге државе уговорнице, могу опорезивати у тој другој држави. Међутим, и земља извора такође има право да опорезује дивиденде, камате и ауторске накнаде, при чему је то њено право ограничено ако је стварни власник резидент друге државе уговорнице.

Термин „стварни власник“ први пут је укључен у Модел-конвенцију ОЕЦД 1977. Разлог за увођење овог термина био је и још увек је, превенција пореске евазије, односно спречавање резидента земље да полаже право на користи од уговора у вези са инвестицијама учињеним у другој земљи преко посредника резидента треће земље.²⁷

Коментари Модел-конвенције ОЕЦД на чланове 10, 11 и 12 садрже неке генералне смернице за интерпретацију термина стварни власник.

дакле о постојању хибридног финансијског инструмента, који се са становишта холандских прописа третира као улагање сопственог капитала, а са становишта српских прописа има облик позамљеног капитала (кредита).

26 Доступно на адреси: <http://www.mfin.gov.rs/pages/issue.php?id=7063>, 11.9.2014.

27 R. Russo, *нав. дело*, стр. 229.

Тако, примера ради, у ставу 12.1 Коментара Модел-конвенције ОЕЦД за чл. 10 се наводи да се термин „стварни власник“ не користи у уском техничком смислу, већ га треба разумети у контексту и у светлу циљева и сврхе Конвенције, укључујући избегавање двоструког опорезивања и спречавања пореске утаје и евазије.²⁸

б) Тумачење уговора о избегавању двоструког опорезивања

Поред примене изричитих одредби за спречавање абузивне праксе усмерене ка остваривању неоснованих користи од уговора о избегавању двоструког опорезивања, такође постоји и могућност да остваривање користи од уговора буде одбијено из разлога интерпретације одговарајућег уговора, на основу принципа међународног јавног права. Одбијање ће бити засновано на тумачењу одговарајућег уговора у складу са међународним јавним правом,²⁹ на основу правила садржаних у Бечкој конвенцији о уговорном праву из 1969. године према чијем чл. 31 уговор мора добронамерно да буде тумачен у његовом контексту и у светлости његовог предмета и његовог циља.³⁰ Такође од значаја су и чл. 32 који је посвећен допунским средствима тумачења, као и чл. 33 којим се дефинише који је текст уговора веродостојан, у случају да је уговор оверен на два или више језика.

С обзиром на то да се већина важећих уговора о избегавању двоструког опорезивања заснива на решењима Модел-конвенције ОЕЦД поставља се питање улоге Коментара Модел-конвенције ОЕЦД. Иако је неспорно да Коментар Модел-конвенције ОЕЦД представља широко прихваћени водич за тумачење и примену пореских уговора заснованих на том моделу, ипак постоје дилеме у погледу правног статуса Коментара.³¹

3. Остале мере за спречавање ерозије пореске основице

Поред горе наведених, постоје и други начини за борбу против структура сачињених са намером пребацивања опорезивих прихода у јурисдикције са ниским порезима. Ово је често случај са тзв. компанијама са специјалном наменом (енгл. *special purpose vehicles, SPV*) које након

28 OECD, *Model Tax Convention on Income and Capital*, OECD Publishing, 2014, стр. 189.

29 R. Russo, *нав. дело*, стр. 236.

30 Дејан Поповић, Светислав В. Костић, *Уговори Србије о избегавању двоструког опорезивања. Правни оквир и тумачење*, Београд, 2009, стр. 29.

31 Више о томе видети у: Д. Поповић, С. Костић, *нав. дело*, стр. 31–35.

реализације трансакције због које су основане, бивају или ликвидиране, или постају неактивне компаније (енгл. *dormant companies*).³²

Два главна тумачења у том погледу тичу се концепта резиденства и сталне пословне јединице.

а) Резиденство

У ситуацији када резидентни порески обвезник контролише страну компанију која остварује приходе у истој или трећој земљи, неке државе могу да доведу у питање овакве структуре коришћењем концепта резиденства. Тако, примера ради, на основу домаћих правила компанија се може третирати као резидент за пореске сврхе, уколико се седиште стварне управе компаније налази на територији те земље.

Уколико је између две државе закључен уговор о избегавању дво-струког опорезивања и уколико је једно правно лице основано у једној држави уговорници, али има седиште стварне управе у другој, оно ће се сматрати резидентом само оне државе уговорнице у којој му се налази седиште стварне управе.³³

ЗПДПЛ дефинише појам резидента као правно лице које је основано или место стварне управе и контроле на територији Републике Србије.³⁴ Законом се не дефинише детаљније појам стварне управе и контроле, чиме се примена теста стварне управе и контроле значајно отежава.

б) Стална пословна јединица

Стална пословна јединица (енгл. *permanent establishment*) је праг које пословање предузећа једне државе мора да пређе у држави извора како би ова друга држава могла да опорезује добитак од тог пословања. Стална пословна јединица није статусни облик организовања пословања, већ начин на који се оно одвија у држави извора. Другим речима, стална пословна јединица је фикција пореског права, скуп услова чијим испуњењем држава извора добија право да опорезује добитак од пословања предузећа друге државе.³⁵

Појам сталне пословне јединице дефинисан је у ЗПДПЛ као свако стално место пословања преко којег нерезидентни обвезник обавља делатност.³⁶

32 R. Russo, *нав. дело*, стр. 237.

33 Д. Поповић, С. Костић, *нав. дело*, стр 70.

34 ЗПДПЛ, чл. 2, ст. 2.

35 Д. Поповић, С. Костић, *нав. дело*, стр 74.

36 ЗПДПЛ, чл. 4, ст. 1.

Јасно је да се приликом спровођења техника међународног пореског планирања изузетна пажња обраћа на испуњеност услова за настанак сталне пословне јединице, јер испуњавањем услова за настанак сталне пословне јединице настаје и пореска обавеза и са тиме у вези трошкови чије минимизовање представља један од главних циљева пореског планирања.

IV Закључак

Светска привреда је захваљујући актуелним процесима либерализације и глобализације постала сцена на којој главну улогу имају МНК. У потрази за што вишим профитима МНК активно користе технике међународног пореског планирања како би оствариле што нижу ефективну пореску стопу.

Међународно пореско планирање представља појаву коју не треба забранити и онемогућити, већ пре свега искористити и ограничити њене негативне појавне облике. Основни предуслов за ограничење и спречавање негативних ефеката међународног пореског планирања јесте пореско законодавство које у себи садржи како општа тако и посебна анти-абузивна правила и које је са једне стране довољно атрактивно да привуче стране директне инвестиције, док са друге стране елиминише или значајно умањује негативне ефекте на јавне приходе које земља домаћин може да има због трансфера опорезивих профита у алтернативне пореске јурисдикције путем расположивих техника међународног пореског планирања.

Иако садржи значајан број општих и посебних анти-абузивних правила, порески систем Србије могуће је даље унапредити и учинити ефикаснијим како оперативном применом и побољшањем постојећих правила, тако и усвајањем недостајућих правила. Основ за ово свакако представља стално стручно усавршавање и праћење актуелности из области пореског права особа које учествују како у креирању, тако и у примени пореских прописа.

Dragan BOSANKIĆ
Hypo Alpe-Adria-Leasing, Belgrade

ANTI-AVOIDANCE RULES FOR PREVENTING TAX EVASION BY USING TECHNIQUES OF INTERNATIONAL TAX PLANNING

Summary

In terms of liberalization and globalization of the world economy leading role in international business have multinational companies, who in looking for having higher profit rates, actively use techniques of international tax planning as an integral part of its business policy. In order to attract foreign direct investment each country tends to shape its own tax system in a way that is as attractive in terms of investment, but on the other hand it must also pay attention to the tax rules to prevent or reduce as much as possible tax avoidance, for what, among other things, are used general and specific anti-avoidance rules. This paper analyzes the most important anti-avoidance rules in terms of international tax planning and performs comparisons with the Serbian tax system. The conclusion of the analysis is that, although Serbia has a significant number of anti-avoidance rules to prevent tax evasion, there is room for improvement of the tax system by better practical application of the existing rules, amendment of existing, as well as the adoption of the missing rules.

Key words: *international tax planning, anti-avoidance rules, tax avoidance, multinational companies.*