

Милош Васовић,
Докторанд Правног факултета,
Универзитет у Београду

ОРИГИНАЛНИ НАУЧНИ РАД
10.5937/zrpfno-27818

UDK: 336.2:336.226.12(497.11)
Раd примљен: 05.08.2020.
Раd прихваћен: 23.09.2020.

СТВАРНИ ВЛАСНИК ПРИХОДА КАО АНТИ-АБУЗИВНА МЕРА У СРПСКОМ ПОРЕСКОМ ЗАКОНОДАВСТВУ

Апстракт: Закон о порезу на добит правних лица садржи одредбу о стварном власнику прихода, која представља један од услова за примену преференцијалне пореске стопе пореза на добит по одбитку из уговора о избегавању двоструког опорезивања (УИДО). Предмет истраживања јесте недефинисаност термина стварног власника у оквиру наведеног закона, што може довести до искоришћавања преференцијалних пореских стопа из УИДО путем пореског планирања, које подразумева коришћење проточних компанија и „пробирања уговора“ (енг.: *treaty shopping*). Међу пореским стручњацима су мишљења о карактеру одредбе стварног власника подељена, односно даје јој се карактер анти-абузивне мере као и правила за приписивање прихода. Анализираћемо тренутни карактер одредбе стварног власника у српском пореском законодавству и начин њене неадекватне примене, услед чега може доћи до губљења пореских прихода. Аутор се залаже за анти-абузивни карактер одредбе стварног власника у српском законодавству и испитује однос и примену између тако дефинисане домаће одредбе и чланова 10-12 УИДО, ОЕСД Модел-конвенције и Коментара, а како би се онемогућио приступ преференцијалној пореској стопи из УИДО проточним компанијама услед „пробирања уговора“. На крају, аутор указује на разлоге зашто је Србији потребно да одредби стварног власника прихода припише карактер анти-абузивне мере.

Кључне речи: концепт стварног власника, проточне компаније, уговори о избегавању двоструког опорезивања, злоупотреба уговора, пореско планирање.

* vasovic.milos@gmail.com

1. Увод

Концепт стварног власништва прихода није својствен државама које примењују континентално право, међу којима је и Србија која је преузела концепт стварног власника из OECD Модел-конвенције, али само као идеју, без даље разраде. С обзиром на то да је појам стварног власника широка област за истраживање, држаћемо се уско само испитивања евентуалне законске разраде наведеног појма у оквиру члана 40а Закона о порезу на добит правних лица, његове анти-абузивне садржине и односа са пореским уговорима, OECD Модел-конвенцијом и Коментаром.

Пре свега, како бисмо схватили сврху и начин примене одредбе стварног власника, осврнућемо се на историју настанка наведеног концепта. Даље, анализираћемо тренутну примену и карактер одредбе стварног власника у српском законодавству. У наредном делу рада, анализира се могућност примене домаће одредбе стварног власника са евентуалном анти-абузивном конотацијом, у оквиру чланова 10-12 УИДО, односно OECD Модел-конвенције и Коментара. С обзиром на то да се аутор залаже за анти-абузивни карактер одредбе стварног власника, навешћемо ралоге таквог става. На крају, указаћемо на битна питања на која је потребно дати одговоре, а иста превазилазе оквире овог рада.

2. Концепт стварног власника и његов настанак

Концепт стварног власника се први пут појављује у англосаксонском праву, односно прецизније у државама Комонвелта,¹ у којима термин стварног власника није нужно подразумевао и правног власника (Zuk, 2013: 311). Наиме, термин правног власника се односио на лице које ужива својинска права, док се концепт стварног власника односио на лице које не мора нужно да има право својине али руководи имовином као да је његова, односно извлачи економске користи (Zuk, 2013: 311). Израз својина користи се у англосаксонском праву у широком спектру значења и под наведеним појмом подразумевају се ствари, затим различита права² на стварима, поједини или чак сваки интерес на стварима или интереси који нису непосредно везани за ствари (Јелић, 2000: 156). Уједињено Краљевство је у оквиру закона имало одредбу стварног власника, али је њену дефиницију

1 Концепт стварног власника први пут се појављује у праву Уједињеног Краљевства, Аустралије и Канаде.

2 Сва права чине својину у ширем смислу (енг.: property): право својине, закупа, службености, залог, грађења и слично, вид.: Јелић Р. (2000). Својина у англосаксонском праву. *Правни живот*. 10 (11). 165.

извучило из судске праксе³ (Zuk, 2013: 311–312). Судови у англосаксонским земљама често проширују концепт својине и на друга права и интересе, па тако на пример и на право на уговор (Јелић, 2000: 163). У порецима континенталног права наведена права и овлашћења су груписана у једној личности и право својине је интегрално, апсолутно и недељиво, док у системима англоамеричког права више субјеката на истој ствари има комплекс овлашћења, могућности и захтева (Јелић, 2000: 149, 167). Разлику можемо најлакше видети у оквиру институције траста (енг.: trust) која постоји у англосаксонском праву, где трасти⁴ према трећим лицима иступа као правни власник, а бенефицијар, односно власник користи, има положај идентичан економском власнику ствари (Јелић, 2000: 154). Својинска овлашћења обухватају држање, убирање плодова и располагање, а из примера са институтом траста видимо да англосаксонско право допушта могућност раздвајања управљања и коришћења исте ствари, тако да припадају различитим лицима (Јелић, 2000: 154, 165). У истом примеру, трасти би се квалификовао као правни, а бенефицијар као стварни власник.

2.1. Концепт стварног власника у оквиру међународног пореског права

На међународном плану, концепт стварног власника је први пут коришћен у оквиру УИДО између Канаде и Сједињених Америчких Држава 1942. године, међутим, наведени концепт није подразумевао власништво над приходима како то сада дефинише ОЕСД Модел-конвенција⁵, већ над акцијама (Zuk, 2013: 314). Концепт стварног власника прихода је први пут уведен у оквиру Модел-конвенције из 1977. године (J. Aigner, 2006: 101), а први УИДО у којем је примењен наведени концепт јесте протокол уговора између УК и САД из 1966. године (Zuk, 2013: 314). Потребно је нагласити да наведена Модел конвенција није садржала дефиницију стварног власника, а ОЕСД Коментар је само ограничено помињао наведени термин без већег појашњења (Finnerty, Merks, Petriccione, 2007: 229).

3 Један познатији случај који је обликовао судску праксу вид.: Case 45 TC 112 Wood Preservation Ltd. v Prior (H.M. Inspector of Taxes) [1966–1969], преузето 1. јуна 2020, са адресе https://library.cronerico.uk/cch_uk/btc/45-tc-112

4 Управник траста.

5 Чл. 10, ст. 2 ОЕСД (2017) Model Tax Convention on Income and Capital: condensed version 2017, ОЕСД Publishing, преузето 2. јуна 2020, са адресе <https://doi.org/10.1787/g2g972ee-en>

ОЕСД је у својим извештајима⁶ из 1986. и 1998. године указала на потребу разјашњавања термина стварног власника у оквиру Коментара, а у циљу ефикасније примене УИДО. Коментар из 2003. године усваја предлоге из наведених извештаја и наводи да агенти, номинални власници и проточне компаније нису стварни власници прихода и да примена преференцијалних стопа из уговора не би била у складу са предметом и сврхом Конвенције (Armelin, 2016: 501). Концепт стварног власника тада добија конотацију анти-абузивне мере с обзиром на то да је преамбула Модел-конвенције и Коментара измењена и наводи се да је предмет и циљ Конвенције избегавање двоструког опорезивања као и спречавање фискалне евазије (Armelin, 2016: 501). Последње измене наступиле су 2014. године где се у коментару наводи да директни прималац прихода из чл. 10–12 Конвенције не мора бити стварни власник, јер је право тог примаоца да користи и убира примљени доходак ограничено уговорном или правном обавезом да проследи примљене уплате другом лицу, односно таква обавеза може постојати и услед чињеница и околности које указују да иако не постоји правна или уговорна обавеза за прослеђивање прихода, прималац нема право да плодове користи или убире.⁷

2.2. Функције концепта стварног власника

Мишљења о функцији, односно карактеру стварног власника су подељена, а у овом раду укратко ћемо се осврнути на разлике у примени наведене одредбе услед различитих конотација које јој се придају.

С обзиром на то да је ОЕСД Модел-конвенција из 1977. године само делимично помињала појам стварног власника у коментару, ОЕСД извештаји и Коментар из 2003. године дају стварном власнику функцију анти-абузивне мере против проточних компанија, што није била првобитна улога концепта стварног власника коју су јој приписали аутори који су радили на нацрту наведене конвенције (Zuk, 2013: 330). Такође, Коментар из 2014. године наводи да појам стварног власника служи за спречавање „пробирања уговора“, где проточна компанија нема могућност

6 Детаљније објашњен појам проточних компанија вид.: Double taxation conventions and the use of conduit companies, OECD, 1986.; OECD је указала да погодности из УИДО не би требало да буду омогућене компанијама које немају реалну економску функцију, јер исте нису стварни власници прихода. Вид.: стр. 47, пар. 119, Harmful tax competition: An Emerging Global Issue, OECD, 1998.

7 Чл. 10, пар. 12, ст. 1 OECD (2015), Model Tax Convention on Income and on Capital 2014 (Full Version), OECD publishing, преузето 2. јуна 2020, са адресе https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-2015-full-version_9789264239081-en#page4

располагања над приходом, а има уговорну, правну или обавезу проистеклу из околности случаја да наведени приход проследи стварном власнику (Pistone, 2018: 190). Појам „пробирања уговора“ подразумева ситуацију где резидент државе, која нема УИДО са државом у којој лице жели да врши улагање, оснива филијалу у држави која има УИДО са државом дестинације улагања као и са државом резидентности инвеститора (Vann, 1998: 75). На тај начин инвеститор преко проточне компаније остварује право на преференцијалну пореску стопу из УИДО са државом дестинације улагања и избегава примену веће стопе пореза по одбитку из домаћег права земље извора (Vann, 1998: 75).

Са друге стране, постоји мишљење да концепт стварног власника служи као правило за приписивање прихода, а не као анти-абузивна мера, зато што Коментар наводи да одредба стварног власника служи да објасни појам „плаћено....резиденту“⁸ где се у ствари мисли на лице коме се приход приписује за пореске сврхе (Finnerty, et al., 2007: 230). Исти став заступа и техничко објашњење Модел-конвенције Сједињених Америчких Држава из 1996. године, које каже да: „као стварног власника ауторске накнаде треба схватити свако лице које је резидент у другој држави уговорници и којем та држава примљени доходак приписује за пореске сврхе“ (Finnerty, et al., 2007: 231). Такође, OECD Коментар наводи да је принцип стварног власника применљив само у случају једне форме „пробирања уговора“⁹, док је неефикасан у супротстављању других форми и зато не преклудира остале анти-абузивне мере,¹⁰ што одредби стварног власника умањује карактер анти-абузивне мере и приближава је правилу за приписивање прихода.

Примена концепта стварног власника као анти-абузивне мере подразумевала би испитивање субјективног елемента, односно да ли постоји намера пореског обвезника да избегне плаћање пореза (Zuk, 2013: 330). Супротно, ако се наведени концепт схвати као правило за приписивање прихода, стварним власником се сматра лице (Armelin, 2016: 502):

- које је резидент државе уговорнице;

8 Чл. 10, ст. 2 OECD (2017) Model Tax Convention on Income and Capital: condensed version 2017, OECD Publishing, преузето 8. јуна 2020, са адресе <https://doi.org/10.1787/g2g972ee-en>

9 Ова форма се односи на ситуацију када филијала има уговорну, правну или обавезу проистеклу из околности случаја да примљени приход даље проследи стварном власнику.

10 Коментар на члан 10 Модел-конвенције, вид.: пар. 12.5, стр. (C-10) 38, OECD (2017) Model Tax Convention on Income and Capital: condensed version 2017, OECD Publishing, преузето 2. јуна 2020, са адресе <https://doi.org/10.1787/g2g972ee-en>

- које је поднело захтев за примену преференцијалне стопе из УИДО;
- коме се за пореске сврхе у земљи свог резидентства приписују примљени приходи.

Појму стварног власника прихода није дат јединствени међународни карактер, па национални судови интерпретирају наведени појам другачије (Finnerty, et al., 2007: 231). На пример, италијански судови појму стварног власника приписују карактер анти-абузивне мере чак и у ширем опсегу него што то чини OECD Коментар (Pistone, 2018: 190), док са друге стране шпански судови, у случајевима са менаџмент компанијама које врше одређена права за ауторе, као стварног власника одређују аутора којем се приход приписује, јер се исти приход опорезује у земљи његовог резидентства, а не у земљи резидентства менаџмент компанија (Jimenez, 2013: 204). Дакле, ако се концепт стварног власника схвати као правило за приписивање прихода, потребно је утврдити ком лицу и у којој држави се за пореске сврхе приходи приписују и опорезују, без обзира на постојање намере за избегавањем плаћања пореза, а ако се прихвати концепт анти-абузивног правила, потребно је утврдити да ли постоји наведена намера, што се може видети на основу објективних чињеница у смислу непостојања економске активности лица директног примаоца прихода, а без обзира на то коме се приход за пореске сврхе заиста приписује.

3. Појам стварног власника прихода у српском пореском законодавству

Према Закону о порезу на добит правних лица, резидентно правно лице које исплаћује одређене врсте прихода нерезидентном правном лицу дужно је да плати порез на добит по одбитку по стопи од 20%.¹¹ Међутим, у случају примене УИДО, нерезидентно правно лице које жели да искористи преференцијалну пореску стопу из уговора, пореској администрацији мора да приложи сертификат о резидентности као и доказ да је стварни власник прихода.¹² С обзиром на то да закон даље не појашњава појам стварног власника прихода, Министарство финансија у својим мишљењима заступа став да је стварни власник дивиденде¹³ лице које је регистровано у Агенцији за привредне регистре у држави

11 Чл. 40, ст. 1 Закона о порезу на добит правних лица - ЗПДПЛ, *Службени гласник РС*, бр. 25/2001, 80/2002 (др. закон), 80/2002, 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 и 86/2019.

12 *Ibid.*, чл. 40а, ст. 1.

13 Мишљење Министарства финансија бр. 430-01-240/2015-04 од 11. 02. 2016. године.

свог резидентства, а стварни власник ауторске накнаде¹⁴ је лице које има закључен комерцијални уговор са компанијом резидентом Србије и има овлашћење свог претходника о коришћењу предмета и даљем уступању лиценце. Међутим, ако погледамо ПОР 2 образац¹⁵ у којем се наводи да потврду о резидентности издаје надлежни орган државе резидентства стварног власника прихода, поставља се питање да ли овај сертификат потврђује поред резидентства и стварно власништво прихода.

Србија примењује континентално право и разумљиво је да термин стварног власништва поистовећује са правним власништвом, док, са друге стране, државе које примењују англосаксонско право, повлаче терминологију разлику између лица која имају право својине на имовини и лица која то исто право немају, али имају друго својинско право на имовини, односно могу да убиру њене плодове (J. Aigner, 2006: 105–106). Међутим, иако у домаћем законодавству не постоји разлика између терминологије правног и стварног власника, у суштини постоје институције чија примена доводи до истих ефеката као дефинисани термин стварног власника у англосаксонском праву. На пример, власник акција може исте дати другом лицу на плодуживање, где би плодуживалац убирао плодове тих акција, односно дивиденду, где он фактички постаје економски власник акција. Можемо поставити и питање ко је у обавези у том случају да плати порез на приходе од капитала а да не дође до економског двоструког опорезивања. Управо је и то разлог више да се у оквиру домаћег права направи јасна терминологијска разлика између наведених појмова, како би се омогућило опорезивање стварног, а не правног власника прихода. Министарство финансија поистовећује појмове правног и стварног власништва, па је разумљиво да концепт стварног власника у домаћем праву нема конотацију анти-абузивне мере. Наглашавамо да је дискутабилан и концепт стварног власника као правила за приписивање прихода, јер закон не даје појашњење, а Министарство финансија у својим мишљењима не захтева од пореске администрације да проверава да ли се приход са извора из Србије, за пореске сврхе приписује нерезиденту, директном примаоцу прихода, у земљи свог резидентства. Са друге стране, немачки закон је добар пример где је концепту стварног власника дата функција правила за приписивање прихода, у којем се наводе услови за приписивање имовине као и лица којима се имовина приписује.¹⁶ По истом закону имовина се приписује

14 Мишљење Министарства финансија бр. 430-01-240/2012-24 од 12. 07. 2012. године, 2.

15 Потврда о резидентности страног лица, коју издаје Министарство финансија Републике Србије.

16 Чл. 39 (приписивање) немачког закона, Fiscal Code of Germany in the version promulgated on 1 October 2002 (Federal Law Gazette [Bundesgesetzblatt] I p. 3866; 2003

правном власнику, осим ако друго лице које није правни власник врши ефективну контролу над имовином у том смислу да може онемогућити власнику да користи имовину током дугорочног периода у оквиру времена у којем имовина даје одређене користи.¹⁷

Супротно од Немачке, Русија појму стварног власника придаје анти-абузивни карактер, са додатним објашњењима у писмима Министарства финансија. Руски закон у члану 7¹⁸ наводи да је порески платац који је резидент Русије у обавези да од нерезидентног примаоца прихода прибави доказ о стварном власништву, који мора да проследи пореској администрацији на њен захтев, док она није у обавези да доказује ко је стварни власник, него само да утврди да директни прималац није стварни власник прихода, а у том случају примењује се домаћа, а не преференцијална стопа по одбитку из УИДО. Руско Министарство финансија наводи да једино стварни власник прихода из чланова 10, 11. и 12 УИДО има право на преференцијалну стопу, док је параметре¹⁹ за одређивање стварног власника даље разрадила судска пракса.^{20, 21} Руска пореска администрација, по основу судске праксе, дефинише стварног власника као лице које:²²

- има користи од примљеног дохотка;
- одређује економску судбину примљеног дохотка;
- има економско присуство у земљи свог резидентства;

17 *ibid.*, чл. 39, ст. 2, тч. 1.

18 Чл. 7 Руског закона, «Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая)» от 31. 07. 1998. N 146-ФЗ (ред. от 01. 04. 2020) НК РФ Статья 7. Международные договоры по вопросам налогообложения (в ред. Федерального закона от 24. 11. 2014. N 376-ФЗ).

19 Закон не дефинише како се тачно утврђује стварни власник прихода, нити шта је порески платац, резидент Русије, дужан да презентује као доказ да је нерезидентни прималац стварни власник прихода чији је извор из Русије, већ је то даље разрадила судска пракса, а руско Министарство финансија је такву праксу у својим мишљењима потврдило.

20 Пример коришћења проточних компанија са Кипра, где је утврђено и образложено зашто се стварним власником прихода сматрају компаније са Британских Девичанских Острва вид.: Арбитражни суд Руске Федерације, случај РАО Severstal, пресуда бр. А40-113217/16-107-982 [16. 10. 2016].

21 Письмо Федеральной налоговой службы от 17 мая 2017 г. No СА-4-7/9270@ “О практике рассмотрения споров по вопросу неправомерного применения налоговыми агентами льготных условий налогообложения при взимании налога на прибыль с доходов иностранных организаций”, 1.

22 *ibid.*

- користи примљене приходе за сврху своје регистроване делатности;
- има знакове пословања, односно запошљава радну снагу, закупљује просторе, плаћа текуће пословне трошкове и слично, а чији директори имају самосталност у усвајању одлука;
- нема законску, уговорну обавезу да пренесе приход другом;
- нема горе наведену обавезу и не преноси систематски приход одмах након примања другом лицу.

4. Стварни власник као анти-абузивна мера у српском пореском праву и однос са међународним пореским правом

Уколико би Србија дефинисала и примењивала концепт стварног власника прихода као анти-абузивну меру, поставља се питање односа између појма стварног власништва из домаћег права и чланова 10, 11 и 12 из OECD Модел-конвенције и њеног Коментара и истих чланова из пореских уговора.

Пре свега, потребно је дефинисати позицију Србије према OECD Модел-конвенцији и њеном Коментару, јер порески уговори не садрже дефиницију појма стварног власника.

4.1. Однос домаће норме о стварном власнику и дефиниције из Коментара

Имајући у виду чињеницу да OECD Модел-конвенција не пружа дефиницију стварног власника у оквиру чланова 10, 11 и 12, једино појашњење можемо наћи у Коментару,²³ међутим, став доктрине и осталих теоретичара међународног пореског права о карактеру Коментара није јединствен (Дабетић, 2008: 36). Једни сматрају да Коментар има карактер само помоћног средства тумачења, док други сматрају да су државе које су своје пореске уговоре структурирале према OECD Модел-конвенцији сагласне и са одредбама Коментара (Дабетић, 2008: 37). У сваком случају, Коментар нема правно обавезујући значај ни за државе чланице OECD, ни за остале земље које су своје пореске уговоре обликовале према „мустри“ садржаној у OECD Модел-конвенцији (Поповић, Костић, 2009: 31). Међутим, међународни уговори се морају тумачити у доброј вери, па се не може прихватити став да држава поступа у доброј вери тврдећи да се одредбама пореских уговора мора придати значење које је другачије од онога установљеног у Коментару Модел-конвенције OECD у погледу њиховог тумачења постојећих одредаба

23 Пап. 12 OECD (2017) Model Tax Convention on Income and Capital: condensed version 2017, OECD Publishing, преузето 29. јуна 2020, са адресе <https://doi.org/10.1787/g2g972ee-en>

и примене тих одредаба на специфичне ситуације, а да притом ниједна уговорница није ставила примедбу на тумачење Коментара (Поповић, Костић, 2009: 31). У оваквим околностима, постоји претпоставка да су уговорне стране прихватиле интерпретацију успостављену у Коментару, што се своди на прећутно саглашавање да се одредбе пореског уговора које су идентичне онима из Модел-конвенције ОЕСД тумаче и примењују у складу са одговарајућим ставом из Коментара (Поповић, Костић, 2009: 33). ОЕСД Коментар би могао пружити доказ о постојању праксе, у вези са применом уговора, којом је постигнут прећутни споразум између чланица ОЕСД у погледу тумачења уговора, у смислу члана 31, става 3, тачке б) Бечке конвенције, чиме Коментар добија значај допунског средства тумачења из члана 32 Бечке конвенције (Поповић, Костић, 2009: 32). Русија у писму Министарства финансија такође наводи да се ОЕСД Модел-конвенција и њен Коментар примењују као допунско средство тумачења по основу члана 32 Бечке конвенције.²⁴ Можемо закључити да Србија, која, такође, није чланица ОЕСД, није у правној обавези да примењује интерпретацију стварног власника прихода из Коментара, али примењујући чланове 31 и 32 Бечке конвенције и поступајући у доброј вери, интерпретацију из ОЕСД Коментара не сме потпуно занемарити, већ је потребно да Коментар примењује као допунско средство тумачења.

4.2. Однос одредбе стварног власника из домаћег права и из пореских уговора

Пре свега, потребно је указати на генерални однос између домаћег права и међународних ратификованих уговора. Опште правило је да одредбе пореских уговора имају превагу над супротним одредбама домаћег права, што проистиче из устава, закона или чињенице да међународни уговор представља *lex specialis* (Arnold, 2016: 139). Устав Републике Србије прописује да закони морају бити у сагласности са потврђеним међународним уговорима,²⁵ док немачко законодавство прописује да међународни уговори имају исту снагу као и закони, али судови по својој интерпретацији у пракси предност дају међународним уговорним обавезама (Rust, 2006: 234–235, 237–238). С обзиром на то да порески уговори имају превагу на домаћим одредбама, потребно је погледати чланове 10, 11 и 12 УИДО у потрази за дефиницијом стварног власника, а

24 Письмо Федеральной налоговой службы от 17 мая 2017 г. No СА-4-7/9270@ “О практике рассмотрения споров по вопросу неправомерного применения налоговыми агентами льготных условий налогообложения при взимании налога на прибыль с доходов иностранных организаций”, 1.

25 Чл. 194 Устава Републике Србије, *Сл. гласник РС*, бр. 98/06.

како у наведеним члановима појам није објашњен, примењује се члан 3, став 2 УИДО, односно OECD Модел-конвенције који гласи: „Када држава уговорница примењује у било које време Конвенцију, сваки израз који у њој није дефинисан има значење, осим ако контекст не захтева другачије, према закону те државе...“.²⁶ За државу извора прихода, која примењује УИДО, постоје два начина примене наведеног члана (J. Aigner, 2006: 104):

- директна примена домаћег права и тако дефинисане одредбе стварног власника;
- примена појма стварног власника у оквиру међународног пореског контекста на шта члан 3, став 2 упућује.

Према Ајгнеру (Dietmar J. Aigner), у оквиру стандардног пореског уговора не постоје чињенице које би указивале да према члану 3, ставу 2 интерпретација стварног власника према домаћем праву није оправдана, а такође још увек није разјашњен међународни једногласни контекст стварног власника прихода (J. Aigner, 2006: 105).

На основу тумачења Бечке конвенције у члану 31, ставу 2 видимо да се контекст изводи из званичног текста пореског уговора, који укључује преамбулу и анекс, а у сваком случају укључује и Коментар OECD Модел-конвенције (Zuk, 2013: 324). Коментар наводи да се термин стварног власника не користи у уском техничком смислу, већ би требало да буде схваћен у свом контексту, пре свега у односу на речи „плаћено...резиденту“, као и у светлу предмета и сврхе Конвенције, укључујући и избегавање двоструког опорезивања и превенције фискалне евазије.²⁷ Управо тако, судови у Русији директно примењују домаћу одредбу која се односи на стварног власника у виду анти-абузивне мере, а на основу интерпретације из OECD Коментара где је термин стварног власника схваћен у контексту превенције фискалне евазије.²⁸

26 Чл. 3, ст. 2 OECD (2017) Model Tax Convention on Income and Capital: condensed version 2017, OECD Publishing, преузето 30. јуна 2020, са адресе <https://doi.org/10.1787/g2g972ee-en>

27 Коментар члана 10 Модел-конвенције, пар. 12, ст. 1 OECD (2017) Model Tax Convention on Income and Capital: condensed version 2017, OECD Publishing, преузето 30. јуна 2020, са адресе <https://doi.org/10.1787/g2g972ee-en>

28 Письмо Федеральной налоговой службы от 28 апреля 2018 г. № СА-4-9/8285@“О практике рассмотрения споров по применению концепции лица, имеющего фактическое право на доход (бенефициарного собственника)”, 1.

ОЕСД Модел-конвенција и Коментар по први пут 2003. године у преамбули наводе да је циљ пореских уговора и спречавање фискалне евазије,²⁹ док МЛI (енг.: Multilateral Instrument – MLI)³⁰ наведени циљ уноси директно у преамбуле пореских уговора, на основу чега закључујемо да је контекст који је извучен из Коментара, преко примене МЛI, сада део самих пореских уговора, што оправдава директну примену домаће анти-абузивне одредбе која се односи на стварног власника прихода, а која на овај начин постаје и део међународног контекста.

5. Разлози за дефинисање и примену одредбе стварног власника као анти-абузивне мере у српском пореском праву

Први разлог за примену домаће одредбе стварног власника као анти-абузивне мере на чланове 10, 11 и 12 пореских уговора јесте управо примена снижене стопе пореза по одбитку коју предвиђају порески уговори, уместо примене веће законски предвиђене стопе, а услед „пробирања уговора“.

Даље, Србија своју политику заснива на привлачењу страног капитала. Према гувернеру Народне банке Србије, током 2017. године, интересовање страних инвеститора за улагање у Србију је повећано, о чему сведочи и 2,6 милијарди евра страних директних и портфолио инвестиција, као и то да је од почетка наведене године надмашен износ инвестиција из истог периода претходне године.³¹ Крајем 2018. године висина страних инвестиција износила је 4,1 милијарду долара, што је велики пораст у односу на претходну годину.³² Чињеницу која додатно показује намеру Србије за привлачењем инвестиција, односно капитала, можемо видети и у одредбама закона³³ које су омогућиле подстицаје за улагање, односно за увоз капитала у Србију. Погледајмо следећи пример: инвеститор са Британских Девичанских Острва жели да инвестира 1.000.000 евра и да оснује привредно друштво у Србији. Годишња дивиденда, услед директне инвестиције, била би опорезована порезом по одбитку у износу од 20%.³⁴

29 Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version, 2003, 23.

30 Чл. 6, ст. 1 Multilateral Convention to implement tax treaty related measures to prevent base erosion and profit shifting.

31 Коментар гувернера, преузето 25. април 2020, са адресе <https://www.nbs.rs/internet/latinica/scripts/showContent.html?id=12589&konverzija=yes>

32 За више података вид. <https://www.nordeatrade.com/fi/explore-new-market/serbia/investment>

33 Чл. 50ј (улагања у старт ап фирме које обављају иновациону делатност), чл. 25а и 30 (IP Вох режим), чл. 22г (признавање трошкова у дуплом износу за истраживање и развој које обвезник обавља у Републици Србији), ЗПДПЛ.

34 Чл. 40, ст. 1, тч. 1 Закона о порезу на добит правних лица.

Међутим, уколико инвеститор оснује прво компанију на Кипру, која даље оснива привредно друштво у Србији, примењивала би се преференцијална пореска стопа пореза по одбитку из УИДО са Кипром у износу од 10%.³⁵ Кипар за примљене дивиденде примењује афилијациону привилегију³⁶ и не примењује порез по одбитку,³⁷ тако да је укупни порески терет коришћењем проточне компаније, преполовљен.

Уколико би Србија примењивала одредбу стварног власника по угледу на земље које наведеној одредби дају карактер анти-абузивне мере, међу којима је и Русија, терет доказа о стварном власнику би био на домаћем исплатиоцу прихода, што умањује административну оптерећеност пореске управе.

6. Закључак

Концепт стварног власника се развијао од 1977. године само у оквиру OECD Коментара, док је као појам поменут у OECD Модел-конвенцији, али у истој није дато објашњење значења наведеног појма. Србија је преузела идејну конструкцију одредбе стварног власништва прихода из OECD Модел-конвенције, али законодавац се даље није бавио њеним дефинисањем, а наведени термин у српском законодавству није анти-абузивна мера, већ је ближи правилу за приписивање прихода. Разлику између ова два правила можемо видети између немачког и руског закона који појму стварног власника приписују различите функције.

С обзиром на то да порески уговори не дају образложење термина стварног власника, члан 3, став 2 пореских уговора даје могућност директне примене дефиниције стварног власника из домаћег права ако контекст не захтева другачије. Од 2003. године једини контекст који се односио на спречавање фискалне евазије могао се извучити из преамбуле OECD Модел-конвенције и Коментара, који немају правно обавезујући карактер за чланице OECD, па тиме ни за Србију, док са друге стране, у циљу примене пореских уговора у доброј вери, имају карактер обавезујућег допунског средства тумачења по члановима 31 и 32 Бечке конвенције. Такав контекст је појачао анти-абузивно дејство стварног власника, што је омогућило националним

³⁵ Чл. 10, ст. 2 Уговора између Социјалистичке Федеративне Републике Југославије и Републике Кипар о избегавању двоструког опорезивања у односу на порезе на доходак и на имовину.

³⁶ Преузето 1. јула 2020, са адресе <https://taxsummaries.pwc.com/Cyprus/Corporate/Income-determination>

³⁷ Преузето 1. јула 2020, са адресе <https://taxsummaries.pwc.com/cyprus/corporate/withholding-taxes>

судовима, попут руских и италијанских, да интерпретацијом Модел-конвенције и Коментара, директно примене домаћу одредбу стварног власника са анти-абузивним карактером на чланове 10–12 УИДО. МЛI исту преамбулу уноси директно у пореске уговоре, што појачава контекст из Коментара и тиме се међународни контекст поравњава са анти-абузивним карактером домаће одредбе о стварном власнику.

Ако би Србија, у оквиру закона, стварном власнику прихода дала карактер анти-абузивне мере, по угледу на руски закон и судску праксу, порески губици би услед „пробирања уговора“ били смањени, и то без већег оптерећења за пореску администрацију што се тиче примене наведене одредбе, јер би терет доказивања о стварном власништву био на резидентном исплатиоцу прихода. С обзиром на то да је увоз страних инвестиција у порасту и да Србија своју политику заснива на привлачењу страног капитала, расте и опасност од примене проточних компанија и „пробирања уговора“, што је разлог више да домаћи законодавац појму стварног власника припише анти-абузивну функцију.

Предлажемо да српски законодавац у оквиру Закона о порезу на добит правних лица појму стварног власника прихода припише анти-абузивни карактер по угледу на руски закон, јер се тако дефинисана одредба може, у оквиру контекста из пореских уговора чија је преамбула измењена према МЛI, применити на чланове 10–12 УИДО.

Аутор се у раду ограничава само на анти-абузивни карактер појма стварног власника у српском праву, а у односу на чланове 10–12 из УИДО, ОЕСД Модел-конвенције и Коментара, док многа питања остају нерешена. Навешћемо нека од њих. Да ли је концепт стварног власника из Коментара заиста довољан да спречи „пробирање уговора“, или је боље прибегавати PPT (енг.: principal purpose test) и LoB (енг.: limitation of benefits) одредбама из УИДО, као и домаћим GAAR мерама? Да ли постоји разлика између термина стварног власника дефинисаног у ОЕСД Коментару и у директивама Европске уније? У случају приступања ЕУ, да ли је Србија у обавези да се служи дефиницијом из директива или може и да примењује Коментар? Да ли нова преамбула из МЛI члану 3, ставу 2 пореских уговора приписује анти-абузивни контекст, и тиме државе које наведени појам примењују као правило за приписивање прихода неће моћи да директно примењују тако дефинисану домаћу одредбу на чланове 10–12 УИДО? Зашто стварни власник није разјашњен у оквиру ОЕСД Модел-конвенције која служи као „мустра“ за склапање пореских уговора? Зашто термин није део BEPS Акције 6 и МЛI, имајући у виду чињеницу да МЛI модификује директно пореске уговоре?

Литература/References

Arnold, B. J. (2016). *International Tax Primer*. Холандија: Kluwer Law International BV.

Aigner, D. J. (2006). The concept of beneficial ownership, у: D. J Aigner (ур.) и L. Glaser (ур.), M. Tumpel (ур.), *The taxation of savings interest income in the European capital market*. Wien: Linde.

Armelin, D. V. (2016). Treaty abuse and beneficial ownership: latest OECD developments, у: D. W. Blum (ур.), M. Seiler (ур.), M. Lang (ур.), *Preventing treaty abuse*. Wien: Linde.

Vann, R. J. (1998). International aspects of Income tax, у: V. Thuronyi (ур.), *Tax law design and drafting*, Volume 2. Washington: International Monetary Fund.

Дабетић, Д., Татић И. (ур.) (2008) *Република Србија и избегавање двоструког опорезивања*. Београд: Савез рачуновођа и ревизора Србије „Рачуноводство“ д.о.о.

Zuk, M. (2013). The Beneficial ownership concept in tax treaties, у: K. Simader (ур.), E. Titz (ур.), *Limits to tax planning*. Wien: Linde.

Jimenez, A. M. (2013). Beneficial ownership as an attribution of income rule in Spain: source and residence country perspectives, у: M. Lang (ур.), P. Pistone (ур.), J. Schuch (ур.), C. Staringer (ур.), A. Storck (ур.), *Beneficial Ownership: Recent Trends*. Amsterdam: IBFD.

Јелић, Р. (2000). Својина у англосаксонском праву. *Правни живот*. 10 (II).

Pistone, P. (2018). The Concept of beneficial ownership in tax treaties and its general anti-avoidance function, у: M. lang (ур.), A. Rust (ур.), J. Owens (ур.), *Tax treaty case law around the globe 2017*. Wien: Linde.

Поповић, Д., Костић С. В. (2009) *Уговори Србије о избегавању двоструког опорезивања – правни оквир и тумачење*. Београд: Sekos In.

Rust, A. (2006). Tax treaties in the hierarchy of law, у: G. Maisto (ур.), *Tax treaties and domestic tax law*. Amsterdam: IBFD.

Finnerty C. J., Merks P., Petriccione M., Russo R. (ур.) (2007) *Fundamentals of international tax planning*, Amsterdam: IBFD.

Miloš Vasović,

PhD student,

Faculty of Law, University of Belgrade

BENEFICIAL OWNERSHIP OF INCOME AS AN ANTI- ABUSIVE MEASURE IN SERBIAN TAX LAW

Summary

The Serbian Corporate Income Tax Act contains a provision on the beneficial ownership of income (hereinafter: the BO provision), which is one of the conditions for the application of the preferential tax rate on income tax after tax deduction, which is envisaged in Treaties for the avoidance of Double Taxation on income and capital (hereinafter: Double Taxation Treaties/ DTTs). The subject matter of research in this paper is the term “beneficial ownership”, which is not defined in the Corporate Income Tax Act. It may ultimately lead to abusing the preferential tax rates from the DTTs in tax planning and “treaty shopping” through the use of conduit companies. Tax experts have different opinions on the legal nature of the BO provision, which is given the function of an anti-abusive measure (on the one hand) and a rule for the attribution of income (on the other hand). The author analyzes the current function of the BO provision envisaged in the Serbian Corporate Income Tax Act (CITA), and its inadequate application. The author advocates for enacting the BO provision as an anti-abusive measure, and examines the possible application of the BO provision in domestic tax law, with reference to Articles 10, 11, and 12 of the DTTs that Serbia contracted with other states, as well as Articles 10-12 of the OECD Model-Convention on Income and Capital (2017) and Commentaries on these articles. Such an application of the BO provision may preclude “treaty shopping”. In final remarks, the author points out why the BO provision should be envisaged as an anti-abusive measure in Serbian tax law.

Keywords: *the concept of beneficial ownership, conduit companies, double taxation treaties (DTT), “treaty shopping”, tax planning.*