

Факултет _____

УНИВЕРЗИТЕТ У БЕОГРАДУ

(Број захтева)_____
Веће научних области правно-економских наука
(Назив већа научне области коме се захтев упућује)_____
(Датум)**ЗАХТЕВ****за давање сагласности на реферат о урађеној докторској дисертацији**

Молимо да, сходно члану 46. ст.5. тач. 4. Статута Универзитета у Београду ("Гласник Универзитета", број 131/06), дате сагласност на реферат о урађеној докторској дисертацији кандидата

Мр Светислава (Владимир) Костића

(име, име једног од родитеља и презиме)

КАНДИДАТ Мр Светислав (Владимир) Костић

(име, име једног од родитеља и презиме)

пријавио је докторску дисертацију под називом: „Забрана дискриминације у међународном опорезивању дохотка и имовине“

из научне области: Јавне финансије и финансијско право

Универзитет је дана 7. 12. 2010. својим актом 02-020-4590/24-10 дао сагласност на предлог теме докторске дисертације која је гласила:
под бр. _____

„Забрана дискриминације у међународном опорезивању дохотка и имовине“

Комисија за оцену и одбрану докторске дисертације кандидата

Мр Светислава (Владимир) Костића

(име, име једног од родитеља и презиме)

образована је на седници одржаној 27. септембра 2014. одлуком факултета под бр. 03-1988/2, у саставу:

Име и презиме члана комисије

звање

научна област

- | | | | |
|----|------------------------------------|---------------------------------------|--|
| 1. | <u>Проф. др Дејан Поповић</u> | <u>редовни професор</u> | <u>Јавне финансије и финансијско право</u> |
| 2. | <u>Проф. др Гордана Илић-Попов</u> | <u>редовни професор</u> | <u>Јавне финансије и финансијско право</u> |
| 3. | <u>Проф. др Божидар Раичевић</u> | <u>редовни професор
у пензији</u> | <u>Јавне финансије и финансијско право</u> |

Наставно- научно веће факултета прихватило је извештај Комисије за оцену и одбрану докторске дисертације на

седници одржаној дана 27. октобра 2014. године.

ДЕКАН ФАКУЛТЕТА

- Прилог: 1. Извештај комисије са предлогом .
2. Акт Наставно-начног већа факултета о усвајању извештаја .
3. Примедбе дате у току стављања извештаја на увид јавности, уколико је таквих примедби било.

НАСТАВНО-НАУЧНОМ ВЕЋУ ПРАВНОГ ФАКУЛТЕТА
УНИВЕРЗИТЕТА У БЕОГРАДУ

Одлуком Наставно-научног већа Правног факултета Универзитета у Београду 03-број: 1988/2, од 24.9.2014. године, донетом на седници одржаној 22.9.2014. године, одређени смо за чланове Комисије за преглед и оцену докторске дисертације кандидата **мр Светислава В. Костића**, под насловом „**Забрана дискриминације у међународном опорезивању дохотка и имовине**“. Након увида у докторску дисертацију, подносимо Већу следећи

РЕФЕРАТ
О ЗАВРШЕНОЈ ДОКТОРСКОЈ ДИСЕРТАЦИЈИ

1. Основни подаци о кандидату и дисертацији

Светислав В. Костић рођен је 1979. године у Београду. На Правни факултет Универзитета у Београду уписао се 1998, а дипломирао је 2003. године, са просечном оценом 9,22. У школској 2002/2003. години завршио је с одликом главни програм Београдске отворене школе (БОШ).

По дипломирању, кандидат Костић је у школској 2007/2008. години на *New York University*, најбоље рангираном америчком универзитету у домену дипломских студија (*graduate studies*) из пореског права, стекао *LL. M. Degree in International Taxation*, и то *with honors* (*Dean's Graduate Award*). На Правном факултету Универзитета у Београду 2009. године одбранио је с одликом магистарски рад под насловом „**Појам сталне пословне јединице у пореском праву држава Југоисточне Европе**“ и тако стекао и академски назив магистра правних наука.

Светислав В. Костић изабран је за асистента приправника на предмету Пореско право (ужа научна област: Јавне финансије и финансијско право) на Правном факултету Универзитета у Београду 2005. године. Године 2009. изабран је у звање асистента на истом предмету, а реизабран је 2012. године. Поред извођења вежби и других облика наставе на предметима Пореско право и *EU Tax Law* (на енглеском језику) на Правном факултету Универзитета у Београду, држао је по позиву предавања на *East African School of Taxation* у Кампали (Уганда), на *New York University School of Law* у Њујорку (САД) и на *Mediterranean International Tax Summer School* у Љубљани (Словенија), а спроводио је истраживања у Институту за аустријско и међународно пореско право у Бечу.

Од избора за асистента приправника, Светислав В. Костић је објавио велики број научних радова:

Чланци у научним часописима међународног значаја (М 20)

- **Government Amends Employment, Personal Taxes**, *Tax Notes International*, Vol. 43, no. 5, 2006 (with Gordana Ilić-Popov)
- **Personal Income Taxation of Non-Residents in Serbia**, *Tax Notes International*, Vol. 46, no. 5, 2007.
- **Резидентство физичких лица у српском пореском праву**, *Анали Правног факултета*, бр. 2/2008.
- **(Зло)употреба страних правних лица за избегавање плаћања пореза у Србији**, *Анали Правног факултета*, бр. 2/2010 (са Дејаном Поповићем).
- **Трансферне цене у Србији**, *Индустрија*, бр. 4/2011 (са Горданом Илић Попов).

- **The Construction Permanent Establishment under Serbian Domestic and Tax Treaty Law**, *European Taxation*, Vol. 53, no. 6/2013 (with Gordana Ilić-Popov).
- **The New Serbian Transfer Pricing Rules**, *Tax Notes International*, Vol. 71, no. 4/2013.
- **The EU Integration Process and Direct Taxation from a Southeast European Perspective. Part I: Pre Accession Negotiations Phase and Implementation of the SAAs** (Peer-Reviewed Article), *Intertax*, Vol. 41, no. 10/2013 (with Dejan Popović).
- **The EU Integration Process and Direct Taxation from a Southeast European Perspective. Part II: Impact of Accession Negotiations on Direct Taxation in Acceding Countries** (Peer-Reviewed Article), *Intertax*, Vol. 41, no. 11/2013 (with Dejan Popović).

Радови у зборницима са међународних научних скупова (М 30)

- **Serbian National Report – Is There a Permanent Establishment**, *Cahiers de droit fiscal international*, Vol 94a, 2009.
- **Serbian national report**, in M. Lang, P. Pistone, J. Schuch, C. Staringer (eds.), *The Impact of the OECD and the UN Model Conventions on Bilateral Tax Treaties*, Cambridge University Press, Cambridge 2012.
- **Serbian national report**, in M. Lang, P. Pistone, J. Schuch, C. Staringer, A. Storck (eds.), *Tax Rules in Non-Tax Agreements*, IBFD, Amsterdam 2012.
- **Serbian National Report – The Taxation of Foreign Passive Income for Groups of Companies**, *Cahiers de droit fiscal international*, Vol 98a, 2013 (with Tijana Mačar).
- **Serbian National Report**, in E. Kristoffersson, M. Lang, P. Pistone, J. Schuch, C. Staringer, A. Storck (eds.), *Tax Secrecy and Tax Transparency – The Relevance of Confidentiality in Tax Law*, Part II, Peter Lang GmbH, Frankfurt am Main 2013 (with Gordana Ilić-Popov).

Националне монографије и поглавља у зборницима (М 40)

- **Уговори Србије о избегавању двоструког опорезивања – правни оквир и тумачење** (са Дејаном Поповићем), ЦЕКОС-ИН, Београд 2009.
- **Начело законитости – недостатак знања, стручности и реда као највећа препрека напретку Србије**, *Институционалне реформе у 2010. години*, ЦПДС, 2011.
- **Приступање Србије Европској унији и европско секундарно право у области непосредних пореза са посебним освртом на Директиву о пореском третману дивиденди које филијала исплаћује матициној компанији**, у: Драган М. Митровић (ур.), *Усклађивање пословног права Србије са правом Европске уније - 2011*, Правни факултет Универзитета у Београду, Београд 2011.
- **Поступак заједничког договарања (споразумевања) надлезних органа у примени уговора о избегавању двоструког опорезивања које је закључила Република Србија**, у: Драган М. Митровић (ур.), *Развој правног система Србије и хармонизација са правом ЕУ*, Правни факултет Универзитета у Београду, Београд 2012 (са Милошем Милошевићем).
- **Увођење пореза по одбитку на услуге у српско законодавство**, у: Драган М. Митровић (ур.), *Усклађивање пословног права Србије са правом Европске уније*, Правни факултет Универзитета у Београду, Београд 2012.
- **Порески третман софтвера у Србији**, у: Вук Радовић (ур.), *Усклађивање пословног права Србије са правом Европске уније*, Правни факултет Универзитета у Београду, Београд 2013 (са Горданом Илић-Попов).
- **Нови поглед на избегавање двоструког опорезивања у српском пореском праву**, у: Радмила Васић, Ивана Крстић (ур.), *Развој правног система Србије и хармонизација са правом ЕУ*, Правни факултет Универзитета у Београду, Београд 2013.

Чланци у научним часописима националног значаја (М 50)

- **Основни облик сталне пословне јединице у српском пореском праву**, *Право и привреда*, бр. 5-8, 2006.
- **Опорезивање капиталних добитака физичких лица остварених продајом имовине стечене поклоном – случај “Хемофарм” а.д.**, *Правни живот*, бр. 10/2006.

- **Начело фактицитета у светлу примене правила о трансферним ценама и утањеној капитализацији у српском пореском праву**, *Право и привреда*, бр. 10-12/2011.
- **Стална пословна јединица у српском пореском праву**, *Рачуноводство*, бр. 5-6/2011.
- **Опорезивање скривених - конструктивних дивиденди у пореском праву Србије**, *Рачуноводство*, бр. 7-8/2012 (са Горданом Илић Попов).
- **Пракса Европског суда правде у тумачењу основних слобода у области непосредних пореза и зашто ми у Србији треба о њој већ сада да размишљамо**, *Изазови европских интеграција*, бр. 9/2010.

Одбрањени магистарски рад (М 70)

- **Појам сталне пословне јединице у пореском праву држава Југоисточне Европе**, Правни факултет Универзитета у Београду, Београд 2009.

Светислав В. Костић се, поред успешне каријере на Факултету, опробао и као порески саветник, пре свега у консултантској фирми *Deloitte*, где обавља дужност директора пореских услуга. Члан је Управног одбора Српског фискалног друштва, као и *Practice Council of the International Tax LL. M. Program at New York University*. Говори енглески и руски, а служи се немачким језиком.

Докторска дисертација мр Светислава В. Костића, под насловом **„Забрана дискриминације у међународном опорезивању дохотка и имовине“** је написана на 301 страници компјутерски обрађеног текста (проред 1,5), уз 32 странице библиографије, у којој су наведени 42 књиге и 108 чланака у часописима и поглавља у зборницима, као и велики број пресуда Суда правде ЕУ (у даљем тексту: ЕСП) и националних судова бројних држава, ставова надлежних пореских органа и домаћих и иностраних прописа, укључујући међународне уговоре.

Дисертација је подељена на Увод, шест делова (Разумевање појма дискриминације, Основе међународног опорезивања дохотка и имовине, Начела забране дискриминације у српском позитивном праву и њихов однос са међународним опорезивањем дохотка и имовине, Начело забране дискриминације у уговорима о избегавању двоструког опорезивања, Забрана дискриминације у пореском праву ЕУ и Поглед на правила о забрани дискриминације у пореским уговорима из угла пореског права ЕУ и општих правних начела о забрани дискриминације) и Закључак.

2. Предмет и циљ дисертације

Опорезивање дохотка и имовине је била и остала једна од оних правних области у којима државе најдоследније чувају своју сувереност и у оквиру које ретко и веома невољно пристају на ограничења. Мр Светислав В. Костић наглашава да се, када се говори о забрани дискриминације у међународном опорезивању дохотка и имовине, однос држава према овом питању можда најбоље може дефинисати кроз анегдоту, препричану на скуповима пореских стручњака, да су државе чланице ОЕЦД-а пристале да одредба о забрани дискриминације буде унета у Нацрт Конвенције о двоструком опорезивању дохотка и имовине ОЕЦД из 1963. године тек пошто су их творци Нацрта убедили да она никада неће бити примењена. Накнадне измене Модел-конвенције ОЕЦД, као и њен Коментар, сведоче да су се државе чланице ОЕЦД постарале да обезбеде да се уверавања из претходно описане анегдоте у што је већој могућој мери обистине. Кандидат указује да нас упоредна искуства суочавају и са израженим „пореским патриотизмом“ националних судова у случајевима у којима се расправљало о постојању забрањене пореске дискриминације, било да је таква забрана проистицала из општих правних начела домаћег законодавства или одредби уговора о избегавању двоструког опорезивања. Сведоци смо да су правила о забрани дискриминације у области међународног опорезивања дохотка и имовине присутна веома дуго, али да тек у последњих неколико деценија добијају на значају и то првенствено кроз праксу ЕСП у тумачењу основних слобода у области непосредних пореза.

Предмет докторске дисертације кандидата Светислава В. Костића је свеобухватно одређење места забране дискриминације у међународном опорезивању дохотка и имовине, при чему је њен циљ да одговори на следећа кључна питања:

1. Шта представља дискриминацију у међународном опорезивању дохотка и имовине?
2. Када је и у ком обиму дискриминација забрањена у међународном опорезивању дохотка и имовине?
3. Да ли су постојеће забране дискриминације у међународном опорезивању дохотка и имовине сврсисходне и могу ли се решења побољшати?
4. Какав је значај правила о забрани дискриминације и на који начин она могу утицати на даљи развој међународног опорезивања дохотка и имовине, нарочито из перспективе српског пореског права?

Да би се одговорило на прво питање – шта представља дискриминацију у међународном опорезивању дохотка и имовине? – неопходно је разумети шта је то дискриминација као појам и шта су основе њене правне забране, а затим утврдити где она може постојати у међународном опорезивању дохотка и имовине. Но, кандидат је претходно морао посветити одређену пажњу принципима међународног опорезивања. У својој дисертацији он је дошао до два облика сагледавања дискриминације у међународном опорезивању дохотка и имовине. На првом месту, то су случајеви када различит третман, предвиђен правилима међународног опорезивања дохотка и имовине, представља правно забрањени облик дискриминације, који треба отклонити. Из тога је произашла потреба да се утврди који од различитих третмана представљају дозвољене облике дискриминације и да суд о оправданости разлога који стоје иза прихватања тих облика.

У следећем кораку, расправљајући када је и у ком обиму дискриминација забрањена у међународном опорезивању дохотка и имовине, Светислав В. Костић је проучавао три одвојене целине правних извора. Прва је хетерогена и обухвата уставна начела о забрани дискриминације и норме међународних конвенција о заштити људских права, одредбе међународних привредних споразума којима се забрањује дискриминација, као и одговарајуће норме националног (српског) привредног и пореског законодавства. Наведени правни извори се готово нигде изричито не баве дискриминацијом и њеном забраном у области међународног опорезивања дохотка и имовине, али могу имати значајан утицај на њу, при чему управо ови извори постављају основне премисе које сваки порески законодавац мора поштовати приликом уређивања ове области. Истраживањем прве целине правних извора, кандидат долази до одговора на питање где се налази „доњи праг“ у забрани дискриминације у међународном опорезивању дохотка и имовине, који би сваки законодавац морао да поштује. Други правни извор је онај који се чини најзначајнијим, али у оквиру кога се наилази на већи број питања него што ће се добити одговора: ради се о норми о забрани дискриминације у уговорима о избегавању двоструког опорезивања. Последњу целину представљају одлуке ЕСП у примени основних слобода у области непосредног опорезивања. Поред мањег броја директива, европско пореско право у области пореза на доходак и имовину је створено праксом ЕСП путем тзв. негативне интеграције – уклањањем оних норми домаћег законодавства држава чланица које су дискриминаторне према држављанима других држава чланица, односно које представљају препреку за остварење неке од четири основне слободе загарантоване правом ЕУ (слобода кретања добара, слобода кретања људи, слобода пружања услуга и слобода кретања капитала). Суштински, европско пореско право у области опорезивања дохотка и имовине је засновано на забрани дискриминације. Проучавајући европско пореско право и његов однос према забрани дискриминације у међународном опорезивању дохотка и имовине, Светислав В. Костић је трагао за оним тумачењима која би се могла применити и на одредбе домаћег законодавства у овој области у држави која није чланица ЕУ, односно у примени одредби уговора о избегавању двоструког опорезивања, при чему указује да се мора водити рачуна о духу и циљевима права ЕУ, који леже у основи пресуда ЕСП, а који се не могу прихватити у строго националном контексту или у интерпретацији уговора о избегавању двоструког опорезивања између две државе које нису тако снажно међусобно везане као што је то случај са државама чланицама ЕУ.

У одговору на треће питање (о сврсисходности постојећих забрана дискриминације у међународном опорезивању дохотка и имовине), Светислав В. Костић је поставио циљ да, после

готово 30 година од објављивања капиталног дела Кеса ван Рада "Non-discrimination in International Tax Law," користећи се исцрпном праксом ЕСП на коју се ван Рад није могао ослонити (јер је прва одлука тог суда у области непосредних пореза донета исте године када је наведено дело публиковано), као и другим налазима до којих је дошао у дисертацији, да вредносну оцену норме о забрани дискриминације у међународном уговорном пореском праву. С тим у вези, кандидат одговара на два суштинска отворена питања: а) шта је циљ те норме и да ли се он може остварити применом постојећег тумачења из Коментара Модел-конвенције ОЕЦД-а? и б) како тумачити одредбу о забрани дискриминације у уговорима о избегавању двоструког опорезивања у светлу резултата до којих се долази истраживањем других извора, а нарочито праксе ЕСП, као и циља те одредбе, који је, за сада, у великој мери нејасан? Одговор на претходна два питања омогућује му да препозна шта је потребно учинити како би норма о забрани дискриминације у пореским уговорима јасно испунила свој циљ и добила онај значај који јој припада.

Коначно, кандидат је, уважавајући особености српског права, анализирао импликације забране дискриминације у међународном опорезивању дохотка и имовине како је она уређена српским пореским прописима. Његово истраживање има и поглед у будућност, кроз који се сагледава значај забране дискриминације у предстојећим годинама, нарочито имајући у виду тежњу Србије да постане члан ЕУ и Светске трговинске организације.

3. Основне хипотезе од којих се полазило у истраживању

Светислав В. Костић је своје истраживање засновао на трима основним хипотезама.

- Прва хипотеза доводи у питање премису да порески резидент и порески нерезидент нису у истом положају, односно да се не може сматрати да су околности резидената и нерезидената од значаја за утврђивање њихових пореских обавеза упоредиве.
- Друга хипотеза се заснива на ставу да забрана дискриминације у међународном опорезивању дохотка и имовине, а нарочито у уговорном пореском праву, има своје место, односно има сврху, али да она у овом тренутку није јасна.
- Трећа хипотеза је да је могуће пронаћи путоказе за тумачење начела забране дискриминације из уговора о избегавању двоструког опорезивања у пресудама ЕСП, које су биле усмерене на примену основних слобода из примарног законодавства ЕУ.

Кандидат је кроз анализу потврдио прву хипотезу од које је пошао у свом истраживању, а то је да порески резидент и порески нерезидент нису у истом положају, односно да се не могу упоредити. Наиме, пореска законодавства редовно на различите начине уређују опорезивање оних лица чија је пореска обавеза према одређеној јурисдикцији неограничена од оних која су дужна да плате порез само на онај доходак или на ону имовину која свој извор има на њеној територији. Међутим, истраживач се суочио с озбиљним проблемом зато што се правне забране дискриминације односе, готово по правилу, на забрану различитог третмана по основу држављанства, док – осим неколико изузетака (САД, Филипини) – држављанство непосредно није од значаја за одређивање пореских обавеза. Другим речима, чак и ако обори претпоставку да порески резиденти и порески нерезиденти нису упоредиви (а без упоредивости нема говора о дискриминацији), кандидат се суочава са питањем да ли се постојеће забране дискриминације могу применити у случајевима када разлика у третману није изричито заснована на држављанству као одлучујућој чињеници за успостављање пореске јурисдикције одређене државе. Потврђивање прве хипотезе од које ово истраживање полази – да начело по којем се порески резиденти и нерезиденти никада не могу упоредити *није* тачно – представљало је предуслов за даљу расправу о забрани дискриминације у међународном опорезивању дохотка и имовине и истраживање њеног непосредног и посредног облика.

Спроведена анализа потврдила је и другу хипотезу – ону о нејасности сврхе забране дискриминације у важећем међународном уговорном пореском праву. Изазов за истраживача лежао је у томе што се већ из Модел-конвенције ОЕЦД и њеног Коментара види да њихови аутори нису успели да донесу јасну одлуку у ком правцу треба кренути; за доношење такве одлуке било би управо неопходно утврдити сврху норме о забрани

дискриминације у пореским уговорима. Начело да резидент и нерезидент нису упоредиви у члану 24. став 1. Модел-конвенције ОЕЦД, а затим прописивање захтева за не мање повољан порески третман сталних пословних јединица нерезидентних обвезника у односу на резидентне обвезнике у члану 24. став 3. Модел-конвенције ОЕЦД, међу собом су контрадикторни, при чему постављање готово непримењивих правила за тумачење забране дискриминације сталних пословних јединица у Коментару говори, са једне стране, о страху држава да забрани дискриминације удахну превише снаге, али и о томе да, са друге стране, оне препознају потребу изричитог прописивања такве забране. Кандидат се у одређивању сврхе и циља одредби о забрани дискриминације у међународном уговорном пореском праву ослањао на начело да основну сврху уговора о избегавању двоструког опорезивања чини избегавање двоструког (правног) опорезивања и да сваку норму ових уговора треба тумачити у складу са тим принципом.

Светислав В. Костић је у дисертацији потврдио и трећу полазну хипотезу – да је у пресудама ЕСП усмереним на примену основних слобода из примарног права ЕУ могуће пронаћи путоказе за тумачење начела забране дискриминације из уговора о избегавању двоструког опорезивања. Суд препознао, поред непосредне, и посредну дискриминацију – случајеве када порески законодавац не посеже експлицитно за дискриминацијом по основу држављанства, али норма суштински доводи до ње. У тумачењу одредби о забрани дискриминације из пореских уговора постоји тенденција да се овакав приступ осујети (нпр. измена члана 24. став 1. Модел-конвенције ОЕЦД и њеног Коментара, којом је унета ограда да резиденти и нерезиденти нису упоредиви), при чему су случајеви када их је могуће упоредити били основ за препознавање посредног облика дискриминације од стране ЕСП. Кандидат је у свету у коме се јављају потпуно нови правни системи, нарочито они везани за супранационалне облике окупљања све мање суверених држава, уочио значај препознавања области преклапања између различитих правних извора, који у својој основи имају забрану дискриминације, а затим и одређивања јединственог приступа који би имао за циљ да пружи истоветна решења упоредивим случајевима. При томе је упозоравао на опрез да се не би пренебрегнуле разлике које међу њима постоје, нарочито у погледу циља којима ти извори служе.

4. Коришћена методологија

Кандидат је у докторској дисертацији користио разноврсну и комплексну методологију, коју је примерио циљевима и садржају свог истраживања. С обзиром на то да кључ проблема забране дискриминације у међународном опорезивању дохотка и имовине лежи у исправном тумачењу правних норми којима је она уређена, као и у разумевању њихове сврхе, у проучавању одговарајућих законских текстова кандидат је првенствено користио *нормативни* и *догматички* метод. Примена *компаративног* метода била је од суштинског значаја у случајевима у којима се могу препознати додирне тачке између различитих правних извора (нарочито између права ЕУ и уговора о избегавању двоструког опорезивања), као и у истраживању питања у чијем тумачењу постоје различити приступи у упоредном праву и пракси. Како је за разумевање правила о забрани дискриминације у међународном опорезивању дохотка и имовине било неопходно истражити њихов развој и бројне промене кроз које су та правила прошла, у дисертацији је примењен и *историјскоправни* метод. Коначно, расправа на тему забране дискриминације у међународном опорезивању дохотка и имовине захтевала је и примену *аксиолошког* метода. Наиме, у оквиру ове докторске дисертације Светислав В. Костић је трагао за одговором на питање шта је циљ одредби о забрани дискриминације у међународном пореском праву, односно какав је однос општих правила о забрани дискриминације и међународног опорезивања дохотка и имовине. Да би се утврдило шта је сврха одредби о забрани дискриминације у међународном опорезивању дохотка и имовине, било је неопходно да се аутор вредносно одреди према њиховој улози, а затим да оцени да ли постојеће норме испуњавају циљ коме би требало да служе.

5. Кратак опис садржаја дисертације

Докторска дисертација је, поред Увода и Закључка, подељена у шест основних делова, који су организовани у поглавља и уже тематске јединице.

Пошто је у Уводу (стр. 5-16) дефинисао предмет дисертације, кандидат Светислав В. Костић је у Делу првом, насловљеном “Разумевање појма дискриминације” (стр. 17-31), представио семантику речи *дискриминација*, показујући да се од изворног, потпуно неутралног, значења, које је подразумевало разликовање или одвајање, временом дошло до данашњег сагледавања кроз призму неједнакости и неравноправности – до неједнаког поступања према двама истим (или сличним) појавама, односно до истог третмана две различите појаве. Кандидат је пажљиво анализирао историјску променљивост одредница кључних за препознавање дискриминације – од Аристотелове “Никомахове етике” (где једнаке појаве треба да имају једнак третман) и америчке Декларације о независности (која је прокламовала да су људи једнаки), при чему су из обухвата упоредивости обе искључивале робове, до савремених схватања код којих, рецимо, боја коже више не представља особину која би оправдавала различит третман. Он закључује да уколико је неједнако поступање према одређеним појавама засновано на атрибуту који се друштвено не може прихватити постоји дискриминација, под условом да се као последица тог разликовања појављује мање повољан положај једне од њих. Отуда значење појма *дискриминација* садржи вредносну компоненту.

У наставку, Светислав В. Костић спроводи анализу правне забране дискриминације у позитивном праву. Највећи простор, при том, посветио је Уставу Републике Србије, који у члану 21. став 2. прописује да је “забрањена ... свака дискриминација, непосредна или посредна, по било ком основу, а нарочито по основу расе, пола, националне припадности, друштвеног порекла, рођења, вероисповести, политичког или другог уверења, имовног стања, културе, језика, старости и психичког или физичког инвалидитета”. Кандидат констатује разлику у односу на норму о забрани дискриминације из Устава из 1990. године, који је у члану 13. предвиђао да су “грађани ... једнаки у правима и дужностима и имају једнаку заштиту пред државним и другим органима, без обзира на расу, пол, рођење, језик, националну припадност, вероисповест, политичко или друго уверење, образовање, социјално порекло, имовно стање или које лично својство”. Забрана дискриминације у Уставу из 2006. године пружа се свима, а по Уставу из 1990. године само грађанима Србије; важећи Устав забрањује *сваку* дискриминацију, по било ком основу, а онај претходни изричито набраја основе за неједнак третман и прописује једнакост у правима и дужностима; коначно, важећи Устав забрањује и непосредну дискриминацију (када је као основ за различит третман две појаве узет атрибут који је изричито правно забрањен) и посредну дискриминацију (када је као основ за различит третман узет неки атрибут који није недозвољен, али који суштински доводи до различитог третмана по основу који је изричито забрањен), док Устав из 1990. године не помиње индиректну дискриминацију. Анализирајући праксу Уставног суда Србије, кандидат подсећа да се тај суд определио за дефиницију дискриминације коју је формулисао Комитет за људска права ОУН: тај термин означава било какво разликовање, искључивање, ограничавање или давање предности засновано на основама као што су раса, боја, пол, језик, вероисповест, политичко или друго мишљење, национално или друштвено порекло, имовина, рођење или други статус, а које за циљ или последицу имају угрожавање или онемогућавање признавања, уживања или остваривања свих права и слобода свих људи под једнаким условима. Уставни суд је, међутим, заузео став да разликовање које је засновано на разумном и оправданом основу не представља дискриминацију, а Светислав В. Костић упозорава да су стандарди разумности и оправданости арбитрарни. Штавише, појам *оправдан* отвара дилему да ли се односи само на употребљени основ који је такве природе да прави прихватљиву разлику између две, из перспективе третмана који се правном нормом додељује, неупоредиве појаве, или пак значи да је дискриминација дозвољена онда када је оправдана. Аутор закључује да Уставни суд Србије неосновано сматра да тамо где је дискриминација оправдана ње уопште нема, чиме Суд пропушта да препозна разлику између дозвољене и забрањене дискриминације. Значајан изузетак од општих правила о забрани дискриминације представљају норме о

националном третману, које су једностране утолико што, код нпр. услуга у смислу Закона о спољнотрговинском пословању, забрањени облик дискриминације не би постојао у случају повлашћеног третмана за стране услуге и њихове пружаоце у односу на домаће услуге и њихове пружаоце, док би у обрнутом случају постојала забрањена дискриминација.

Путем анализе елемената норми којима се прописује забрана дискриминације, аутор је закључио да се приликом њиховог тумачења мора водити рачуна о:

- области права у оквиру које се забрана дискриминације предвиђа;
- субјектима на које се забрана дискриминације односи;
- основама које су одређене или које се могу сматрати као недозвољене за успостављање различитог третмана;
- перспективи из које је потребно донети оцену да ли дискриминација постоји;
- облику дискриминације који је забрањен; и
- изузецима од забране дискриминације, тј. о допуштању иначе забрањеног облика дискриминације,

чиме је поставио методолошки оквир за даљу разраду и приступ одредбама позитивног права којима се уређује забрана дискриминације у међународном опорезивању дохотка и имовине.

У Делу другом докторске дисертације, насловљеном „Основе међународног опорезивања дохотка и имовине“ (стр. 32-80), Светислав В. Костић је расправљао о три групе питања.

Прво је представио општа начела међународног опорезивања дохотка и имовине, објашњавајући појам неограничене пореске обавезе, везане за одлучујућу чињеницу резидентства (у САД и на Филипинима и држављанства), и ограничене пореске обавезе, везане за одлучујућу чињеницу извора, као и појам међународног двоструког правног опорезивања – последице паралелне примене обе одлучујуће чињенице. Кандидат даље указује на методе којима се међународно двоструко опорезивање елиминише – на методу изузимања и на методу кредита, а затим разрађује разлике у начину опорезивања резидената и нерезидената. Његово полазиште је да неограничена пореска обавеза, заснована на резидентству, омогућава прогресивно опорезивање (јер је предмет опорезивања целокупан светски доходак, односно целокупна светска имовина), док опорезивање само применом принципа извора не допушта захватање укупне економске снаге пореског обвезника (јер се односи само на доходак, односно имовину који су лоцирани на националној територији). Из паралелне примене обе одлучујуће чињенице произлазе разлике у начину опорезивања резидената и нерезидената по следећим основама: (1) доходак или имовина који свој извор имају на територији одређене државе биће најчешће подвргнути различитим пореским стопама у зависности од тога да ли их остварује, односно поседује резидент или нерезидент; (2) пореска основица ће се разликовати, јер ће, с једне стране, резидентни обвезник имати право на стандардне олакшице којима се уважавају његове личне прилике, а које ће нерезиденту, по правилу, бити ускраћене, док ће се, са друге стране, резиденту признати расходи настали у вези с остваривањем опорезивих прихода, односно с одржавањем опорезиве имовине, на које нерезидент неће имати право; (3) опорезивање светског дохотка и имовине, уз уважавање личних прилика резидентног обвезника, подразумева сложенији порески поступак него опорезивање искључиво по принципу извора, што се одражава на висину административних трошкова и трошкова наплате, као и на дужину рока у којем ће порез бити наплаћен.

Кандидат је у оквиру друге групе питања спровео критичку анализу опорезивања дохотка физичких лица, добити правних лица и имовине са прекограничним елементом, како је оно уређено српским прописима, при чему је посебну пажњу покљонио указивању на разлике у опорезивању резидентних и нерезидентних обвезника, односно различитом третману прихода у зависности од њиховог извора.

С обзиром на то да је систем опорезивања дохотка физичких лица у Србији у основи цедуларан, те у њему нема простора за уважавање обвезникових личних прилика, на том нивоу не постоје разлике у третману резидената и нерезидената. На нивоу комплементарног годишњег пореза на доходак грађана различито опорезивање је уклоњено

почев од 2013. године. Проблем, међутим, представља непостојање прецизних правила о извору дохотка, што отвара превелики простор за различита тумачења који део дохотка нерезидентата подлеже опорезивању у Србији као земљи извора. Још је више споран став Министарства финансија да олакшицу код пореза на капитални добитак у случају улагања средстава остварених продајом непокретности у решавање стамбеног питања признаје само резидентним обвезницима (тачније, само за решавање стамбеног питања у Србији), иако закон не прави никакву разлику између њих и нерезидентата.

Код пореза на добит правних лица, нерезиденти подлежу српском порезу само у односу на добит остварену пословањем преко сталне пословне јединице лоциране на територији Србије. За потребе утврђивања добити остварене таквим путем, стална пословна јединица се посматра као одвојено правно лице, што значи да се трансакције између ње и нерезидентне централе подвргавају правилима о трансферним ценама, иако оне не представљају формалне правне послове, јер стална пословна јединица није засебно правно лице, већ само део нерезидентног обвезника. Фикција постојања трансакција између сталне пословне јединице и њене нерезидентне централе није, међутим, општа, јер не обухвата зајмове и уступање на коришћење права интелектуалне својине (наиме, камате и ауторске накнаде плаћене нерезидентној централни не признају се као расход у пореском билансу). Иако Закон о порезу на добит правних лица не прави разлику између резидентних обвезника и нерезидентата у погледу пореских подстицаја, подзаконски акти допуштају само резидентима, а не и сталним пословним јединицама нерезидентних обвезника, да их користе. Кандидат је даље анализирао опорезивање по одбитку одређених прихода које на територији Србије остварују нерезидентна правна лица изван пословања сталних пословних јединица (дивиденде и удели у добити, ауторске накнаде, камате, закупнине и приходи по основу извођења естрадног, забавног, уметничког, спортског или сличног програма који нису опорезовани као доходак физичког лица). Он указује да се иза избора прихода нерезидентата подвргнутих порезу по одбитку најчешће крије анти-евизиони мотив (о чему сведочи и чињеница да се, у начелу, порез по одбитку не плаћа на ове приходе када се они исплаћују сталној пословној јединици нерезидентног обвезника), а затим наглашава да не узимање у обзир расхода повезаних с остваривањем прихода нерезидентата код примене пореза по одбитку проистиче из околности да порески захтев не извршава порески обвезник (нерезидентни прималац прихода), него порески платац. Уколико је прималац прихода нерезидентно правно лице из јурисдикције са статусом пореског раја, порез по одбитку се наплаћује по стопи од 25% (уместо по „стандардној“ стопи од 20%, осим код дивиденди и удела у добити). Порезу по одбитку тада подлежу и накнаде за пружене услуге, а не важи ослобођење за случај када се плаћања врше сталној пословној јединици. Код пореза на капитални добитак који оствари нерезидент, од 2010. године не примењује се више порез по одбитку, јер резидентни купац, који је до тада био дужан да обрачуна и плати порез по одбитку, најчешће није могао да прибави податак од нерезидентног продајца о висини набавне цене купљене имовине, а капитални добитак представља разлику између продајне и набавне цене. Последњих година опорезивање капиталних добитака нерезидентата спроводи се по решењу Пореске управе, у непосредном односу између ње и нерезидентног обвезника, без учешћа купца. Аналоган поступак се од 2013. године примењује и у односу на закупнину коју нерезидентни закуподавац остварује од лица које није дужно да обрачунава и плаћа порез по одбитку (нпр. од иностране амбасаде). Завршне странице расправе о опорезивању добити правних лица у Србији кандидат је посветио указивању на одређене недоследности законодавца код уређивања третмана резидентата у случају када део њихове добити има извор у другој држави и решавања проблема двоструког опорезивања: ради се о: (а) непрецизности норме о кредиту за порез на добит остварену у иностранству (да ли је потребно да у земљи извора српски резидент има сталну пословну јединицу чијим је пословањем та добит остварена или се, пак, ради и о добити оствареној мимо таквог пословања); (б) неутврђивању расхода повезаних с остваривањем дивиденди (када матична компанија поседује најмање 10% акција или удела у нерезидентном исплатиоцу) приликом примене методе пореског кредита код отклањања економског двоструког опорезивања типа III, чиме се резидентном обвезнику омогућује да кредитом за инострани порез умањи своју

пореску обавезу која проистиче из добити остварене искључиво у Србији; (в) непризнавању наведених пореских кредита (као и кредита за иностранци порез по одбитку плаћен на дивиденде из портфолио инвестиција, камате, ауторске накнаде и закупнине) сталним пословним јединицама нерезидентних обвезника.

Код пореза на имовину, аутор констатује да у српском праву он погађа само непокретности, и то на бази територијалног принципа, чиме је отклоњен проблем међународног двоструког правног опорезивања. Он, међутим, запажа да Закон о порезима на имовину садржи неке облике двојног третмана пореских обвезника, јер једна пореска стопа и једна правила за утврђивање пореске основице важе за оне који воде пословне књиге у складу са прописима Републике Србије, а друга пореска стопа и друга правила за утврђивање пореске основице важе за оне који не воде пословне књиге. Тиме Закон посредно уводи разлику између правних лица основаних у Србији и она која то нису, пошто се обавеза вођења пословних књига према српским рачуноводственим прописима односи само на правна лица која су основана у Србији. Будући да је, упркос законској одредби по којој се резидентом може сматрати и правно лице основано у иностранству, чије је место стварне управе и контроле у Србији, у пракси Пореске управе статус резидента Србије до сада додељиван искључиво по основу критеријума места оснивања, наведено решење из Закона о порезима на имовину суштински прави разлику између резидентних и нерезидентних правних лица. Кандидат, ипак, закључује да на терену пореза на имовину, упркос законским решењима која отварају могућност за различит третман нерезидентата и резидентата, у пракси до тога не долази, јер је уживање неког од права на непокретности које је предмет пореза на имовину од стране привредног друштва основаног у иностранству повезано с обављањем његове делатности на територији Србије. То, пак, подразумева постојање сталне пословне јединице, која је дужна да води пословне књиге у складу са Законом о рачуноводству. Остала страна правна лица (нпр. страна удружења) обавезна су да се региструју у Србији, па за њих важе иста правила о вођењу пословних књига као и за домаћа правна лица.

У оквиру треће групе питања, кандидат се бавио одређивањем природе и сврхе међународних уговора о избегавању двоструког опорезивања дохотка и имовине, при чему је представио и заједничка обележја и посебности Модел-конвенције ОЕЦД и Модел-конвенције УН, као и основне елементе норми садржаних у њима, односно у пореским уговорима закључених на основу решења која модел-конвенције нуде.

У Делу трећем докторске дисертације, насловљеном „Начела забране дискриминације у српском позитивном праву и њихов однос са међународним опорезивањем дохотка и имовине“ (стр. 81-134), Светислав В. Костић је расправљао о забрани дискриминације у Уставу Републике Србије, међународним конвенцијама о заштити људских права, међународним привредним споразумима, као и у српском домаћем привредном и пореском праву, са циљем да утврди значај тих норми у области међународног опорезивања дохотка и имовине.

У члану 91. Устава прописана су три основна начела пореског права – принцип законитости пореза, принцип општости пореза и принцип правичности (тј. заснованости обавезе плаћања пореза на економској моћи обвезника). Начела општости и правичности могу бити од значаја за тему дисертације, јер се њихова примена заснива на утврђивању постојања неоправданог различитог третмана две упоредиве појаве (тј. постојања дискриминације). Како се у међународном опорезивању дохотка и имовине прави разлика између нерезидентата (који подлежу неограниченој пореској обавези) и резидентата (који подлежу опорезивању искључиво по принципу извора), аутор поставља питање да ли овакво разликовање представља кршење начела општости пореза, које би подразумевало да сва лица морају да учествују у њиховом плаћању и даје одречан одговор, јер критеријум на којем се заснива подела пореских обвезника (блискост везе са државом) објективно указује на оправданост увођења различитих размера пореске обавезе. Код начела хоризонталне правичности, потребно је имати у виду да опорезивање искључиво по принципу извора не допушта да се сагледа укупна економска снага обвезника, те није разумно поређење опорезивања резидентата (чија се укупна економска моћ може узети у обзир) и нерезидентата

(код којих то није случај). Отуда подела обвезника на резиденте и нерезиденте није ни у супротности са принципом опорезивања у складу с економском моћи обвезника. Кандидат, међутим, подвргава анализи постојање дискриминације у вези са различитим пореским третманом резидентних и нерезидентних обвезника у упоредивим ситуацијама и указује да би раније решење из српског Закона о порезу на доходак грађана, по којем је умањење основице за 50% код цедуларног пореза на дивиденде било омогућено само резидентним примаоцима прихода, могло значити дискриминацију нерезидентата, јер цедуларно опорезивање *per definitionem* економску моћ обвезника посматра искључиво на нивоу појединачних облика прихода, односно не узима у обзир свеобухватну економску снагу обвезника, било да је он резидент или нерезидент. Из перспективе економске снаге која опредељује опорезивање, у систему цедуларног опорезивања дивиденди резидент и нерезидент су потпуно упоредиви, те се различит порески третман не би могао прихватити као оправдан. Но, аутор се опредељује да проблем сагледава из угла свеобухватног пореског система Србије, водећи рачуна о инхерентној општости уставних начела. Тада би се морала узети у обзир околност да постоји разумна претпоставка да ће резидент већину свога дохотка трошити у Србији и тако сносити терет њених посредних пореза, док ће нерезидент највећи део свог дохотка трошити ван Србије и тако избећи њен ПДВ и акцизе. У оваквом контексту, различит порески третман резидентата и нерезидентата не би представљала кршење начела општости пореза и начела опорезивања према економској снази. У упоредној уставносудској пракси запажа се спремност да се законодавцу допусти флексибилан приступ у вођењу пореске политике, нарочито у случајевима који садрже прекогранични елемент.

Светислав В. Костић у наставку истражује забрану дискриминације у међународним конвенцијама о заштити људских права, донетим под окриљем УН, односно у Европској конвенцији о људским правима и закључује да се ни у њима не могу наћи основи за ограничавање права држава да различито третирају резидентне и нерезидентне пореске обвезнике. С друге стране, пошто је спровео детаљну анализу одредби о забрани дискриминације у општим и посебним међудржавним споразумима о економској сарадњи, међудржавним споразумима о слободној трговини, правилима Светске трговинске организације, као и у међудржавним споразумима о узајамној заштити улагања, аутор проналази значајан простор за интеракцију између правила СТО и одредби међудржавних споразума о узајамној заштити улагања са међународним опорезивањем дохотка и имовине. Он указује на могућа ограничења која правила СТО могу постављати пред државе приликом доношења анти-абузивних норми усмерених против пореских рајева. При томе указује на значајну неопрезност код усвајања одредби о забрани дискриминације у међудржавним споразумима о узајамној заштити улагања, јер оне могу имати далекосежне (и неочекиване) последице на међународно опорезивање дохотка и имовине како је оно уређено законодавствима држава уговорница.

На крају овог дела, кандидат уочава постојање малобројних норми о забрани дискриминације у српском привредном законодавству (Закон о спољнотрговинском пословању и Закон о страним улагањима), констатујући њихов занемарљив утицај на међународно опорезивање дохотка и имовине.

У Делу четвртм докторске дисертације, насловљеном „Начело забране дискриминације у уговорима о избегавању двоструког опорезивања“ (стр. 135-223), Светислав В. Костић усмерава своју пажњу на основно правило о забрани дискриминације садржано у уговорима о избегавању двоструког опорезивања. Он анализира норме члана 24. модел-конвенција ОЕЦД и УН, као и њихове коментаре, при чему се посебна пажња поклања одговарајућим решењима садржаним у српским уговорима о избегавању двоструког опорезивања. Методолошки посматрано, аутор уочава да је норма о забрани дискриминације из Модел-конвенције ОЕЦД/УН хетерогена и да у себи садржи шест између себе прилично независних правила о забранама посебних облика дискриминације, као и једно посебно правило у погледу њихове примене.

У оквиру анализе става 1. члана 24. Модел-конвенције ОЕЦД/УН, кандидат констатује да он садржи општу забрану дискриминације по основу држављанства пореског

обвезника (у погледу опорезивања или обавеза које се односе на опорезивање), али излаже критици норму и њен званични коментар у делу који предвиђа да су резиденти и нерезиденти увек у различитим околностима, практично допуштајући посредну дискриминацију, јер су резиденти најчешће и држављани, а нерезиденти странци. Теза аутора Коментара Модел-конвенције ОЕЦД да околности у којима се налазе држављани две државе уговорнице нису исте уколико је један резидент, а други нерезидент посебно је спорна код припадности (држављанства) правних лица, где се услови за држављанство веома често поклапају с условима за резидентство. Светислав В. Костић такође детаљно анализира уговоре о избегавању двоструког опорезивања које примењује Србија, који се, у погледу норме која одговара члану 24. став 1. Модел-конвенције ОЕЦД, могу сврстати у три групе. У првој групи су порески уговори који уопште не садрже члан посвећен забрани дискриминације, у другој су уговори који следе формулацију поменуте норме члана 24. став 1, док се у трећој налази девет уговора (са Белорусијом, Бугарском, Кипром, Македонијом, Норвешком, Пољском, Румунијом, Русијом и Шри Ланком), у којима је уместо забране дискриминације по основу држављанства предвиђена забрана дискриминације по основу резидентства, као и уговор са Северном Корејом, који предвиђа забрану дискриминације по оба ова основа. Кандидат упозорава на апсурдност оваквог решења (које се не може наћи ни у једној модел-конвенцији), наводећи да би нпр. кипарско резидентно правно лице, које поседује уделе у привредном друштву – резиденту Србије, према члану 10. пореског уговора између Србије и Кипра било изложено српском порезу по одбитку на дивиденде од 10%, али би – са позивом на забрану дискриминације по основу резидентства – могло да захтева да буде ослобођено српског пореза по одбитку, јер том порезу не подлеже прималац дивиденди који је резидент Србије. Иако пред српским судовима овакво решење до сада није захтевано, аутор напомиње да би суд морао да примени веома спорну *in dubio pro fisco* доктрину да би забрану дискриминације по основу резидентства ставио у подређен положај у односу на остале одредбе уговора о избегавању двоструког опорезивања. Иако изгледа да су преговарачи који су у име некадашње СФРЈ припремали нацрте пореских уговора у којима се нашао ова чудна норма желели да позивањем на резидентство обухвате и правна лица (јер се концепт држављанства у тада важећој доктрини односио само на физичка лица), остаје необјашњиво како су, у том истом периоду, успевали да у неке уговоре (нпр. с Италијом) уграде формулацију која је држављанство, као основ забране дискриминације, изричито проширивала на правна лица, нити како се резидентство у овом контексту провлачило до година када се као уговорна страна појавила СРЈ – али опет само у неким уговорима. Аутор закључује да се ради о случајевима недовољне промишљености српске преговарачке позиције, са последицама које су потенцијално веома неповољне по национални фискални интерес.

Пошто је анализи подвргао став 2. члана 24. Модел-конвенције ОЕЦД/УН, посвећен забрани дискриминације апатрида, кандидат је значајан простор посветио ставу 3, који прописује забрану дискриминације сталних пословних јединица. Он указује да ова норма садржи заокрет у односу на принцип постављен у ставу 1, који предвиђа да су резидент и нерезидент у сваком случају неупоредиви: према ставу 3, стална пословна јединица, која је део нерезидентног обвезника (тј. резидента друге државе уговорнице), не сме бити подвргнута неповољнијем опорезивању у односу на опорезивање које важи за резидентно предузеће. На основу пажљиво спроведеног истраживања, Светислав В. Костић закључује да је овакво решење последица принципа установљеног у члану 7. Модел-конвенције ОЕЦД, по којем се стална пословна јединица за потребе опорезивања посматра као да је независно предузеће (тј. као засебан резидентни обвезник); другим речима, нерезидентни обвезник би у другој држави уговорници требало да буде опорезован као да у њој има зависног, али засебног пореског обвезника, а тај *замисљени* порески обвезник не би требало да буде подвргнут мање повољном опорезивању у односу на оне резидентне обвезнике који *стварно* постоје. Аутор се, међутим, са правом пита због чега се онда не би и у случају када порески пропис одређене државе суштински изједначава резидентног и нерезидентног обвезника (што се у систему цедуларног опорезивања управо дешава) захтевао њихов упоредиви третман. Он у наставку констатује да је код забране дискриминације сталних пословних

јединица стандард постављен друкчије него код забране дискриминације по основу држављанства: питања пореског поступка нису обухваћена (па је сталне пословне јединице дозвољено оптеретити додатним или друкчијим захтевима у односу на резиденте); забрана се односи на „неповољније“, а не на „друкчије или теже“ опорезивање (па је, дакле, допуштено да се сталне пословне јединице опорезују друкчије од резидентних обвезника, с тим што опорезивање не сме бити неповољније). Аутор указује на грубу грешку у преводу на српски језик одговарајуће норме из пореског уговора између Србије и Холандије, због које одредба гласи апсурдно, јер прописује обавезну дискриминацију сталних пословних јединица („опорезивање сталне пословне јединице ... не може бити повољније ...“). И та грешка потврђује, по Костићевом мишљењу, колико је мала пажња са којом се у Србији приступало појединим одредбама уговора о избегавању двоструког опорезивања, чији је правни домаћај понекад у потпуности занемариван.

У оквиру анализе става 4. члана 24. Модел-конвенције ОЕЦД/УН, посвећеног забрани дискриминације у погледу признавања расхода, кандидат прво расправља о намени норме по којој се камате, ауторске накнаде и друге исплате које предузеће државе уговорнице плаћа резиденту друге државе уговорнице при утврђивању опорезиве добити тог предузећа одбијају под истим условима као да су плаћене резиденту првопоменуте државе (што важи и за дугове при утврђивању основице пореза на имовину). Сврха те одредбе је, по његовом схватању, да спута државе у намери да примењују одредбе свог домаћег права које нису непосредно усмерене на нерезиденте, већ уређују питања признавања расхода (односно узимања у обзир дугова) на нивоу резидената на различит начин, у зависности од тога да ли су настали према резидентном или нерезидентном обвезнику. Истина, члан 24. став 4. Модел-конвенције ОЕЦД/УН садржи и ограду да се опште правило њиме предвиђено не односи на случајеве који се тичу трансферних цена или утањене капитализације; другим речима, та ограда допушта државама уговорницама да, под одређеним условима, своје норме о трансферним ценама и утањеној капитализацији примењују и у присуству пореског уговора, иако су прописане тако да уређују само односе између резидентних и нерезидентних обвезника, али не и оне који укључују два резидентна обвезника. Коментар Модел-конвенције ОЕЦД, штавише, прецизира да се може сматрати да правила о утањеној капитализацији не представљају кршење начела забране дискриминације у погледу признавања расхода и онда када уређују само односе између резидентних и нерезидентних обвезника, под условом да почивају на принципу „ван дохвата руке“. Уколико би, пак, излазила из оквира наведеног принципа, а примењују се само на трансакције са прекограничним елементом, тада њихова примена води кршењу члана 24. став 4. Модел-конвенције ОЕЦД. Обрнуто, одредбе о утањеној капитализацији које не почивају на принципу „ван дохвата руке“ (већ на простом прописивању максимално допуштеног *debt-to-equity* односа – нпр. 4 : 1), али које се примењују на *све* односе између повезаних лица, независно од повериоачевог резидентства, изражавају проверу начела забране дискриминације у погледу признавања расхода.

Разматрајући став 5. члана 24. Модел-конвенције ОЕЦД/УН, посвећен забрани дискриминације по основу власништва над капиталом, Светислав В. Костић указује да се у Коментару Модел-конвенције ОЕЦД сматра да се одредба по којој предузеће државе уговорнице, чији капитал поседују или контролишу резиденти друге државе уговорнице, у првопоменутој држави не подлеже опорезивању или обавези у вези с опорезивањем које је друкчије или теже од опорезивања и обавеза у вези с опорезивањем коме друга слична предузећа првопоменуте државе подлежу или могу подлећи, не односи на опорезивање расподеле дивиденди. Правдање да је различит третман допуштен јер код пореза по одбитку на дивиденде исплатилац није порески обвезник, него само платац, тако да је власништво над исплатиоачевим капиталом није релевантно са становишта забране овог типа дискриминације, стоји, донекле, на „климавим ногама“, јер га Коментар проширује и на случајеве када се дивиденде подвргавају порезу чији је исплатилац истовремено и обвезник, а не само платац. Анализирајући упоредну јуриспруденцију, аутор закључује да је спорно и изузимање из обухвата начела забране дискриминације по основу власништва над капиталом оних пореских правила која подразумевају односе са другим обвезницима, попут

правила о пореском консолидовању, преузимању губитака и сл., где се оправдање налази у томе што се та правила не могу сматрати искључиво везаним за опорезивање појединачног резидентног обвезника.

На крају Дела четвртог дисертације, кандидат подвргава анализи норму става 6. члана 24. Модел-конвенције ОЕЦД/УН, која прописује да се одредбе о забрани дискриминације односе на све порезе, а не само на порезе на доходак и имовину, наведене у члану 2. Модел-конвенције (нпр. и на ПДВ). Он се, с правом, пита није ли и сувише неопрезно начелу забране дискриминације „удахњивати снагу“ да утиче и на пореске облике који уопште нису били предмет преговора представника држава које су закључиле уговор о избегавању двоструког опорезивања, у ситуацији када се то начело понекад појављује као „страно тело“ у односу на порезе које су ове државе баш имале у виду. Преговарачка позиција Србије је заснована на уважавању ове замерке, тако да се у већини њених пореских уговора забрана дискриминације односи само на порезе наведене у члану 2. уговора. Међутим, у пет уговора (са Великом Британијом, Италијом, Француском, Шведском и Естонијом) прописано је да се одредба о забрани дискриминације односи на све пореске облике.

Део пети докторске дисертације, насловљен „Забрана дискриминације у пореском праву ЕУ“ (стр. 224-284), подељен је на пет одељака. Светислав В. Костић прво истражује четири основне слободе (слободе кретања добара, услуга, људи и капитала) у контексту пореског права ЕУ. Пошто је констатовао да конститутивни уговори – Споразум о ЕУ и Споразум о функционисању ЕУ (у даљем тексту: СФЕУ) – не помињу порезе на доходак и на имовину, он закључује да из тога следи закључак да ЕУ нема ни искључиву надлежност, ни надлежност подељену са државама чланицама у овој области. Међутим, како члан 26. СФЕУ прописује да ЕУ утврђује мере ради успостављања или обезбеђивања функционисања унутрашњег тржишта, правни основ за одређену хармонизацију у домену непосредних пореза пронађен је у члану 115. СФЕУ, који овлашћује Савет да, поступајући једногласно, доноси директиве за приближавање оних закона и подзаконских аката који непосредно утичу на установљавање или функционисање унутрашњег тржишта. Тако је настало, релативно малобројно, секундарно право ЕУ везано са порезе на доходак и на имовину – Директива о административној сарадњи у области опорезивања, *Parent-Subsidiary* директива, *Merger* директива, *Interest and Royalties* директива и Директива о опорезивању прихода од штедне. Поред ових пет директива, секундарно право ЕУ у области непосредних пореза обухвата и један мултилатерални уговор међународног јавног права усмерен на примену правила о трансферним ценама у различитим државама чланицама (Арбитражна конвенција), један инструменат тзв. „меког права“ који поставља стандарде које законодавства држава чланица треба да поштују да се не би сматрале пореским рајевима (Кодекс понашања у опорезивању пословања) и једно појашњење Комисије о тумачењу правила из СФЕУ о забрани државне помоћи у области пореза на добит правних лица). Кандидат, међутим, указује да Суд правде ЕУ (у даљем тексту: ЕСП) игра веома важну улогу у хармонизацији прописа држава чланица у области пореза на доходак и на имовину када својом јуриспруденцијом поништава одредбе националног законодавства које нарушавају остваривање основних слобода.

Пошто је представио садржину четири основне слободе и распрвио питања у вези са њиховим евентуалном хијерархијом (која је релевантна једино када је уживање неке од њих – слободе кретања капитала – пружено и лицима која нису држављани неке од држава чланица ЕУ, у којем случају је ЕСП склон да слободи пословног настањења, као елементу слободе кретања људи, кроз доктрину примарно угрожене основне слободе, да предност у односу на слободу кретања капитала), Светислав В. Костић се окреће питању дискриминације и ограничења основних слобода из СФЕУ у области пореза на доходак и на имовину. Он износи тврдњу да се у тој области проблем своди на утврђивање постојања дискриминације. Наиме, да би дискриминација била препозната, неопходно је да се посматрана појава упореди с оном која јој је слична, док је утврђивање постојања ограничења могуће и без увођења упоредивости у анализу, јер оно не мора бити повезано са неравноправношћу (нпр. препрека на путу ограничава слободу кретања, али то чини

равноправно у односу на све који се тим путем крећу). У области непосредних пореза готово је немогуће пронаћи правила која спутавају слободан приступ тржишту, а да то не чине путем дискриминације. Међу ретким примерима из праксе ЕСП који се односе на ограничења без обзира на непостојање дискриминације издваја се случај *Futura*, који се тиче повећаног административног терета наметнутог централама које у Луксембургу имају сталну пословну јединицу, која пак мора да води књиговодство у складу са луксембуршким прописима да би оствариле право на пренос губитака из прошлости на рачун опорезиве добити; иако су и луксембуршка привредна друштва дужна да воде ове пословне књиге, Суд је сматрао да се ограничење слободе пословног настањења састоји у томе што су централе сталних пословних јединица подвргнуте обавези вођења пословних књига и у својим државама порекла. Кандидат, међутим, сматра да се овде пре ради о изузетно једностраном сагледавању дискриминације, из које проистиче ограничење слободе пословног настањења, него као пример када је ЕСП препознао забрањени облик ограничења основне слободе, без обзира на изостанак дискриминације, што, између осталог, аргументује чињеницом да у образложењу пресуде ЕСП упоређује положај страних привредних друштава која имају сталне пословне јединице у Луксембургу са положајем луксембуршких привредних друштава, тј. постојање ограничења основне слободе пословног настањења утврђује путем препознавања дискриминације. Кандидат даље констатује да се, за разлику од правила о забрани дискриминације у међународном опорезивању дохотка и имовине, која се усмеравају на државу домаћина (енг. *host state*), постављајући пред њу захтев да држављане других држава подвргне истом опорезивању као и сопствене држављане, при чему се држави порекла (енг. *home state*) оставља слобода да своје држављане стави у неповољнији положај у односу на странце, у пореском праву ЕУ забрана дискриминације односи на обе државе, што је ЕСП потврдио у више својих одлука.

Светислав В. Костић у наставку констатује да је пракса ЕСП у протекле три деценије из темеља променила пореско окружење ЕУ, односно законодавства држава чланица. Том праксом се отклања дискриминација по основу држављанства, како посредна, тако и непосредна. Кандидат је направио селекцију судских одлука, издвајајући оне које садрже кључна тумачења од којих зависи разумевање пореског права ЕУ, при чему их је разврстао према појединачним слободама које су биле предмет одлучивања, указујући и на везу између различитих основних слобода кадгод је у неком случају постојао додир са више њих.

Примена *слободе кретања добара* у области непосредног опорезивања веома је ограниченог обима, јер се њена важност првенствено одсликава у домену посредних пореза. Ипак, пресуда из случаја *Комисија против Француске* (C-18/84) заслужила је да буде поменута, јер је у њој ЕСП препознао кршење слободе кретања добара у француским пореским прописима који су дозвољавали новинско-издавачким кућама да образују неопорезиве резерве за набавку основних средстава и признавала за потребе пореза на добит правних лица по овом основу настале расходе, с тим што се право на ове олакшице није односило на издања штампана у иностранству. Оваква норма је, иако из домена непосредних пореза, ограничавала увоз добара.

Код *слободе кретања особа*, кандидат је подвргао анализи пресуде ЕСП које се односе како на право грађана ЕУ на слободно кретање и настањење и право на слободно кретање радника, тако и на слободу пословног настањења. У вези са правом на слободно кретање и настањење грађана, од значаја је пресуда у случају *Комисија против Португалије* (C-345/05), којом је утврђено да португалски закон, који предвиђа ослобођење од пореза на капиталне добитке остварене продајом обвезничког стана једино уколико он овако остварена средства уложи у куповину другог стана у Португалији, крши слободу право грађана ЕУ на слободно кретање и настањење. Аналогна норма српског Закона о порезу на доходак грађана такође би се могла схватити да нарушава ову слободу (када Србија постане чланица ЕУ), уколико би се прихватила садашња интерпретација Министарства финансија Србије по којој право на олакшицу припада само физичком лицу које средства остварена продајом стана уложи у куповину другог стана на територији Србије. Пресудом у случају *Turpeinen* (C-520/04), ЕСП је поставио два веома важна принципа: (1) уобичајени приступ опорезивању нерезидената не може се безусловно прихватити у оквирима ЕУ, јер право ЕУ отвара државама чланицама

бројне могућности за сарадњу у борби против пореске евазије; и (2) у пореском праву ЕУ резидентни и нерезидентни обвезник могу бити упоредиви у контексту забране дискриминације. У вези са слободом кретања радника, кандидат је издвојио случај *Schumacker* (C-279/93), где је ЕСП, помињући на почетку да околности резидената и нерезидената, по правилу, нису упоредиве, те да се, у начелу, ускраћивање нерезидентима личног ослобођења и породичних олакшица, док те погодности стоје на располагању резидентима, не може сматрати дискриминаторним, јер ове две врсте пореских обвезника нису у упоредивим околностима, дошао до друкчијег закључка. Наиме, г. Шумакер, држављанин и резидент Белгије, а запослен у Немачкој, за приходе које је остваривао у Немачкој плаћао је порез као нерезидент, па није могао да у тој држави искористи право на стандардне одбитке, које је било резервисано само за резидентне обвезнике. Но, како у држави свог резидентства он није имао било какве значајније приходе, у њој није могао да оствари поменути олакшице, па је Суд закључио да нема објективних разлика између околности оваквог нерезидента и резидента који обавља сличан рад, које би оправдавале различит третман у погледу узимања у обзир за пореске потребе обвезникових личних и породичних прилика. У случају нерезидента који остварује већину свог дохотка и готово целокупан породични доходак у држави чланица која није и држава његовог резидентства, дискриминација се јавља у томе да се његове личне и породичне прилике не узимају у обзир ни у држави резидентства, ни у држави запослења. ЕСП, дакле, не показује бојазан да доследно примени правни оквир ЕУ, препознајући да он превазилази уобичајена схватања међународног пореског права; иначе прихватљива оправдања за примену пореза по одбитку у случајевима са прекограничним елементом (која се подразумевају у односима између две државе) немају тежину када се узме у обзир да се секундарно законодавство ЕУ омогућило пореским органима држава чланица сличне могућности за прикупљање података од значаја за опорезивање какве постоје и у оквирима појединачне државе. Због тога се у случају упоредивих околности мора захтевати исти порески третман за резиденте и нерезиденте – држављане држава чланица ЕУ. Светислав В. Костић је, из мноштва пресуда ЕСП, издвојио и ону у случају *Gilly* (C-336/96), у којој је Суд подвукао да разлике између законодавстава држава чланица у погледу стопа непосредних пореза не воде дискриминацији. У погледу слободе пословног настанјења, пореско право ЕУ препознаје дискриминацију и тамо где је Коментар Модел-конвенције ОЕЦД не види, што је последица одбијања ЕСП да се ограничи само на непосредну дискриминацију по основу држављанства, проширујући примену основних слобода и на случајеве посредне или скривене дискриминације, која, по правилу, проистиче из различитог пореског третмана резидената и нерезидената. У контексту ове слободе, анализирајући релевантне пресуде ЕСП аутор разматра дискриминацију сталних пословних јединица (коју Суд препознаје тако што упоређује опорезивање сталне пословне јединице с оним предвиђеним за домаћа привредна друштва), право на прекограничну консолидацију и примену правила о утањеној капитализацији само на прекограничне зајмове. ЕСП је констатовао постојање посредне дискриминације и у случају *Denkavit II* (C-170/05), када држава не опорезује расподелу дивиденди између резидентних привредних друштава у циљу избегавања економског двоструког опорезивања типа III, али подвргава порезу по одбитку дивиденде које резидентни обвезници расподељују нерезидентима.

Код слободе пружања услуга, у случају *Scorpio* (C-290/04) ЕСП је, истиче аутор, установио да је норма немачког пореског права, по којој се приходи нерезидентних обвезника по основу услуга пружених у Немачкој подвргавају порезу по одбитку на бруто накнаду, док су резидентни пружаоци услуга опорезовани у односу на своје нето приходе, дискриминаторна, с тим што је аргументација на рачун пореза по одбитку касније појачана [случај *Strojírny Prostějov* (C-53/13)], јер су додатно унапређене могућности за административну сарадњу пореских органа држава чланица, па отпада бојазан да се порез неће наплатити од обвезника – примаоца прихода (чиме је било правдано увођење пореза по одбитку).

У односу на слободу кретања капитала, која, за разлику од осталих, има и екстерну димензију, кандидат указује да ЕСП настоји да кроз своју јуриспруденцију ту слободу држи

у оквирима ЕУ. Тако је у случају *Elisa* (C-451/05) Суд оценио супротном основној слободи кретања капитала одредбу француског права која је ослобођење од пореза на имовину за нерезидентног обвезника – резидента друге државе чланице ЕУ условљавало постојањем посебног споразума о размени пореских података између Француске и те друге државе чланице; такав споразум није потребан у условима постојања Директиве о административној сарадњи у области опорезивања. Међутим, у случају *Rimbaud* (C-72/09) ЕСП је прихватио оправдање Француске да је условљавање ослобођења постојањем споразума о размени података у пореским стварима неопходно да би се спречила евазија, а поменута директива се није односила на Лихтенштајн, државу резидентства пореског обвезника у овом случају. Важан је и случај *Amurta* (C-379/05), у којем је ЕСП пресудио да холандски порез по одбитку на портфолио дивиденде исплаћене нерезидентним компанијама, у условима када су домаће интеркомпанијске дивиденде изузете, нарушава слободу кретања капитала.

Пошто је анализи подвргао оправдања за дискриминацију у пореском праву ЕУ (разлоге јавне политике, јавне безбедности и јавног здравља из СФЕУ, од којих су само први релевантни у материји директних пореза, као и оправдања која је ЕСП разрадио кроз доктрину *rule of reason*), Светислав В. Костић је истраживао однос између пореског права ЕУ и уговора о избегавању двоструког опорезивања. ЕСП је кроз предмет *D.* (C-376/03) пореским уговорима – који, у начелу, треба да буду усаглашени са захтевима који проистичу из оквира примарног законодавства ЕУ – ипак пружио посебан статус. Немачки резидент, г. D., поседовао је непокретности у Холандији, које су чиниле 10% његове укупне имовине, те као нерезидент није имао право на личну олакшицу, која, иначе, припада резидентима, али – у складу са пресудом из случаја *Schumacker* – и нерезидентима чијих се најмање 90% укупне имовине налази у Холандији. Међутим, овај обвезник се позвао на порески уговор између Холандије и Белгије, којим је предвиђено да се личне олакшице за потребе холандског пореза на имовину пружају и резидентима Белгије који не испуњавају услов поседовања најмање 90% своје укупне имовине у Холандији. ЕСП је констатовао да је правило из пореског уговора између Холандије и Белгије, према којем резиденти једне од ове две државе уговорнице имају у другој држави уговорници право на исте личне олакшице које она пружа сопственим резидентима, инхерентна последица билатералних уговора о избегавању двоструког опорезивања, те отуда, за потребе холандског пореза на имовину, порески резидент Белгије није у истим околностима као неко ко није њен порески резидент. Државе чланице ЕУ имају, дакле, готово неограничену слободу да између себе, као и са трећим државама, закључују пореске уговоре, при чему су спутане једино одредбама секундарног права ЕУ (нпр. забраном увођења пореза на дивиденде које компанија резидент једне државе чланице исплаћује компанији резиденту друге државе чланице), које морају поштовати и када су упитању уговори о избегавању двоструког опорезивања.

На крају Дела петог дисертације, аутор истражује усаглашеност опорезивања имовине, дохотка грађана и добити правних лица у Србији са забраном дискриминације у пореском праву ЕУ. Пошто је констатовао да у постојећем систему опорезивања имовине, који погађа само непокретности по принципу извора, не постоји простор за дискриминацију, он је своју анализу усмерио ка порезима на доходак и на добит. Када су у питању одредбе Закона о порезу на доходак грађана, Светислав В. Костић истиче да цедуларно опорезивање, које доминира у српском праву, и не дозвољава узимање у обзир личних и породичних прилика обвезника, те изгледа да је, у начелу, оно у сагласности с основним слободама из СФЕУ. Ипак, неке се одредбе показују као спорне: бројна изузимања од пореза на доходак грађана дефинисана су као да се односе једино на примања предвиђена српским прописима, што би нпр. значило да су награде ученицима и студентима освојене на такмичењима у оквиру образовног система изузете само ако је прималац резидент. Код Закона о порезу на добит правних лица кандидат идентификује више одредаба које ће морати да претрпе корените промене, са применом од дана приступања ЕУ: ради се о порезу по одбитку само на дивиденде исплаћене нерезидентним правним лицима (док се дивиденде исплаћене резидентним правним лицима изузимају из

опорезиве добити примаоца), ускраћивању пореског консолидовања сталним пословним јединицама и резидентним друштвима која нису у непосредном власништву другог резидента Србије, ускраћивању сталним пословним јединицама права на индиректни порески кредит, као и о изузимању из опорезиве добити само камата по основу обвезница чији је издавалац Србија, а не и камата по основу обвезница чији је издавалац друга држава.

Део шести докторске дисертације, насловљен „Поглед на правила о забрани дискриминације у пореским уговорима из угла пореског права ЕУ и општих правних начела о забрани дискриминације“ (стр. 285-296), садржи три одељка. У првом је дата вредносна оцена одредби о забрани дискриминације у пореским уговорима. Аутор констатује недостатак институционалног оквира за развој одредби о забрани дискриминације у уговорима о избегавању двоструког опорезивања: на нивоу надлежних органа држава уговорница најчешће изостаје било каква обавеза да дођу до међусобног договора у погледу тумачења одредби уговора. Споровима око примене пореских уговора решавају национални судови који често бране порески суверенитет властите државе. Поред тога, у Коментару Модел-конвенције ОЕЦД остале су дилеме у погледу сврхе одредбе о забрани дискриминације, којима је кандидат посветио други одељак. Та се норма разликује од осталих из пореских уговора: док њихова „стандардна“ правила уређују питања као што су која држава уговорница има право да опорезује, које су обавезе повезане с остваривањем повереног права на опорезивање, и то у односу на појединачне облике прихода, односно на имовину, дотле одредба о забрани дискриминације поставља опште услове које домаћа законодавства држава уговорница морају да испуне или, у најмању руку, обезбеде у међусобним односима. Различите државе на различит начин разумеју начело забране дискриминације: за Индију, на пример, опорезивање стране компаније вишим стопама него домаће не представља њено мање повољно опорезивање, а такво гледиште прихвата и Јужноафричка Република, истина под условом да разлика у пореским стопама није већа од 5 процентних поена. Аутор овакве ставове, с правом, сматра апсурдним и закључује да би одредби о забрани дискриминације било места у пореском уговору само у случају када се две државе уговорнице могу сагласити око њеног правног обухвата, уз претходно подробно разматрање, а затим и преточавање у саму норму жељених тумачења. У супротном, примереније је потпуно искључивање ове одредбе из уговора о избегавању двоструког опорезивања, пошто њена неуједначена примена може само ићи на уштрб дугорочној одрживости тих уговора. У наставку, кандидат излаже критици интерпретацију из Коментара Модел-конвенције ОЕЦД норме о забрани дискриминације по основу држављанства, која изразу „нарочито у односу на резидентност“ додељује значење које подразумева да резидентни и нерезидентни обвезник никада нису у истим околностима. Он, међутим, показује да се резоновање ЕСП у случају *Schumacker* може применити и на основу примене члана 24. став 1. Модел-конвенције ОЕЦД, јер резидентство не мора бити пресудна „вододелница“, која увек подразумева да два лица нису у сличним условима. Но, заштита „својих“ у односу на „туђе“ често је једино оправдање за неједнак третман, тако да се може закључити да се прописивањем одредбе о забрани дискриминације у намери да се путем тумачења њена примена ограничи на претежно хипотетичке случајеве не може схватити друкчије него као довођење обвезника у заблуду. У трећем одељку, Светислав В. Костић износи своје закључке о будућности норме о забрани дискриминације у пореским уговорима. Он примећује да за сада државе одговарају на могући утицај пресуда ЕСП на тумачење одредби о забрани дискриминације у пореским уговорима допунама Коментара Модел-конвенције ОЕЦД, које имају за циљ да спрече преузимање тумачења овог суда. Један од изговора је да је у пореско право ЕУ уткан дух ЕУ и да се односи између њених држава чланица не могу довести у исту равн са односима између држава које (једна или обе) нису чланице ЕУ. Међутим, кандидат сматра да, поред неких одлука ЕСП које се могу везати само за правни поредак ЕУ, постоје многе које је могуће пренети и на примену члана 24. Модел-конвенције ОЕЦД. Он отуда стоји на становишту да ће временом притисци који долазе из ЕУ, али и СТО и појединих националних судова, довести до измена норми о забрани дискриминације у пореским уговорима. Мање је вероватно да ће се државе одлучити да уклоне забрану дискриминације из пореских уговора, јер би то подразумевало поновно

преговарање на хиљаде тих уговора. Могућ је приступ по којем би се задржале постојеће одредбе, уз прилагођавање Коментара Модел-конвенције ОЕЦД, како би се одговорило на поједине изазове. Но, аутор се залаже за приступ у којем би се израдио један мултилатерални споразум о забрани дискриминације у међународном опорезивању дохотка и имовине, и то под окриљем УН. Том споразуму би се дао статус *lex specialisa* у односу на постојеће одредбе о забрани дискриминације у уговорима о избегавању двоструког опорезивања. Тако би се успоставило опште начело међународног опорезивања дохотка и имовине, од којег би затим кретала национална законодавства, а наравно и порески уговори. Закључивање мултилатералног споразума би отворило питање прелазног режима; државе уговорнице би морале да прихвате да његовим ступањем на снагу престају да важе одредбе о забрани дискриминације из њихових пореских уговора, при чему би се јавио проблем како наставити примену пореских уговора с оним државама које би одбиле да приступе једном таквом мултилатералном споразуму. Садржина забране дискриминације у мултилатералном споразуму би зависила од спремности држава да у оквиру њега обједине правила која би умирила оправдане бојазни да ово начело води губитку пореских прихода, тако да је неопходна претходна економска анализа, која би проценила обим губитака пореских прихода држава, насталих као последица примене норми мултилатералног споразума, али и очекиваних користи, у виду повећања међусобне привредне размене и вредности прекограничних инвестиција. Како је проучавање праксе ЕСП указало на значај могућности за сарадњу пореских органа за одбацивање дискриминаторних мера, у мултилатералну конвенцију о забрани дискриминације у међународном опорезивању дохотка и имовине би требало уградити решења која би се заснивала на достигнућима из ЕУ у домену сарадње пореских управа. Од кандидата би се могло очекивати да је на овом месту сумирао нека од решења из јуриспруденције ЕСП која би се уградила у мултилатерални споразум. Он своје излагање завршава оценом да оваква мултилатерална конвенција захтева и успостављање једног независног суда, који би се бавио заштитом у њој предвиђених права.

У Закључку (стр. 297-301), кандидат концизно износи резултате своје анализе, констатујући потврду своје три полазне хипотезе.

6. Остварени резултати и научни допринос дисертације

Актуелност тематике којом се кандидат бави у докторској дисертацији се посебно показује у условима када је Србија започела приступне преговоре са ЕУ и када шири своју мрежу пореских уговора. Светислав В. Костић је показао завидну методолошку вештину када је резултате своје анализе одредби о забрани дискриминације у уговорима о избегавању двоструког опорезивања провукао кроз призму јуриспруденције ЕСП, извлачећи закључке о примењивости одређених ставова тога суда за потребе интерпретације норми из члана 24. Модел-конвенције ОЕЦД/УН. Аутор је проникао у суштину концепта забране дискриминације, идентификујући реалне домете поменуте одредбе и разлоге због којих је њена сврха недовољно јасна, а затим понудио оригинално објашњење те сврхе – да она представља начело на коме међународно опорезивање дохотка и имовине од стране држава уговорница треба да почива. Тек на том темељу би касније требало градити посебна колизиона правила везана за опорезивање појединачних облика прихода и имовине. У богатој литератури из домена међународног пореског права, од ван Радовог (Kees van Raad) капиталног дела „**Nondiscrimination in International Tax Law**“ из 1986. године, није се појавила свеобухватнија и на тако истанчаној правној анализи заснована студија посвећена забрани дискриминације у међународном опорезивању дохотка и имовине, као што је Костићева докторска дисертација. Ван Рад је објавио своју књигу пре него што је ЕСП разрадио своју јуриспруденцију у области непосредних пореза, тако да је Светислав В. Костић добио (и искористио) прилику да направи корак напред управо доводећи у везу на терену забране дискриминације пореско право ЕУ и међународно пореско право. Подстакнут богатством праксе ЕСП, он понекад на тренутак одлута са магистралног правца свога истраживања, али му се убрзо враћа.

Потребно је истаћи да је кандидат с успехом следио и трећи „методолошки ток“: у анализу је укључено и српско право – како порески закони, тако и порески уговори. Важан

допринос ове дисертације је и у томе што је указано на неусаглашености појединих решења из српских закона о порезу на доходак грађана и порезу на добит правних лица с основним слободама из СФЕУ, о чему ће законодавац морати да поведе рачуна током приступних преговора. Значајан је и преглед решења о забрани дискриминације у уговорима о избегавању двоструког опорезивања које примењује Србија, а похвалу заслужује изоштрена критичка анализа „оригиналне“ забране дискриминације по основу резидентства, на којој је српска страна дуго истрајавала, успевши да је угради у чак десет пореских уговора.

Кандидат је показао веома добро познавање не само литературе из домена међународног пореског права и пореског права ЕУ, као и јуриспруденције ЕСП, него и националног пореског законодавства значајног броја држава. Извори на које се ослања су поуздани и ажурни, што у једној овако динамичној области, у којој су измене прописа веома честе, није једноставно обезбедити.

Као посебан, оригиналан научни допринос издваја се концепт мултилатералног споразума о забрани дискриминације у међународном опорезивању дохотка и имовине, који би требало да омогући да то начело добије јединствено значење. За потребе примене оваквог споразума био би основан посебан међународни суд. Кандидат је свестан тешкоћа које носе разлике у интересима инволвираних држава и неопходност да се затечена решења замене, и то у условима када не постоје гаранције колико би држава приступило овој конвенцији, нити јасни начини регулисања односа с онима које би одбиле да прихвате мултилатерални споразум о забрани дискриминације у међународном опорезивању дохотка и имовине. Међутим, аутор с успехом дефинише путоказе које би у прелазном периоду требало следити.

7. Закључак

Из оцене остварених резултата и научних доприноса може се закључити да је докторска дисертација мр Светислава В. Костића зрело, добро структурирано, систематично, оригинално и самостално научно дело у ужој области међународног пореског права. У обради теме коришћена је обимна литература и проучена сва релевантна јуриспруденција ЕСП и бројних националних судова. На бази кохерентно постављене структуре рада, засноване на постављеним циљевима и хипотезама истраживања, изведени су валидни теоријски закључци, уз указивање на њихове импликације на терену забране дискриминације у међународном опорезивању дохотка и имовине.

На основу свега наведеног, Комисија је утврдила да докторска дисертација **мр Светислава В. Костића**, под насловом „**Забрана дискриминације у међународном опорезивању дохотка и имовине**“, представља оригинално и самостално научно дело и да је урађена у складу са важећим стандардима и у свему према наводима из одобрене пријаве. Отуда, са великим задовољством констатујемо да су се стекли услови за њену одбрану, те предлагемо Наставно-научном већу Правног факултета Универзитета у Београду да одобри јавну одбрану ове докторске дисертације.

ЧЛАНОВИ КОМИСИЈЕ:

Др Дејан Поповић,
редовни професор Правног факултета
Универзитета у Београду

Др Гордана Илић-Попов,
редовни професор Правног факултета
Универзитета у Београду

Др Божидар Раичевић,
редовни професор Економског факултета
Универзитета у Београду, у пензији

На основу члана 24. и члана 135. став 7. Статута Правног факултета Универзитета у Београду, а у смислу одредаба члана 124. и 125. Статута Правног факултета Универзитета у Београду из 2002. године, Наставно-научно веће Правног факултета Универзитета у Београду, на XIX седници од 27. октобра 2014. године, донело је

О Д Л У К У

Члан 1.

Прихвата се извештај Комисије за преглед и оцену докторске дисертације кандидата **мр СВЕТИСЛАВА КОСТИЋА** под насловом: "**Забрана дискриминације у међународном опорезивању дохотка и имовине**", и одређује Комисија за одбрану, у саставу:

др Дејан Поповић, редовни професор
др Гордана Илић-Попов, редовни професор
др Божидар Раичевић, редовни професор Економског факултета Универзитета у Београду, у пензији.

Универзитет у Београду је, 7. децембра 2010. године, актом под бр. 02-020-4590/24-10, дао сагласност на предлог теме докторске дисертације.

Кандидат је објавио рад: „The New Serbian Transfer Pricing Rules”, *Tax Notes International*, Vol. 41, No. 4/2013.

Објављени рад квалификује кандидата за одбрану докторске дисертације.

Члан 2.

О извршењу ове одлуке стараће се Декан Правног факултета Универзитета у Београду.

03-број: _____

Београд

ПРЕДСЕДНИК НАСТАВНО-НАУЧНОГ ВЕЋА
Декан

Професор др Сима Аврамовић