

НАСТАВНО-НАУЧНОМ ВЕЋУ ПРАВНОГ ФАКУЛТЕТА УНИВЕРЗИТЕТА У БЕОГРАДУ

Одлуком Наставно-научног већа Правног факултета Универзитета у Београду која је донета на седници одржаној 26. децембра 2022. године одређени смо за чланове Комисије за преглед и оцену докторске дисертације кандидаткиње Лидије Живковић под насловом: „Општа антиабузивна правила“. Након што смо прегледали и оценили достављену докторску дисертацију, задовољство нам је да Наставно-научном већу Правног факултета Универзитета у Београду поднесемо следећи

ИЗВЕШТАЈ О ЗАВРШЕНОЈ ДОКТОРСКОЈ ДИСЕРТАЦИЈИ

І Основни подаци о кандидаткињи и дисертацији

а) Подаци о кандидаткињи

Лидија Живковић је рођена 25. марта 1990. године у Београду. Основну школу „Дринка Павловић“ и Прву београдску гимназију, природно-математички смер, завршила је као носилац Вукове дипломе. Правни факултет Универзитета у Београду уписала је 2009. године, а дипломирала 2013. године, са просечном оценом 9,97.

Мастер студије из области Међународног пореског права на Економском универзитету у Бечу (*Wirtschaftsuniversität Wien*) уписала је 2014. године, а завршила *cum laude* 2015. године, одбранивши мастер тезу под називом “Finality of Losses and their Different or Preferential Treatment”. Мастер академске студије, Правно-економски модул, на Правном факултету Универзитета у Београду завршила је 2017. године, са просечном оценом 10, одбранивши мастер рад на тему „Резидентство правних лица“.

Докторске студије на Правном факултету Универзитета у Београду, смер Јавне финансије и финансијско право, уписала је 2017. године. Све испите на докторским студијама положила је са оценом 10, одбранила је семинарски рад под насловом „Заједничка консолидована основица пореза на добит“, и објавила рад: „Решавање спорова поводом двоструког опорезивања у праву Европске уније“ у часопису Правни живот 11/2019, стр. 47-61 (М51), чиме је испунила услове за одбрану пројекта докторске дисертације. Пројекат докторске дисертације одбранила је 23. октобра 2020. године. Тема докторске дисертације прихваћена је од стране Већа научних области правно-економских наука Универзитета у Београду 2. фебруара 2021. године, а за ментора је истом приликом одређена др Гордана Илић-Попов, редовна професорка Правног факултета Универзитета у Београду.

Од 2013-2014. године кандидаткиња је била ангажована као приправник-волонтер у Привредном суду у Београду. Од 2016-2017. године била је запослена као консултант у пореско-правном одељењу консултантске фирме КРМГ Београд. На Правном факултету Универзитета у Београду ангажована је од октобра 2016. године, најпре као демонстратор, затим као сарадник у настави (од 2018. године), односно асистент (од 2019. године,

реизабрана 2022. године) на предметима Пореско право и Право међународних пореских уговора. Током 2016. године, изводила је вежбе и из предмета Основи економије.

Током студија, била је корисница стипендија Немачке службе за академску размену (*Deutscher Akademischer Austauschdienst – DAAD*) у оквиру пројекта *SEE / EU Cluster of Excellence in EU and International Law*, за истраживачки боравак на *Europa Institut*-у Универзитета у Сарланду (*Universität des Saarlandes*) (2022. године), као и за усавршавање немачког језика на Хумболтовом универзитету у Берлину (*Humboldt-Universität zu Berlin*) (2021. године). Такође, била је добитница стипендије *Sasakawa Young Leaders Fellowship Fund – SYLFF* за 2019. годину, и новчане подршке за истраживачки рад у периоду пандемије (*COVID 19 grant*) током 2020. и 2021. године, које додељује Токио фондација за истраживање јавних политика (*Tokyo Foundation for Policy Research*). Добитница је и стипендије Српског фискалног друштва за истраживачки боравак у иностранству за 2019. годину, стипендије Фондације Швајцарске народне банке (*Stiftung der Schweizerischen Nationalbank*) за похађање курса *Law and Economics of Taxation* у студијском центру *Gerzensee* у Швајцарској (2018. године), стипендије за младе истраживаче Министарства просвете, науке и технолошког развоја Републике Србије (2018. године), стипендије Града Београда (2012. и 2013. године) и стипендије Министарства просвете, науке и технолошког развоја Републике Србије (2010, 2011. и 2012. године). Такође, добитница је награде Фонда Задужбине Луке Ћеловића и Миливоја Јовановића за студентски рад из области права и економије за 2013. годину.

Објавила је 18 научних и стручних радова у домаћим и међународним часописима, односно зборницима, као и један приказ:

1. “Women with Disabilities through the Lens of the Tax System – The Case of Serbia”, у *Intersectional Discrimination of Women and Girls with Disabilities and Means of their Empowerment* (eds. Lj. Kovačević, M. Evola, D. Vujadinović), Faculty of Law University of Belgrade, Belgrade, 2023, стр. 689-702.
2. “Gender Equitable Taxation” у: *Gender-Competent Legal Education* (eds. D. Vujadinovic, M. Fröhlich, T. Giegerich), Springer 2023 (коауторски рад са Е. Kristoffersson, М. Cedro, Т. Ponton Aricha), стр. 375-404.
3. “Unshell Directive Proposal in a Nutshell: Open Questions”, *Strani pravni život*, Vol. 66, No. 4, 2022, стр. 367-386.
4. “Implementing the Multilateral Instrument in Serbia” у: *The Implementation and Lasting Effects of the Multilateral Instrument* (eds. G. Kofler et al.), IBFD, Amsterdam 2021 (коауторски рад са проф. др Д. Поповићем и проф. др Г. Илић-Попов), стр. 763-783.
5. „Повратак идеје о заједничкој консолидованој основици пореза на добит“, *Liber Amicorum: Зборник радова у част професора емеритуса Дејана Поповића* (ур. Г. Илић-Попов), Правни факултет Универзитета у Београду, Београд 2021, стр. 404-425.
6. “The Conference of the Parties: A future for a More Profound Multilateralism in Tax Matters”, *Зборник радова Правног факултета у Новом Саду*, Vol. 54, No. 3, 2020, стр. 1123-1140.
7. “Resolution of Dual Residence Instances in the Case of Companies”, *Annals of the Faculty of Law in Belgrade*, Vol. 68, No. 4, 2020, стр. 111-129.
8. “Serbia” у: *Reconstructing the Treaty Network* (eds. D. Duff, D. Gutmann), IFA Cahier de Droit Fiscal International, Vol. 105a, Rotterdam 2020 (коауторски рад са проф. др Д. Поповићем и проф. др Г. Илић-Попов), стр. 691-709.

9. "Chapter 32: Serbia" у: *Tax Treaty Arbitration* (eds. M. Lang *et al.*), IBFD, Amsterdam 2020 (коауторски рад са проф. др Д. Поповићем и проф. др Г. Илић-Попов), стр. 699-719.
10. "Serbia Introduces New Tax Incentives to Boost the Knowledge Based Economy", *European Taxation*, Issue 2/3, 2020 (коауторски рад са др Д. Демировићем), стр. 85-90.
11. "Chapter 29: Serbia" у: *Implementing Key BEPS Actions: Where do we stand?* (eds. M. Lang *et al.*), IBFD, Amsterdam 2019 (коауторски рад са проф. др С. В. Костићем), стр. 721-751.
12. „Решавање спорова поводом двоструког опорезивања у праву Европске уније“, *Правни живот* 11/2019, стр. 47-61.
13. „*Real estate proviso* као анти-абузивно правило у српским пореским уговорима“, *Прилози пројекту Идентитетски преображај Србије – колективна монографија* (ур. И. Крстић, М. Лукић), Правни факултет Универзитета у Београду, 2019, стр. 297-312.
14. „Излазни порези у случају привредних друштава у праву Европске уније“, *Правни живот* 10/2018, стр. 725-742.
15. "Serbia" у: *Anti-avoidance measures of general nature and scope – GAAR and other rules* (eds. P. Rosenblatt, M. E. Tron), IFA Cahier de Droit Fiscal International, Vol. 103a, 2018 (коауторски рад са проф. др Д. Поповићем и проф. др Г. Илић-Попов), 651-667.
16. "Taxpayers' Rights in Serbia: The Existing Framework and Much-Needed Improvements", *Tax Notes International*, Vol. 89, No. 9, 2018, стр. 807-819.
17. "Поступак заједничког договарања у пореским стварима у светлу BEPS акционог плана", *Harmonius: Journal of Legal and Social Studies in SEE*, 2017, стр. 286-302.
18. "Finality of Losses and their Different or Preferential Treatment", у: *Non-Discrimination in European and Tax Treaty Law* (eds. K. Dziurdz, C. Marchgraber), Linde Verlag, Vienna 2015, стр. 105-127.
19. Приказ: William N. Goetzmann, *Money Changes Everything – How Finance Made Civilization Possible*, Princeton University Press, Princeton – Oxford 2016, *Анали Правног факултета у Београду*, Vol. 65, No. 2, 2017, стр. 183-188.

Учествовала је на већем броју домаћих и међународних научних конференција, летњих школа и семинара:

1. Међународна научна конференција *Правна традиција и нови правни изазови*, Правни факултет Универзитета у Новом Саду, Нови Сад, Србија, октобар 2022;
2. Радионица *Innovative Teaching Methods in Legal Education*, организована у оквиру пројекта MELE (*Modernising European Legal Education*), од стране Europa Institut-a и Универзитета у Кадизу, Херез де ла Фронтера, Шпанија, септембар 2022.
3. Семинар *Comparative Tax Law* организован од стране Универзитета у Упсали и Центра за пореско право у Упсали, Упсала, Шведска, септембар 2022.
4. *European Association of Tax Law Professors Congress 2022: Taxation of companies in economic and financial distress*, Wirtschaftsuniversität Wien, Беч, Аустрија, јун 2022;
5. *Епидемија. Право. Друштво*. Правни факултет Универзитета у Београду, Београд, Србија, јун 2022;
6. Семинар докторских студената *European Tax Law*, организован од стране Института за аустријско и међународно пореско право, Бечког универзитета за економију и бизнис, Универзитета у Лајдену, Стокхолмског универзитета и Универзитета у Упсали, Беч, Аустрија, фебруар 2022.

7. Конференција „Интернет дијалог”, Правни факултет Универзитета у Београду и Фондација „Регистар националног интернет домена Србије” (РНИДС), *Порески аспекти пословања на интернету*, Београд, Србија, јун 2021 – *online*;
8. *PhD Colloquium*, Правни факултет Универзитета у Београду, Београд, Србија, април 2021– *online*;
9. Међународна научна конференција *EURASIAN Tax Week*, Финансијски универзитет при Влади Руске Федерације и Руски огранак Међународне фискалне организације, Москва, Русија, март 2021 – *online*;
10. Међународна научна конференција *Правна традиција и нови правни изазови*, Правни факултет Универзитета у Новом Саду, Нови Сад, Србија, октобар 2020 – *online*;
11. *Идентитетски преображај Србије*, Правни факултет Универзитета у Београду, Београд, Србија, фебруар 2020;
12. *Идентитетски преображај Србије*, Правни факултет Универзитета у Београду, Београд, Србија, април 2019;
13. *Копаоничка школа природног права: XXXI сусрет*, Копаоник, Србија, децембар 2018;
14. *Law and Economics of Taxation Course*, Студијски центар „Gerzensee”, Фондација Швајцарске народне банке, Герцензе, Швајцарска, јун 2018;
15. Међународна научна конференција *Tax Treaty Arbitration Conference*, Институт за аустријско и међународно пореско право, Руст, Аустрија, јул 2018;
16. *XII Harmonius School of Law*, Београд, Србија, децембар 2017;
17. *Ronald Coase Workshop on Institutional Analysis*, Универзитет у Шиамену, Кина, мај 2017;
18. *CEE Vienna International Tax Law Summer School*, Wirtschaftsuniversität, Беч, Аустрија, јул 2013.

Истраживање за потребе израде докторске дисертације спровела је, између осталог, током студијских боравака на Институту за аустријско и међународно пореско право (*Institut für Österreichisches und Internationales Steuerrecht*) у Бечу (Аустрија), односно у Међународном бироу фискалне документације (*International Bureau of Fiscal Documentation – IBFD*) у Амстердаму (Холандија).

Ангажована је на више домаћих и међународних научних пројеката: пројекат *HORIZON-WIDERA Building Gender Equality through Gender Budgeting for Institutional Transformation – Budget It* (од 2023. године), пројекат Европске кооперације за науку и технологију *Globalization, Illicit Trade, Sustainability and Security – GLITSS* (од 2023. године), Erasmus+ пројекат *LAWGEM: New Quality in Education for Gender Equality, Strategic Partnership for the Development of Master`s Study Program LAW AND GENDER* (од 2019. године), пројекат Међународног бироа фискалне документације *Observatory on the Protection of Taxpayer`s Rights* (од 2017. године). Стручни пројекти на којима је учествовала су: пружање стручне помоћи Министарству финансија Републике Србије у припреми нацрта преговарачке позиције у поступку приступања Србије Европској унији за поглавље 16 – Порези (2021.) и пројекат Светске банке *Support to Enhancing the Quality of the Tax System in Serbia (P171755, TF0B0786)* (2020-2021.). Учествоје је и на стратешким научним пројектима Правног факултета Универзитета у Београду (од 2018. године).

Члан је Управног одбора Српског фискалног друштва и члан Међународне фискалне асоцијације (*International Fiscal Association – IFA*). Председница је Мреже младих Српског фискалног друштва (*YIN SFD*). Такође, у саставу је Комисије за спровођење пријемног испита Правног факултета Универзитета у Београду (од 2020. године), Комисије за израду

промотивног писаног материјала Правног факултета Универзитета у Београду (од 2019. године) и Комисије за контролу квалитета Правног факултета Универзитета у Београду (од 2018. године).

Говори енглески (*Cambridge IELTS Academic Certificate, Grade: 8.5/9, C2 equivalent*) и немачки језик (*Humboldt Universität zu Berlin Zertifikat, C2*).

б) Основни подаци о дисертацији

Докторска дисертација Лидије Живковић „Општа антиабузивна правила“ садржи 340 страница и обликована је у свему у складу са важећим Упутством о облику и садржају докторске дисертације која се брани на Универзитету у Београду од 2019. године (формат А4, маргине 20mm, проред 1 ред, серифни фонт – *Book Antiqua*, величина писма основног текста 12 типографских тачака).

Дисертација садржи насловну страну на српском и енглеском језику, страну са подацима о ментору и члановима комисије на српском језику, страну са подацима о докторској дисертацији на српском и енглеском језику, укључујући сажетак и кључне речи, 4 стране садржаја, страну са списком коришћених скраћеница, 279 страница основног текста (који се састоји из увода и 8 глава), 46 страна са списком коришћене литературе, биографију на 2 стране, изјаву о ауторству, изјаву о истоветности штампане и електронске верзије докторског рада и изјаву о коришћењу (укупно 4 странице). Истраживачку грађу која је коришћена при изради докторске дисертације чине монографије, уџбеници, зборници радова, приручници, чланци, студије/извештаји, речници, прописи, судска пракса и други извори (укупно 630 библиографских јединица).

Докторска дисертација је подељена на следеће целине: Увод, Глава прва – *Разумевање појма законите нелегитимне пореске евазије*, Глава друга – *Средства у борби против законите нелегитимне пореске евазије*, Глава трећа – *Упоредноправна анализа општих антиабузивних правила*, Глава четврта – *Место општих антиабузивних правила у националном пореском праву, међународном пореском праву и пореском праву Европске уније*, Глава пета – *Општа антиабузивна правила у контексту најважнијих правних начела*, Глава шеста – *Заштита права пореског обвезника у контексту примене општих антиабузивних правила*, Глава седма – *De lege ferenda опште антиабузивно правило у српском пореском праву*, и Глава осма – *Закључна разматрања*.

Универзитетска библиотека „Светозар Марковић“ је у складу са важећим Правилником о поступку провере оригиналности докторских дисертација које се бране на Универзитету у Београду проверила оригиналност докторске дисертације коришћењем софтвера *iThenticate*. Утврђено подударање текста (индекс сличности) износи 10%, а утврђене појединачне сличности са другим објављеним текстовима износе у једном случају 2%, а у свим осталим случајевима су мање од 1%. Менторка проф. др Гордана Илић-Попов је на основу увида у извештај дала позитивну оцену оригиналности докторске дисертације утврдивши да су наведене сличности последица цитирања, библиографских података, упућивања на правне прописе, коришћења општих и библиографских података о коришћеној литератури.

II Предмет и циљ дисертације

Предмет докторске дисертације кандидаткиње Лидије Живковић је анализа института општег антиабузивног правила. Дисертација има теоријски, али и практични циљ. Теоријски циљ је да се одговори на неколико питања:

1. Шта су узроци законите нелегитимне пореске евазије?
2. Какви су правни институти упоредноправно на располагању пореским јурисдикцијама за сузбијање законите нелегитимне пореске евазије, те да ли се начело фактицитета прописано чл. 9 Закона о пореском поступку и пореској администрацији може сматрати таквим инструментом?
3. Имајући у виду варијетет упоредноправно присутних облика општих антиабузивних правила, да ли је могуће идентификовати одређене њихове елементе који представљају заједнички садржалац за сва анализирана решења?
4. Какав је однос између унутрашњег општег антиабузивног правила и: (а) посебних антиабузивних правила прописаних пореским законодавством конкретне јурисдикције; (б) општих антиабузивних правила садржаних у пореским уговорима који су у примени у конкретној пореској јурисдикцији; (в) примарног и секундарног права Европске уније?
5. Која ограничења формулацији, односно примени унутрашњих општих антиабузивних правила намећу најважнија правна начела на којима се темеље савремени порески системи у демократским друштвима?
6. Који би механизми заштите права пореских обвезника могли да ублаже опречности између општих антиабузивних правила и анализираних правних начела?

Практични те, сходно томе, и крајњи циљ дисертације састоји се у примени добијених теоријских налаза у контексту порескоправног оквира Републике Србије. Предочене конкретне смернице за формулисање *de lege ferenda* општег антиабузивног правила могу да представљају полазну основу за доносиоце порескополитичких одлука за одабир решења која би била у складу са посебностима и капацитетима српског пореског система. Такође, дати предлози могу бити од користи и законодавцима других држава Западног Балкана, које су на путу европских интеграција у перспективи такође суочене са потребом увођења нових, односно изменама постојећих општих антиабузивних правила.

III Основне хипотезе од којих се полазило у истраживању

У дисертацији кандидаткиња полази од пет основних хипотеза.

Прва хипотеза: Општа антиабузивна правила представљају есенцијални елемент модерних пореских система зато што се законски опис пореског чињеничног стања, по правилу, везује за правну форму, а не за економску суштину трансакција.

Кандидаткиња испитује становиште које заступају критичари института општег антиабузивног правила, према коме су узроци законите нелегитимне пореске евазије ендемогеног карактера, тј. произлазе из самог начина на који је устројено пореско право као скуп правних норми којима се уређује пореска материја. Према том становишту, увођење општег антиабузивног правила у одређени порески систем само одражава претходни

неуспех законодавца да циљеве пореске политике „преточи“ у легислативни текст на јаснији и принципијелнији начин.

Не спорећи чињеницу да закониту нелегитимну евазију омогућава: (1) околност да се порески законодавац приликом дефинисања законског описа пореског чињеничног стања често ослања на концепте приватног права, за које не предвиђа аутономно значење, као и (2) постојање разноврсних структурних елемената пореских облика у саставу пореског система, који су неопходна претпоставка успешног администрирања наведених пореских облика, кандидаткиња успешно аргументује значај који у том погледу имају одређени егзогени фактори (који не произлазе из начина на који је устројено пореско право). Као кључни егзогени фактор идентификован је особени однос адресата – пореских обвезника према пореским прописима. Такав однос огледа се у перципирању порескоправних одредаба као оруђа за реализацију сопствених интереса, уместо као инструмента намењеног реализацији циљева пореске политике.

Сходно томе, премда не може да елиминише ендogene факторе који омогућавају закониту нелегитимну пореску евазију, опште антиабузивно правило коригује описану перцепцију, односно шаље јасну одвраћајућу поруку пореским обвезницима (и њиховим пореским саветницима) заинтересованим за креативну примену прописа у пореској материји. Кандидаткиња признаје да се увођење општег антиабузивног правила може окарактерисати тек као *second best* решење, али да с обзиром на то да реформе које би омогућиле уклањање ендогених фактора нису практично изводљиве, увођење општег антиабузивног правила представља, заправо, једино спроводиво решење, чиме је њена прва хипотеза успешно потврђена.

Друга хипотеза: Проблем адекватне формулације општег антиабузивног правила те, сходно томе, и његове учинковитости лежи, пре свега, у неодређености и динамичности његовог предмета регулисања.

Дефиниција законите нелегитимне пореске евазије, која представља предмет регулисања општег антиабузивног правила, претпоставља претходну вредносну оцену на коју у битној мери утичу економске, политичке и укупне друштвене прилике у одређеној јурисдикцији. Немогућност прецизног дефинисања законите нелегитимне пореске евазије налаже да се приликом формулисања општег антиабузивног правила одступи од законодавне технике која је у основи правних правила, а која је доминантно заступљена у прописима који уређују пореску материју. Предуслов за делотворну *ex ante* регулацију законите нелегитимне пореске евазије, коју треба да обезбеди опште антиабузивно правило, јесте коришћење законодавне технике својствене формулисању правних начела. Премда је у већини грана права примена такве легислативне технике препозната као нужност, посебно за регулисање оних области које карактерише значајна динамика друштвених односа, у пореској материји се на њу, по правилу, гледа са неодобравањем, позивањем на специфичности пореског права као гране права која намеће одређена ограничења имовинским правима својих адресата.

Полазећи од претходних налаза, према којима законита нелегитимна евазија није само природни исход садејства слободе уговарања и ослањања пореског законодавца на концепте преузете из приватног права, већ да умногоме зависи од особеног односа који адресати – порески обвезници имају према пореским прописима, у дисертацији се аргументује супротно виђење. Кандидаткиња темељно аргументује приступ према коме не постоје оправдани разлози због којих би законита нелегитимна евазија, као специфични

облик креативног поштовања пореских прописа требало да ужива другачији, односно из угла пореског обвезника повољнији третман у поређењу са креативном применом прописа у другим областима правног регулисања. Описаним приступом она потврђује и своју другу полазну хипотезу.

Трећа хипотеза: Без обзира на значајни варијетет појавних облика општих антибузивних правила у различитим пореским системима, могуће је идентификовати њихове нужне елементе, како супстантивне тако и процесне.

При провери треће хипотезе кандидаткиња се користила превасходно функционалном упоредноправном анализом општих антибузивних правила, која је представљена у трећој глави дисертације. Утврђено је да је, без обзира на разлике које међу њима постоје (било да је реч о домену примене, размерама последица које производе у односу на спорни аранжман, али и пореског обвезника, степену дискреционих овлашћења која пружају органима који их примењују и др.), у сваком моделу општег антибузивног правила могуће уочити два основна сегмента: (1) дефинишући сегмент, којим законодавац настоји идентификовати понашање које се жели сузбити општим антибузивним правилом, а који се уобичајено састоји из и супстантивних и процесних елемената, и (2) реконструктивни сегмент, којим се детерминишу ефекти, односно правне последице примене општег антибузивног правила. За разлику од супстантивних елемената које је могуће идентификовати у сваком примеру општег антибузивног правила, процесни елементи нису увек присутни. Након идентификације уобичајених елемената општих антибузивних правила, у дисертацији се анализирају и вреднују различити приступи њиховом регулисању. Стога је трећа хипотеза од које се полазило у истраживању делимично потврђена.

Четврта хипотеза: Постоји потреба за увођењем ревидираног општег антибузивног правила у српски порески систем, јер начело фактицитета садржано у чл. 9 ЗПППА не испуњава сврху коју му је законодавац иницијално наменио.

Кандидаткиња цитирану хипотезу заснива на универзално прихваћеном становишту у домаћој научној и стручној литератури, према коме начело фактицитета садржано у чл. 9 Закона о пореском поступку и пореској администрацији представља опште антибузивно правило, као и налазима појединих домаћих аутора, према којима то начело, у форми у којој је већ две деценије на снази, није подобно да реализује циљ због кога је прописано, а то је спречавање законите нелегитимне пореске евазије.

Анализа којој су у дисертацији подвргнути формулација, а затим и примена чл. 9 Закона о пореском поступку и пореској администрацији, довела је до битно другачијих закључака.

Применом нормативног метода утврђено је да свака од три одредбе у саставу начела фактицитета представља засебан порескоправни концепт, чије се функције међусобно значајно разликују. Једино заједничко свим поменутих одредбама јесте пружање основа органима који примењују пореске прописе за опорезивање у складу са начелом способности плаћања. Примена упоредноправног метода је показала да све одредбе чл. 9 Закона о пореском поступку и пореској администрацији представљају правне транспланте из немачког, односно аустријског пореског законодавства. Анализа релевантних одредаба немачког *Reichsabgabenordnung*-а, а затим и *Abgabenordnung*-а, те аустријског

Bundesabgabenordnung-а и литературе посвећене њиховом тумачењу резултирала је следећим налазима.

Функција одредбе упоредиве првом ставу чл. 9 Закона о пореском поступку и пореској администрацији јесте да спречи органе који примењују пореске прописе да чињенице од значаја за опорезивање, као и термине садржане у пореским прописима проматрају искључиво (или превасходно) из приватноправне визуре. У посматраним правним системима наведена одредба названа је „економски приступ“ (нем. *wirtschaftliche Betrachtungsweise*) и има за циљ да нагласи значај телеолошког тумачења оних правних одредаба којима законодавац регулише питања економске, то јест пореске природе. Телеолошко тумачење у наведеном контексту захтева осврт органа који примењује пореске прописе на начело способности плаћања. Реч је, дакле, о интерпретативном средству којим се конкретизује ово начело.

Функција одредбе упоредиве другом ставу чл. 9 Закона о пореском поступку и пореској администрацији јесте да обезбеди опорезивање оног правног посла чије закључење порески обвезник покушава да прикрије (дисимуловани правни посао), приказујући га спољашњем свету као неки други (симуловани) правни посао. С обзиром на то да је реч о институту који треба да омогући опорезивање у складу са економском снагом пореског обвезника, ирелевантно је да ли је дисимуловани правни посао подобан да произведе грађанскоправна дејства. Другим речима, за разлику од грађанскоправног концепта симулације, поменута одредба у обзир узима искључиво економске, а не и грађанскоправне последице дисимулованог правног посла. У томе и јесте значај њеног посебног уређивања пореским прописом. Такође, други став чл. 9 Закона о пореском поступку и пореској администрацији усмерен је на понашање пореског обвезника које одликује постојање одређених преварних елемената, због чега се у порескоправној теорији сматра ближим незаконитој, него законитој нелегитимној пореској евазији.

Функција одредбе упоредиве трећем ставу чл. 9 Закона о пореском поступку и пореској администрацији јесте да омогући опорезивање у складу са начелом способности плаћања у ситуацији када је порески објекат (приход или имовина) прибављен незаконитим путем. Смисао наведене одредбе јесте да осигура да незаконито понашање не буде, из угла пореских прописа, третирано повољније од законитог понашања пореског обвезника. С друге стране, поменута одредба нема ни пенални карактер, што значи да не пружа основ за строжи порески третман незаконитог понашања. Последично, орган који примењује порески пропис дужан је да, за потребе утврђивања пореске обавезе, узме у обзир не само незаконито стечен приход, већ и трошкове које је порески обвезник имао у вези са стицањем или очувањем незаконито стеченог прихода. Осим тога, поменута одредба је недвосмислено намењена правном регулисању незаконитог понашања, што јасно искључује могућност да се квалификује као саставни елемент општег антибузивног правила.

Упоредни системски порески закони који су послужили као узор за формулацију начела фактицитета (немачки *Abgabenordnung* и аустријски *Bundesabgabenordnung*) и данас регулишу анализирани порескоправни концепте у засебним, сукцесивно распоређеним члановима у оквиру одељка који садржи опште одредбе применљиве на најшири круг понашања пореских обвезника. Притом, оно што је кључно за испитивање постављене хипотезе, јесте околност да оба наведена пореска акта садрже и сасвим засебну одредбу која се у немачкој, односно аустријској литератури и пракси класификује као опште антибузивно правило (чл. 42 немачког *Abgabenordnung*-а, односно чл. 22 аустријског *Bundesabgabenordnung*-а).

Изнете налазе потврђују и језичко и систематско тумачење одредаба у саставу начела фактицитета. Пре свега, нити једна одредба у његовом саставу не захтева од пореских и судских органа утврђивање постојања нити једне од уобичајених индиција за постојање законите нелегитимне пореске евазије, које су иначе, како је претходно истраживање показало, законодавно-технички отелотворене у супстантивним елементима општих антиабузивних правила. Коначно, назив чл. 9 Закона о пореском поступку и пореској администрацији и његово место у српском системском пореском закону не иду у прилог тврдњи да је реч о одредби која се може применити искључиво у корист фискаса, што би био случај да је реч о општем антиабузивном правилу.

Сходно томе, кандидаткиња закључује да одредбе садржане у српском начелу фактицитета нису усмерене на спречавање нелегитимне законите пореске евазије те да ни не могу у томе бити успешне, већ је њихова једина функција правилна квалификација чињеница од значаја за утврђивање пореске обавезе. У том смислу, четврта хипотеза није потврђена, и то не стога што начело фактицитета није формулисано на начин који би омогућио ефикасну борбу против законите нелегитимне пореске евазије, већ зато што је његова формулација, посматрано из угла функције коју поменути три одредбе у његовом саставу, заправо, имају – сасвим адекватна. Последице, у оквиру *de lege ferenda* доприноса дисертације, кандидаткиња формулише смернице за *увођење*, уместо *ревизију* општег антиабузивног правила.

Пета хипотеза: Опште антиабузивно правило као механизам борбе против законите нелегитимне пореске евазије захтева формулисање посебног процесног оквира који за циљ има заштиту права пореског обвезника.

У порескоправној литератури је дуго низ година био присутан став о неспојивости општих антиабузивних правила са начелом владавине права, начелом законитости и начелом поделе власти. Ослањајући се, пре свега, на образложења пресуда страних уставних судова који су имали прилике да о наведеном питању одлучују, кандидаткиња је настојала да аргументује супротно становиште. Анализа која је спроведена у дисертацији показала је да општа антиабузивна правила нису *eo ipso* нити *in toto* супротна поменутиим начелима, већ да степен несагласја између њих зависи од: (1) начина на који је опште антиабузивно правило формулисано и (2) робусности и ефикасности система заштите права пореског обвезника, који је у примени у конкретној пореској јурисдикцији. Потврђујући успешно своју пету хипотезу, кандидаткиња иде и корак даље и значајан део дисертације посвећује оцени различитих начина формулисања појединих елемената општег антиабузивног правила, као и оцени разноврсних механизми заштите права пореских обвезника у контексту њихове примене. Резултати спроведеног вредновања упоредноправних решења су били полазна основа за предлагање *de lege ferenda* решења прилагођених српском порескоправном оквиру.

IV Кратак опис садржаја дисертације

Садржина дисертације обухвата увод и осам тематских целина (глава), од којих последња садржи закључна разматрања.

У уводу кандидаткиња поставља проблем, односно одређује предмет и циљ(еве) дисертације, указује на значај истраживања института општег антиабузивног правила,

формулише полазне хипотезе, представља коришћене научне методе и пружа образложење за њихов одабир. Увод је заокружен представљањем плана излагања у оквиру дисертације.

Прва глава дисертације (*Разумевање појма законите нелегитимне пореске евазије*) посвећена је анализи концепта законите нелегитимне пореске евазије, као појаве чијем сузбијању су намењена општа антиабузивна правила. Анализа је спроведена стављањем у однос наведеног концепта са концептом незаконите, као и законите легитимне пореске евазије, уз истицање тешкоћа које њихова прецизна демаркација условљава. Потом су испитани узроци законите нелегитимне евазије. С једне стране, идентификовани су и анализирани узроци законите нелегитимне евазије, који произлазе из самог начина на који је устројено пореско право као скуп правних норми којима је регулисана пореска материја, односно структурних елемената појединих пореских облика који чине порески систем. С друге стране, размотрен је утицај који на размере законите нелегитимне евазије има специфичан однос пореских обвезника и њихових правних саветника према одредбама пореских прописа. Засебно поглавље је посвећено одавно актуелном концепту агресивног пореског планирања, у коме се аргументује неоправданост његовог поистовећивања са концептом законите нелегитимне евазије, до ког неретко долази, како у литератури, тако и пракси.

У другој глави дисертације (*Средства у борби против законите нелегитимне пореске евазије*) је дата свеобухватна класификација и детаљна анализа разноврсних средстава која се упоредноправно, односно у српском пореском праву користе у борби против законите нелегитимне пореске евазије. Спроведеним истраживањем се утврђује место и функција општег антиабузивног правила у систему заштите од законите нелегитимне пореске евазије у одређеном пореском систему. Тај циљ је реализован разграничавањем института општег антиабузивног правила од сродних правних института и испитивањем начина интеракције између њих. Од сродних института прво су анализирани фискалне судске доктрине (*substance-over-form* доктрина, доктрина економске суштине, тест пословне сврхе, *step transaction* доктрина, доктрина *fraus legis*, и доктрина забране злоупотребе права), с обзиром на то да њихово установљавање историјски претходи увођењу општих антиабузивних правила, те неретко утиче на каснији избор законодавца у погледу његове формулације. Затим су испитана у упоредном праву најчешће присутна посебна антиабузивна правила. Аргументовани су разлози неопходности комплементарне примене посебних и општег антиабузивног правила у одређеном пореском систему. Посебна пажња је посвећена анализи одређених института који су у свом деловању усмерени на понашања пореских обвезника која су ближа незаконитој пореској евазији (континентално-правни концепт симулације и *common law* концепт *sham* трансакције), а који се у појединим пореским системима, услед непостојања општег антиабузивног правила, неоправдано сматрају његовим супститутом. Налази добијени анализом поменутих института у примени у упоредном праву искоришћени су, између осталог, као основ за проверу утемељености доминантног становишта у домаћој литератури и пракси према коме начело фактицитета садржано у чл. 9 Закона о пореском поступку и пореској администрацији представља опште антиабузивно правило.

У трећој глави дисертације (*Упоредноправна анализа општих антиабузивних правила*), институт општег антиабузивног правила је „рашчлањен“ на његове саставне елементе, заједничке свим или већини анализираних упоредноправних решења. Први део анализе посвећен је елементима супстантивног карактера, у које упоредни законодавци, са мање или више успеха, настоје „преточити“ уобичајене индиције законите нелегитимне

пореске евазије. У истом делу се настоји идентификовати утицај који су на формулацију супстантивних елемената извршиле претходно испитане фискалне судске доктрине. Други део је фокусиран на елементе општих антиабузивних правила процесног карактера и њихов допринос заштити права пореских обвезника, односно једноставнијој примени општег антиабузивног правила. У последњем делу се испитују могуће правне последице примене општих антиабузивних правила, најпре у односу на аранжман пореског обвезника (неутрализација и/или реквалификација абузивног аранжмана), а затим и у односу на самог пореског обвезника (санкционисање пореског обвезника који се упустио у абузивно понашање). Функционална компаративна анализа различитих модела елемената општих антиабузивних правила праћена је њиховом оценом из угла правне сигурности, сложености, административне изводљивости и њихове ефикасности у сузбијању законите нелегитимне евазије.

Четврта глава дисертације (*Место општих антиабузивних правила у националном пореском праву, међународном пореском праву и пореском праву Европске уније*) посвећена је анализи општих антиабузивних правила у ширем контексту (1) националног пореског права, (3) међународног уговорног пореског права и (2) пореског права Европске уније. У првом делу се идентификују ограничења која за примену општег антиабузивног правила могу произаћи из посебних антиабузивних правила која су примени у одређеном пореском систему. Полазећи од приступа које следе упоредноправна законодавства, односно пракса пореских органа, настоје се утврдити ситуације у којима је оправдано применити опште антиабузивно правило након (не)успешне примене посебног антиабузивног правила. У другом делу се испитује интеракција општих антиабузивних правила прописаних унутрашњим пореским законодавством одређене јурисдикције са општим антиабузивним правилима садржаним у њеним пореским уговорима. Трећи део излагања посвећен је ограничењима која формулацији и примени општих антиабузивних правила држава-чланица намећу примарно и секундарно право Европске уније. У домену примарног права Уније, анализиран је пут који је прешао Суд правде ЕУ до коначног успостављања паневропске доктрине о забрани злоупотребе пореског права, као и онедавно преузета контроверзна улога Европске комисије у *de facto* контроли примене унутрашњих општих антиабузивних правила од стране пореских органа држава-чланица. У погледу секундарног права Уније, дат је историјски преглед развоја комунитарног општег антиабузивног правила уз критику решења коначно усвојеног у Директиви против избегавања пореза.

Пета глава дисертације (*Општа антиабузивна правила у контексту најважнијих правних начела*) је фокусирана на испитивање института општег антиабузивног правила у контексту најважнијих правних начела на којима почивају модерни порески системи широм света, међу којима је и порески систем Републике Србије. Циљ поменуте анализе је да се идентификују евентуалне опречности које могу постојати у односу између општег антиабузивног правила прописаног унутрашњим пореским законодавством одређене јурисдикције и кључних (пореско)правних начела која су у примени у њој. Истовремено се настоје пронаћи могући аргументи у прилог увођењу општег антиабузивног правила, који произлазе из појединих анализираних начела. Истраживање у овој глави темељи се преваходно на образложењима одлука уставних судова упоредних јурисдикција у којима је постављено питање усклађености општег антиабузивног правила са начелом владавине права, начелом законитости, начелом поделе власти, начелом сразмерности, и начелом правичности.

С обзиром на налазе претходне главе, то јест закључак да општа антиабузивна правила могу довести у питање реализацију циљева одређених правних начела на којима се темеље савремени порески системи у демократским државама, шеста глава (*Заштита права пореског обвезника у контексту примене општих антиабузивних правила*) дисертације идентификује и анализира механизме заштите права пореског обвезника, за које кандидаткиња сматра да могу допринети ублажавању проблема који прате увођење општег антиабузивног правила у одређени порески систем. У том смислу, спровођење (макар дела) анализираних решења посматра се као претходни услов за увођење општег антиабузивног правила у одређени порески систем. Анализом су обухваћени како механизми који су део формулације и имплементације општих антиабузивних правила, тако и механизми који су део ширег порескоправног институционалног оквира и који стога подразумевају темељније реформе које „излазе“ из надлежности пореског законодавца. С обзиром на захтевност појединих анализираних решења, испитане су могућности за њихово постепено и/или алтернативно увођење.

Седма глава дисертације (*De lege ferenda опште антиабузивно правило у српском пореском праву*) садржи конкретне смернице и предлоге за формулисање *de lege ferenda* општег антиабузивног правила у српском пореском законодавству, чиме се теоријска сазнања и налази којим је резултирало претходно излагање практично примењују, водећи рачуна о потребама и могућностима пореског система Републике Србије. Предлози су систематизовани у три дела тако да прате структуру претходног излагања, те обухватају – смернице у погледу супстантивних и процесних елемената општих антиабузивних правила, смернице које се односе на правне последице примене општих антиабузивних правила и, коначно, смернице за успостављање робусног система заштите права пореских обвезника у контексту примене општег антиабузивног правила.

У осмој глави дисертације су изложена закључна разматрања. У њој се систематизују кључни налази до којих је кандидаткиња дошла у свом истраживању, те износе закључци у погледу заснованости иницијално постављених хипотеза.

Након закључка следи преглед коришћене литературе и правних извора.

V Остварени резултати и научни допринос дисертације

Докторска дисертација Лидије Живковић представља вредан допринос науци пореског права. При томе, истичемо да је научна расправа спроведена у дисертацији релевантна не само за домаћу науку пореског права, већ пружа темељни увид у међународноправни, односно комунитарни аспект института општег антиабузивног правила. При изради дисертације, кандидаткиња је користила велики број домаћих, а посебно страних научних и правних извора (превасходно на енглеском и немачком језику), који су уредно цитирани. Начин на који су цитати из страних извора преведени са енглеског, односно немачког језика, упућује на закључак да кандидаткиња суверено влада овим језицима, те да се читалац у њену интерпретацију може поуздати. Коначно, структура рада је одлично организована и, будући да прати редослед постављених хипотеза, олакшава читаоцима праћење излагања.

Истраживачки приступ кандидаткиње Лидије Живковић показује завидну дозу интелектуалне храбрости, али и темељности. Наиме, у својој докторској дисертацији она настоји да детаљним аналитичким поступком дође до основа на којима би свако опште

антибузивно правило морало да почива, односно да нас суочи са кључним разлозима који би морали да нас воде приликом избора између различитих облика антибузивних правила. Другим речима, она нас прво враћа на полазне премисе, а затим пошто их јасно поставља, води читаоца кроз *more* различитих облика борбе против законите нелегитимне пореске евазије, при чему управо овако постављање полазних премиса омогућава разумевање сложених доктрина, односно нормативних оквира којима ова се ова област одликује. Овде се посебно истиче веома квалитетна, а у ширем научном контексту и изразито потребна, расправа у погледу дефинисања кључног појма саме нелегитимне законите евазије, појаве против које су општа антибузивна правила и усмерена.

Кандидаткиња детаљно представља све присутне теоријске приступе, укључујући ту и оне који негирају потребу за антибузивним правилима, односно који их сматрају начином на који законодавац избегава одговорност за свој несолидан рад приликом доношења пореских закона. Другим речима, ова докторска дисертација нам пружа могућност да, вођени ауторкиним оштрим оком за теоријске нијансе, пре свега јасно сагледамо сложену област општих антибузивних правила. Кандидаткиња посвећује пажњу свим релевантним аспектима ових норми, као и њиховој интеракцији са другим правилима која у себи садрже антибузивну компоненту, односно сагледава њихово место у различитим областима пореског права, а посебно у његовим међународним оквирима. Оно што је посебно значајно јесте чињеница да се у овој докторској дисертацији равноправна пажња посвећује како материјалним, тако и процесним аспектима антибузивних правила, а управо је изостанак осетљивости законодавца на потребу да овим нормама прилагоди и процесни оквир који њихова примена захтева, изостанак који је присутан у многим државама, па чак и на нивоу најугледнијих међународних организација у домену опорезивања, а не само у Србији, један од кључних изазова са којима се суочавамо у домену општих антибузивних норми.

Претходно описани елементи ове докторске дисертације омогућавају да она буде од користи било ком истраживачу области општих антибузивних норми, независно од правног система у коме он или она раде. Међутим, кандидаткиња Лидија Живковић не заборавља правни систем из кога она потиче и упушта се у разматрање онога што се уобичајено назива нашом општом антибузивном нормом, односно чл. 9 Закона о пореском поступку и пореској администрацији. За разлику од већ присутних критичких осврта на одредбу којом је предвиђено начело фактицитета у српском законодавству, у овој докторској дисертацији се иде ка томе да се утврди извор који је инспирисао њене ауторе, да се темељно анализира његов смисао, као и да се тај извор повеже са оним што је ушло у српски порески систем те давне 2003. године. Управо захваљујући овако доследном истраживачком приступу, као и на претходно датом општем фундаменту, ауторка и долази у прилику да пружи драгоцене препоруке у погледу облика који би наша будућа општа антибузивна норма требало да има.

Имајући у виду чињеницу да је у области пореског права, како у Србији, тако и у глобалном контексту, пред нама тек време изазовних расправа у погледу улоге и облика општих антибузивних правила, докторска дисертација кандидаткиње Лидије Живковић представља и правовремени научни допринос, на основу кога се може базирати даљи теоријски, али и нормативни рад.

VI Закључак и предлог

Имајући у виду да је докторска дисертација кандидаткиње Лидије Живковић под насловом „Општа антибузивна правила“ написана у свему према раније одобреној пријави (уз незнатне и потпуно оправдане корекције структуре садржаја) те да је оригинално и самостално научно дело којим је кандидаткиња дала значајан допринос науци пореског права, сматрамо да су се стекли сви услови да се приступи њеној јавној одбрани. Слободни смо да Наставно-научном већу Правног факултета Универзитета у Београду учинимо предлог да прихвати позитивну оцену докторске дисертације и именује комисију за јавну одбрану.

Дана 8. фебруара 2023. године

ЧЛАНОВИ КОМИСИЈЕ:

проф. др Дејан Поповић,
професор емеритус
Правног факултета Универзитета у Београду

проф. др Марина Димитријевић,
редовна професорка
Правног факултета Универзитета у Нишу

проф. др Светислав Костић,
ванредни професор
Правног факултета Универзитета у Београду