

Др Дејан Поповић*

Др Гордана Илић-Попов**

ОДНОС ПОРЕСКОГ ПРАВА И ПРИВАТНОГ ПРАВА

Предмет овог рада је утврђивање природе односа између пореског права, као гране јавног права, и приватног права. Пореско право често користи правне послове или појмове приватног права за утврђивање економског чињеничног стања, мада све више развија и сопствену терминологију. Посебна пажња је усмерена на испитивање тезе да ли „претходност“ приватног права у исто време значи и његов примат у односу на пореско право. Аутори су мишљења да телеолошке разлике између пореског права и приватног права, с последицама у одређивању њихових принципа и вредновања, негирају тезу о преваленцији приватног права у односу на пореско право. Приватно право и пореско право представљају засебне правне области истог ранга, које исто стање ствари оцењују из различитих перспектива и на основу различитих аспеката вредновања. Она чине делове правног поретка, чије јединство и целовитост не дозвољавају да основни принципи једног спутавају основне принципе другог. Начелно поштујући аутономију воље, пореско право се везује за економске резултате до којих се дошло путем одговарајућих приватноправних форми.

Кључне речи: *Пореско право. Приватно право. Пореско чињенично стање. Суштина над формом. Јединство правног поретка.*

УВОД

Иако типична грана јавног права, пореско право је ослоњено на приватно право. У овом чланку расправљамо о природи њихових

* Аутор је редовни професор Правног факултета Универзитета у Београду, dejan.popovic@ius.bg.ac.rs

** Ауторка је редовни професор Правног факултета Универзитета у Београду, gordana@ius.bg.ac.rs

односа. Порезима се захвата економска снага пореских обвезника, исказана у њиховом доходу, имовини или потрошњи, па се порески закони везују за економске трансакције или стања, која уређује приватно право. Наша је хипотеза да се ради о претходности, али не и о примату приватног права у односу на пореско право. Доказаћемо да пореско право има своју телеологију, што може довести до несагласја између форми приватног права и економске суштине трансакција, јер злоупотреба правне форме од стране обвезника значи да неће доћи до расподеле пореског терета сразмерно економској снази. Како пореско право делом прихвата појмове из других правних области, тумачењем треба утврдити да ли оно ствара самостална порескоправна чињенична стања или прати вредновања тих других области. Пореско право може преузети чињенично стање изражено терминологијом приватног права, али може и користити одређене концепте настале у оквиру приватног права како би они означили посебно пореско чињенично стање. Настојаћемо да утврдимо и у којој је мери развијена сопствена терминологија пореског права, без позајмљивања из приватног права, као и постојање обрнутих утицаја порескоправних термина на приватно право. Аутономију пореског права ћемо тестирати у односу на захтеве јединства правног система и правне сигурности и проверити постојање позитивне корелације између друштвене важности одређеног приватноправног института, односно мере у којој он одражава економску суштину трансакције, с једне, и учесталости којом порески законодавац користи термин који означава тај институт у његовом приватноправном значењу, с друге стране. Такође ћемо установити разлоге због којих постоје одступања.

1. ПРИВАТНОПРАВНА САДРЖИНА ПОРЕСКОГ ЧИЊЕНИЧНОГ СТАЊА

Пореско право део је јавног права, јер се у њему когентним нормама уређују правни односи између државе и других јавноправних тела (нпр. организација за обавезно социјално осигурање), с једне, и пореских дужника – физичких и правних лица, с друге стране. Па ипак, његове везе с приватним правом¹ су тесне и вишеструке. У савременим уставима прописује се да је обавеза плаћања пореза општа и да се заснива на економској снази обвезника.² Међутим,

¹ Израз „приватно право“ у овом чланку користимо као синоним за „грађанско право у ширем смислу“, које обухвата не само општи део, стварно право, облигационо право, породично право и наследно право, него и новоразвијена права трговинско право, право интелектуалне својине, радно право и др. Упор. Владимир В. Водинелић, *Грађанско право Уводне теме*, Номос, Београд 1991, 15 и 55.

² Општост пореске обавезе у неким правним системима произлази из генералног уставног принципа једнакости пред законом. Вид. нпр. Устав Немачке, чл. 3,

„опорезивање је сво у повлачењу разлика“;³ из социјалнополитичких, еколошких, административних или неких других разлога, на разне начине се разликују ситуације које могу бити сличне када се посматрају с економског становишта. Способност плаћања (енг. *ability-to-pay*) представља такав критеријум за расподелу пореског терета који обезбеђује опорезивање у складу с принципом једнакости када се ради о „повлачењу разлика“.⁴ У немачком праву, Устав не садржи захтев да се порез плаћа према економској снази, али га је Савезни уставни суд у својој пракси извео из других уставних начела (принципа једнакости, принципа социјалне државе, принципа расподеле прихода између *Bunda, Länder*-а и општина и забране арбитрарности /која проистиче из принципа владавине права/). У већини осталих правних система тај захтев дефинисан је непосредно у уставима.

Способност плаћања представља, дакле, основни стандард за расподелу пореског терета међу пореским обвезницима. Међутим, чак и у државама у којима је тај стандард уграђен у уставну одредбу одређена флексибилност је неопходна, кад год постоји оправдан разлог да се од ње одступи.⁵ Тако се, на пример, када су у питању

(www.bundestag.de/blob/284870/ce0d03414872b427e57fceb703634dcd/basic-law-data.pdf, 15. јануар 2016), Устав Аустрије, чл. 7 (www.constituteproject.org/constitution/Austria-2009.pdf, 15. јануар 2016) и Устав Словеније, чл. 14 (www.us-rs.si/en/about-the-court/legal-basis/, 15. јануар 2016) или Устав Србије, *Службени гласник РС*, бр. 98/06, чл. 21 који предвиђа да су „пред Уставом и законом сви ... једнаки“ и 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“. Устави неких земаља, пак, предвиђају специфичну гаранцију једнаког третмана пред *пореским* законом, на тако нпр. чл. 10 Устава Белгије (<http://www.const.court.be/en/basic-text/belgian-constitution.pdf>, 15. јануар 2016) прописује да су „Белгијанци једнаки пред законом“, а чл. 172 да се „не могу установљавати било какве привилегије у погледу опорезивања“, при чему се изузимања или порески кредити могу установити само законом.

³ Victor Thuronyi, *Comparative Tax Law*, Kluwer, The Hague 2003, 82.

⁴ Одредбе Закона о финансирању јединица локалне и подручне (регионалне) самоуправе којима је општинама и градовима дозвољено да уведу порезе на необрађено обрадиво пољопривредно земљиште, некоришћене предузетничке непокретности и неизграђено грађевинско земљиште нису у складу с Уставом зато што је њима прекршено начело да је свако дужан учествовати у подмирењу јавних трошкова у складу са својим економским могућностима. Наиме, ови порези се одређују с обзиром на чињеницу необрађивања, некоришћења, односно неизграђивања наведених непокретности, а при томе се не води рачуна о економској снази особа којима се намеће обавеза. Једнакост, као један од уставних темеља пореског система, не постоји ако је порез прописан као облик казне са сврхом присиле власника да противно својим интересима или могућностима користи своју непокретност. Одлука Уставног суда Хрватске, У I 1559/2001, У I 2355/2002, од 21. 2. 2007. године, http://narodne-novine.nn.hr/clanci/sluzbeni/2007_03_26_972.html, 15. јануар 2016.

⁵ Klaus Tipke, „La capacità contributiva come metro di giustizia tributaria“, *Il fisco* 30/1996, 7207.

акцизе, уставност селективног третмана појединих добара код овог појединачног пореза на потрошњу може одбранили позивом на друге легитимне циљеве, ван домена способности плаћања (заштита здравља – код цигарета и алкохолних пића, заштита животне околине – код нафтних деривата и сл.).

У настојању да обухвате оно што изражава способност плаћања, порески закони се, директно или индиректно, везују за економске трансакције или стања, као што су остварени доходак, имовина или потрошња. Међутим, у оквиру законског описа пореског чињеничног стања често се економски догађаји или стања непосредно не дефинишу; они представљају само полазну претпоставку, док се за одређивање карактеристика чињеничног стања користе појмови приватног права, тако што се чињенично стање у својем приватноправном облику одређује као подложно опорезивању или не. Наиме, одређеним приватноправним послом настоји се остварити неки економски циљ, при чему тај правни посао „изазива“ одређене економске догађаје или стања, у којима се отелотворује економска снага пореског обвезника. Пошто приватноправни догађај претходи пореском, Типке (*Tipke*) говори о „претходности“ (преценденцији) приватног права,⁶ где се пореско право везује за чињенична стања или појмове различитих грана приватног права (облигационог, стварног, породичног, наследног, трговинског, компанијског, ауторског, радног, социјалног, банкарског, стечајног, права осигурања и др.).

Чак и у мери у којој савремени порески закони више не користе приватноправне, већ специфичне појмове из пореског права (нпр., доходак, опорезиви приход, испорука добара, пружање услуга, нето имовина), за оног ко примењује право често је важно да се код норме која садржи такав посебан порески појам обрати приватном праву. Тако, обвезник пореза на доходак грађана остварује приход на тај начин што користи неку приватноправну форму (нпр. уговор о раду, уговор о делу, уговор о закупу и сл.); код пореза на додату вредност, место пружања услуге може се утврдити на основу уговора о тој услузи; код опорезивања пословног резултата предузећа, у многим правним системима порески законодавац следи логику компанијског права, па нпр. у немачком, аустријском, холандском, британском или швајцарском праву посебном порезу подвргава само друштва капитала, а друштва лица, која у тим правима немају својство правног лица, третира као фискално транспарентне ентитете.⁷

⁶ Klaus Tipke, *Die Steuerrechtsordnung*, Band I, Verlag Dr. Otto Schmidt, Köln 2000, 44 45.

⁷ Код фискалне транспарентности, добит друштва лица приписује се члановима друштва и опорезује као њихов доходак. Вид. Дејан Поповић, *Пореско право*, Правни факултет Универзитета у Београду, Београд 2014, 351.

2. ПРЕТХОДНОСТ ИЛИ ПРИМАТ ПРИВАТНОГ ПРАВА У ОДНОСУ НА ПОРЕСКО ПРАВО

У литератури се срећу различити одговори на питање да ли претходност приватног права значи и његов приоритет (преваленцију) у односу на пореско право.

На једном полу су становишта да се тумачење норми пореског права не може извести искључиво на порескоправној основи, већ подразумева претходну интерпретацију из домена приватног права. „Пореско право је зависна дисциплина која није у стању да се стара о себи, већ има потребу да буде вођена од стране приватног права, баш као што пас води слепог човека“.⁸ Оваква водећа функција приватног права произлази из околности да се, иако је циљ опорезивања дохотка управо да се за потребе финансирања јавних расхода захвати део дохотка, па је пажња пореског права усмерена на економске токове како би се утврдила економска снага (способност плаћања) пореских обвезника, правни концепт дохотка не може дефинисати искључиво на економској бази. Отуда пореско право користи концепте приватног права када дефинише концепт дохотка, па тако порески закони нису усмерени ка економским догађајима, него ка правним диспозицијама. У примени пореских прописа, није кључно да ли је неко лице примило одређени новчани износ, него да ли та трансакција испуњава одређене захтеве приватног права⁹ – да то лице врши „промет непокретности“,¹⁰ остварује „зараду“ из уговора о раду,¹¹ обавља „делатност“ као предузетник,¹² „преноси акције“,¹³ прима „поклон“,¹⁴ „оснива привредно друштво“¹⁵ и др. У том контексту, Јакобс (*Jakobs*) пише о „дивилистичкој домовини“ и о пореском праву као о „колонији те домовине“,¹⁶ што Типке оцењује као „ароганцију“.¹⁷

⁸ Jan Pedersen, „Form and Substance in Tax Law. Branch Report: Denmark“, *Cahiers de droit fiscal international* Vol. 87a, IFA, The Hague 2002, 233.

⁹ *Ibid.*

¹⁰ Нпр. чл. 2. Закона о промету непокретности, *Службени гласник РС*, бр. 93/14, 121/14 и 6/15.

¹¹ Нпр. чл. 104 Закона о раду, *Службени гласник РС*, бр. 24/05, 61/05, 54/09, 32/13 и 75/14.

¹² Нпр. чл. 83 Закона о привредним друштвима, *Службени гласник РС*, бр. 36/11, 99/11, 83/14 и 5/15.

¹³ Нпр. чл. 261 Закона о привредним друштвима.

¹⁴ Нпр. чл. 561 568 Српског грађанског законика, http://www.overa.rs/gradanski_zakonik_kraljevine_srbije_1844_god_sa_kasnijim_izmenama.html, 18. јануар 2016.

¹⁵ Нпр. чл. 11 Закона о привредним друштвима.

¹⁶ Horst H. Jakobs, *Gedächtnisschrift für Brigitte Knobbe Keuk* (hrsg. von W. Schön), Verlag Dr. Otto Schmidt, Köln 1997, 25 и 27.

¹⁷ К. Tipke (2000), 47.

Тезу о приоритету, а не само о претходности приватног права у односу на пореско право подржавао је у одређеном смислу и немачки Савезни уставни суд, чији је став, заузет 1962. године, био да се пореско право у принципу везује за правне форме грађанског права, а одступања од тог принципа морају бити убедљивим разлозима образложена „сâмим материјалним законодавством“. У супротном је повређен принцип једнакости.¹⁸ Крецелиус (*Crezelius*) је довео ово резонување до крајњих граница, тврдећи да пореско право нема сопствену правну вредност, сопствену телеологију. Овај аутор сматра да оно обухвата приватноправне форме, а не економска чињенична стања. Примат приватног права објашњава одредбом чл. 2, ст. 1 Устава Немачке,¹⁹ из које, по њему, произлази да се приватна аутономија „либералног друштва приватног права“ обезбеђује и у области пореског права. Слобода приватноправног обликовања виша је по рангу од захтева за равномерним опорезивањем. Једино приватноправно поимање пореских норми гарантује правну сигурност и у пореском праву.²⁰ При том, Крецелиус превиђа да овакво упоређивање ранга нема смисла, јер је за функционисање државе која свакоме гарантује слободан развој личности неопходно обезбедити пореске приходе.

Веза између економске суштине неке трансакције и правне форме од суштинског је значаја за разумевање праве природе нелегитимног, мада законитог, избегавања плаћања пореза (енг. *tax avoidance*). Када злоупотребљава правну форму, порески обвезник ствара сукоб између форме и суштине. На први поглед, изгледа да форма доноси пореску погодност, док је суштина у складу са трансакцијама које су опорезиве у другим односима. Слобода уговарања из приватног права и „вођење“ пореског права од стране приватног права могу отуда довести до конфликта између форме и суштине.²¹ „Тај конфликт имплицира несклад између исхода тумачења проистеклог из екстерне форме и исхода тумачења које је циљно или представља обичну судску оцену суштине трансакције.“²²

Треба имати у виду да приватно право често не посеже за формалним дефиницијама (мада се, под утицајем англосаксонског *statute law*-а, оваква пракса постепено мења и у континенталним правима), већ правне термине дефинише у широким формулацијама; концепти су дефинисани посредством својих функција, а не кроз сâму

¹⁸ BVerfGE 13, 331, 340, <http://www.servat.unibe.ch/dfr/bv013331.html>, 20. јануар 2016.

¹⁹ „Свако има право на слободан развој своје личности, у мери у којој не угрожава права других или нарушава уставни поредак или морално право“.

²⁰ Georg Crezeliус, *Steuerrechtliche Rechtsanwendung und allgemeine Rechtsordnung*, Verlag Neue Wirtschafts Briefe, Herne 1983, 178 и даље.

²¹ J. Pedersen, 234.

²² *Ibid.*

дефиницију.²³ Својевремено је Врховни суд Данске пресудио да новчани износ који је мушкарац платио своје ранијем партнеру приликом раставе подлеже порезу као „поклон или зарада“. Тај новац представљао је накнаду за то што је имовина набављана за време њихове кохабитације купована од стране мушкараца и отуда је њему припадала, иако је пар заједнички обављао послове. Суд је стао на становиште да поменути новчани износ може бити поклон, мада није плаћен с намером дарожљивости, него као резултат парнице.²⁴ Овај случај показује да дефиниција концепта „поклон“ може бити екстремно широка. Супротно је реаговао Врховни суд Србије, који је заузео став да не треба утврдити обавезу плаћања пореза на поклон само због чињенице што је уговором о преносу непокретности између власника привредног друштва и самог друштва извршен пренос апсолутних права без накнаде. Код оцене питања да ли се ради о уговору о поклону или, пак, о теретном правном послу, битно је да се утврди *animus donandi*. Из садржине уговора о уступању непокретности види се да је власник привредног друштва пренео апсолутно право на непокретностима на друштво због пословних потреба, па код овог уговора воља да се учини поклон није сама себи циљ, већ се поклон чини ради стицања добити на страни предузећа чији је власник уступилац. Због тога се закључени уговор, без обзира на то што је њиме предвиђено да се пренос права на непокретностима врши без накнаде, не сматра уговором о поклону.²⁵

Међутим, упркос оваквој функционалној и прагматичној примени термина приватног права, у неком тренутку граница је пређена – у пракси српског суда раније него у пракси данског – и пореско право се мора „ослободити“ приватног права и образовати сопствене концепте. Примера ради, чл. 20, ст. 1 Закона о порезу на добит правних лица²⁶ предвиђа да се камата по основу зајма одобреног сталној пословној јединици од стране њене нерезидентне централе не признаје као расход у пореском билансу сталне пословне јединице, иако се ради о приватноправном уговору (тј. уговору у привреди), при чему чл. 558, ст. 2 Закона о облигационим односима²⁷ прописује

²³ *Ibid.* Овде се поставља питање да ли се концепти приватног права могу супституисати у одговарајуће концепте пореског права и то тако да произведу правне последице које пореско право предвиђа. Одговор ће бити позитиван само ако између тих концепата постоји функционална еквивалентност. Упор. Славко Ђорђевић, *Прилагођавање у међународном приватном праву*, докторска дисертација, Правни факултет Универзитета у Београду, Београд 2010, 198.

²⁴ *Ugeskrift for Retsvaesen*, 1986, 22 Н.

²⁵ Пресуда Врховног суда Србије У 120/04, од 23. 2. 2006. године.

²⁶ *Службени гласник РС*, бр. 25/01, 80/02, 43/03, 84/04, 18/10, 101/11, 119/12, 47/13, 108/13, 68/14, 142/14, 91/15 и 112/15.

²⁷ *Службени лист СФРЈ*, 29/78, 39/85, 45/89 и 57/89; *Службени лист СРЈ*, бр. 31/93.

да у уговорима у привреди зајмопримац дугује камату и ако она није уговорена. На терену приватног права ова камата ће постојати, али је неће бити у виду признатог расхода на терену пореског права.

Тиме долазимо до другог пола међу становиштима о томе да ли претходност значи и преваленцију приватног права у односу на пореско право. „Када пореско право стварно не би имало сопствену телеологију, када би било само анекс грађанског права, када би морало да се држи основних вредности или принципа грађанског права, онда би било разумљиво да се и терминологија грађанског права преузме у пореско право и да се појмови преузети из грађанског права тумаче у складу са телеологијом грађанског права“.²⁸ Међутим, не спорећи да је све до краја 19. века грађанско право у јуриспруденцији имало посебну улогу и да су се његова систематика и терминологија сматрала узором за друге правне области, при чему су многи науку грађанског права сматрали једином правном науком, а друга права интерпретирали из угла грађанског права,²⁹ мишљења смо да су већ до тридесетих година 20. века препознате често незадовољавајуће правне последице грађанскоправног тумачења, што је подстакло еманципацију других области права и развило њихову сопствену телеологију: не ради се само о пореском праву,³⁰ већ нпр. и о управном или кривичном праву.³¹ Развој, међутим, није био једносмеран. У вајмарској и нацистичкој Немачкој је Закон о јавним приходима Рајха (нем. *Reichsabgabenordnung*) из 1919. године прописао да се порески закони тумаче у складу с „економском интерпретацијом“, што је доводило до независног коришћења приватног права од стране пореског права, на основу којег се концепти приватног права тумаче у специфичном порескоправном значењу³² – *substance over form*, како би то рекла америчка доктрина.³³ У послератној СР Немачкој,

²⁸ К. Tipke (2000), 47.

²⁹ *Ibid.*

³⁰ Упор. Carl August Emge, *Gratisaktien und Steuern: grundsätzliche Erwägungen über die Beziehung des Zivilrechts zum Steuerrecht*, Spaeth & Linde, Berlin 1923, 31 и даље.

³¹ Упор. за кривично право: Hans Jürgen Bruns, *Die Befreiung des Strafrechts vom zivilistischen Denken. Beiträge zu einer selbständigen, spezifisch strafrechtlichen Auslegungs- und Begriffsbildungsmethodik*, Nicolai, Berlin 1938. Наведено према: К. Tipke (2000), 48 фн. 47.

³² Jakob Bundgaard, „On Tax Law and Private Law Relations“, *Scandinavian Studies in Law* Vol. 44, Tax Law, January 2003, 79.

³³ Прекретницу је представљао случај *Gregory*, у којем је једина удеоничарка *United Mortgage*, корпорације која је поседовала акције у корпорацији *Monitor Securities*, пожелела да их пренесе на себе, да би их у своје име и за свој рачун продала трећем лицу. Како би проста расподела тих акција јединој удеоничарки била третирана као исплата дивиденде и на тај начин подвргнута опорезивању, г Ђа Грегори је основала нову корпорацију *Averill*, на коју је *United Mortgage* пренео све акције

међутим, Савезни финансијски суд (нем. *Bundesfinanzhof*) је васпоставио примат концепата приватног права у тумачењу пореских закона, а из новог *Abgabenordnung*-а, донетог 1977. године, изостављена је клаузула о „економској интерпретацији“, мада су нашле место неке сличне, иако правно суптилније, антиабузивне клаузуле (нпр. она из чл. 42, која прописује да се порез не може избећи злоупотребом правних конструкција; сматра се да постоји злоупотреба када правна форма употребљена од стране пореског обвезника није одговарајућа фактичкој економској ситуацији³⁴). Тежиште борбе против нелегитимне пореске евазије пребачено је на антиабузивно законодавство.³⁵ И већина других европских права уместо „економске интерпретације“ ослања се на антиабузивне норме.³⁶ У српском пореском праву прописано је начело фактицитета, које предвиђа да се пореске чињенице утврђују према њиховој економској суштини.³⁷ Иако постављено као антиабузивна норма, оно је у судској пракси примењено само једном, у горе наведеној пресуди Врховног суда Србије,³⁸ и то на „инверзан“ начин – не да би заштитило интерес фискауса, него пореског обвезника. Оваквом исходу допринела је и околност да се начело фактицитета у ЗПППА не одређује као антиабузивно правило, него као општи законски принцип, тј. једно од начела пореског поступка.

у *Monitor Securities*. Она је затим ликвидирала нову корпорацију, преузимајући наведене акције као ликвидациони вишак, који се, по тадашњим америчким прописима, није опорезовао. И док је Одбор за пореске жалбе прихватио став да је позиција г-ђе Грегори у складу са језичким тумачењем израза „реорганизација“ привредних друштава, те да се отуда не може оспорити проистекло неопорезивање, Врховни суд САД подржао је резоновање судије Апелационог суда за други округ Лерни да Хенда (*Learned Hand*) да, иако „трансакција г-ђе Грегори језички потпада под значење термина ‘реорганизација’ како је дефинисано у Закону ..., та се одредба не би могла применити, јер као што је ‘мелодија више од нота’, тако ‘значење реченице може бити више од значења посебних речи’, [*Helvering v. Gregory*, 69 F. 2d 809, 810 (2nd Cir. 1934)]. „Остављајући потпуно по страни ... питање мотива у погледу опорезивања и одређујући карактер поступка оним што се заиста догодило“, налазимо „једноставно операцију која нема пословну или корпоративну сврху обично средство које преузима форму корпоративне реорганизације као маску да би се сакрио њен прави карактер, чији је једини циљ и постигнуће реализација припремљеног плана, не да се реорганизује пословање или неки део пословања, него да се пренесе пакет корпорацијских акција на подносиоца захтева“. Вид. *Gregory v. Helvering*, 293 U.S. 465 (1935).

³⁴ Frans Vanistendael, „Legal Framework for Taxation“, *Tax Law Design and Drafting*, Vol. 1 (ed. V. Thuryoni), IMF, Washington, D. C. 1996, 51.

³⁵ *Ibid.*, 37 38.

³⁶ Упор. Д. Поповић, 48 58.

³⁷ Чл. 9, ст. 1 Закона о пореском поступку и пореској администрацији ЗПППА, *Службени гласник РС*, бр. 80/02, 84/02, 23/03, 70/03, 55/04, 61/05, 85/05, 62/06, 61/07, 20/09, 72/09, 53/10, 101/11, 2/12, 93/12, 47/13, 108/13, 68/14, 105/14 и 112/15.

³⁸ Вид. горе, фн. 25.

Међу бројним ауторима који заступају приступ да се пореско право мора тумачити сагласно сопственим принципима и вредновањима, издвајају се Ликардо (*Liccardo*) у италијанској, Тротаба (*Trotabas*) у француској и Типке у немачкој литератури, као и Туроњи (*Thuronyi*) на терену компаративног права.

Према Ликарду, у случају када долази до преузимања института приватног права у пореско право (и обратно), тај се институт прилагођава научном устројству дисциплине која га преузима, што има за последицу да, задржавајући своје специфичне карактеристике, преузети институт узима уређење које одговара општим принципима дисциплине која га је преузела, која му даје супсидијарне особине различитости.³⁹ Тротаба важи за аутора који је први (још двадесетих година прошлог века) постао заговорник аутономије пореског права,⁴⁰ а у Туроњијевом упоредноправном истраживању се закључује да „док је став да је приватно право рангирано изнад пореског права био у прошлости преовлађујући, сада је, у већој или мањој мери, прихваћено да се пореско право мора тумачити у складу с његовим властитим политикама“.⁴¹ Типке, пак, наглашава да се прецеденција приватног права у односу на пореско право не сме поистоветити с приоритетом ранга. Пореско право има сопствене представе о правичности и концепт систематике и, у складу с тиме, своје принципе и своја вредновања. Сврховитост пореског права (да се држави и другим јавноправним телима обезбеде потребна финансијска средства на основу расподеле укупног пореског оптерећења на појединачне пореске обвезнике према њиховој економској снази) различита је од сврховитости приватног права (да се усагласе интереси правних субјеката).⁴² Отуда, приватно право претходи, али нема приоритет ранга у односу на пореско право. Мишљења смо да управо телеолошке разлике између пореског и приватног права, с последицама у домену одређивања њихових принципа и вредновања, убедљиво негирају тезу о преваленцији приватног права.

³⁹ Gaetano Liccardo, *Introduzione allo studio del diritto tributario*, Casa editrice dott. Eugenio Jovene, Napoli 1962, 358-359. Он уочава постојање не само помену тог односа субординације, него и односа координације и односа међузависности. Ђанини (*Giannini*) указује на сличност између порескоправног односа (у ужем смислу) и законске облигације, јер су његови елементи (порески дужник, моменат на станка и престанка, начин извршења и др.) одређени законом, али се унутрашња структура тога односа у онови не разликује од других облигација, пошто је заснована на појмовној апаратури грађанског права. Отуда су норме грађанског права у начелу примењиве на порескоправни однос, уколико нису дерогиране специфичним принципима пореског права. Вид. Achille Donato Giannini, *I concetti fondamentali del diritto tributario*, Unione tipografica, Torino 1956, 21.

⁴⁰ На то да се теза о аутономији пореског права везује за име Тротабаа и његов рад: „Essai sur le droit de l'impôt“, *Revue de science et de législation financières*, 1928, 201, указују: Gilbert Tixier, Guy Gest, *Droit fiscal*, L. G. D. J., Paris 1981, 13.

⁴¹ V. Thuronyi, 125.

⁴² K. Tipke (2000), 50.

3. ЈЕДИНСТВО ПРАВНОГ ПОРЕТКА И ОДМЕРАВАЊЕ ОСНОВНИХ ПРИНЦИПА

Претходно наведено указивање у старијој немачкој литератури да је слобода приватноправног обликовања, коју гарантује чл. 2, ст. 1 Устава Немачке, којем одговара чл. 23, ст. 2 Устава Србије, виша по рангу од захтева за равномерним опорезивањем,⁴³ не може проћи тест који му поставља одредба чл. 91, ст. 2 Устава Србије да је обавеза плаћања пореза и других дажбина општа и заснована на економској моћи обвезника. Принцип опорезивања према економској снази подразумева исто пореско оптерећење истих економских чињеничних стања, а не исто пореско оптерећење истих правних форми.⁴⁴ Захтеву да се правично расподељује порески терет на основу способности плаћања одговара економски начин посматрања – да је суштина важнија од форме, па пореско право користи везивање за правне послове или појмове приватног права као помоћно средство за утврђивање економских чињеничних стања. Потребно је имати у виду да је опорезивањем, на основу устава и закона, допуштено задирање у слободу развоја личности, па и у право на мирно уживање имовине из чл. 58 Устава Србије. Тај члан, с ослонцем на чл. 1 Протокола 1 уз Европску конвенцију о људским правима и основним слободама, јемчи неометано уживање својине и других имовинских права, допуштајући да право својине може бити одузето или ограничено само у јавном интересу, утврђеном на основу закона, уз накнаду која не може бити нижа од тржишне. Међутим, законом се може ограничити начин коришћења имовине, а одузимање или ограничење имовине ради наплате пореза и других дажбина или казни дозвољено је, али само у складу са законом.

Пореско право и приватно право чине делове правног поретка, чија целовитост не дозвољава да основни принципи једног спутавају основне принципе другог; евентуална колизија мора се неутралисати одмеравањем.⁴⁵ Пореско право се, по правилу поштујући аутономију воље страна инволвираних у неки посао приватног права, везује за економске резултате до којих се дошло путем одговарајућих приватноправних форми. При томе, принцип плаћања пореза према економској снази из чл. 91, ст. 2 Устава Србије подразумева да се исти економски резултати, мада остварени кроз различите приватноправне форме, имају једнако опорезовати.

У пресуди из 1991. године, немачки Савезни уставни суд је стао на становиште да „уколико се нека норма пореског права ослања на

⁴³ G. Crezelius, 178 и даље.

⁴⁴ K. Tipke (2000), 51.

⁴⁵ *Ibid.*, 52.

неку форму грађанског права, тумачење одредбе пореског права не мора обавезујуће да зависи од типа уговора који одговара ознаци изабраној од стране уговорних страна, нити на њега неминовно утиче грађанскоправна квалификација правног посла. Такође не важи претпоставка да карактеристика чињеничног стања неке норме пореског права позајмљена из грађанског права мора да се интерпретира у смислу грађанскоправног тумачења. Примат или меродавност грађанскоправног признавања форме чињеничног стања изабране од стране уговорних страна при тумачењу предметног пореског прописа не постоји већ из разлога што грађанско право и пореско право представљају засебне правне области истог ранга, које исто стање ствари оцењују из различитих перспектива и на основу различитих аспеката вредновања. Уговорне стране могу додуше неко стање ствари уговорно да обликују, али не могу да одређују пореске последице, које порески закон везује за задату форму. У том смислу важи претходност примене грађанског права, али не и примат примене. ... Законска (порескоправна – *Д. П. и Г. И-П.*) регулатива се не везује за грађанскоправну квалификацију правног посла којим се заснива право, већ за економски резултат жељен од стране учесника, који се постиже грађанскоправном формом⁴⁶. Наравно, код таксе ово не важи, јер се њоме опорезује управо одређена правна радња.

Савезни уставни суд раније СР Југославије се, расправљајући о уставности Закона о једнократном порезу на екстра доходак и екстра имовину стечене искоришћавањем посебних погодности,⁴⁷ сусрео и с оспоравањем сагласности с Уставом чл. 31 тога закона, који је предвиђао да се у поступку утврђивања и наплате једнократног пореза неће примењивати одредбе Закона о облигационим односима, које се односе на застарелост потраживања. Суд је констатовао да се оспореним законом „уређују фискални правни односи који према својој правној природи спадају у јавноправне односе, док се Законом о облигационим односима по правилу уређују односи приватноправне природе. Овде се не ради о регулисању питања застарелости потраживања које потиче из облигационо-правног односа заснованог на слободном вољом закљученом уговору између две потпуно слободне и равноправне стране. И да у оспореном Закону одредба члана 31. не постоји, правно стање у погледу застарелости пореске обавезе било би исто“⁴⁸.

⁴⁶ 2 BvR 72/90, BStBl. 1992 II, 212, <http://www.bfh.simons moll.de/bfh/1992/XX920212.HTM>, 10. фебруар 2016.

⁴⁷ *Службени гласник РС*, бр. 36/01.

⁴⁸ *Службени лист СРЈ*, бр. 17/02; *Службени гласник РС*, бр. 18/02. Савезни уставни суд је ипак утврдио да чл. 31, у делу који се односи на непримену одредаба о застарелости из Закона о облигационим односима, није сагласан с Уставом СРЈ, износећи став да таквој норми није место у републичком закону. Републички законодавац није овлашћен да примењивачу права објашњава у којим се случајевима

Тумачењем треба утврдити да ли пореско право, када преузима појмове из других правних области, ствара самостална пореско-правна чињенична стања или, пак, прати вредновања тих области. Уколико неки порески пропис користи терминологију уобичајену у грађанском праву, онда може да преузме чињенично стање које је њом изражено, као нпр. наследне редове из чл. 21 Закона о порезима на имовину,⁴⁹ али може да користи и појмове такође развијене у оквиру грађанског права ради означавања посебног пореског чињеничног стања, као што је нпр. издавање у закуп или подзакуп непокретности из чл. 65б, ст. 2 Закона о порезу на доходак грађана,⁵⁰ где се издавање у закуп или подзакуп непокретности од стране предузетника у оквиру обављања регистроване самосталне делатности не сматра издавањем у закуп или подзакуп чији приход представља приход од непокретности, у смислу чл. 65а тога закона.

Употреба приватноправног термина ради означавања посебног пореског чињеничног стања понекад се може показати погрешном, као нпр. у чл. 12, ст. 3, тач. 3 ЗПППА, где се „порески посредник“ (а то је банка – *Д. П. и Г. И.-П.*) дефинише као лице које је дужно „да са рачуна пореског дужника (пореског обвезника или пореског плаца) на основу њиховог налога за пренос средстава обустави и по одбитку уплати утврђени порез, у своје име, а за рачун пореског обвезника, односно пореског плаца, на одговарајући уплатни рачун“. Међутим, чл. 813 Закона о облигационим односима прописује да се код посредовања „посредник обавезује да настоји наћи и довести у везу са налогодавцем лице које би са њим преговарало о закључењу одређеног уговора, а налогодавац се обавезује да му исплати одређену накнаду, ако тај уговор буде закључен“. У контексту пореског права, у улози банке као пореског дужника не постоје елементи улоге посредника. Но, чл. 1020 Закона о облигационим односима уређује упућивање (асигнацију), предвиђајући да код тог уговора једно лице, упутилац, овлашћује друго лице, упућеника, да за његов рачун изврши нешто одређеном трећем лицу, примаоцу упута, а овога овлашћује да то извршење прими у своје име. Отуда би, на терену пореског права, банка могла бити *упућеник*, кога је порески обвезник, порески платац или порески јемац – упутилац овла-

поједини савезни закони примењују, а када се они не примењују. Сем тога, ова одредба је непотребна, јер тадашњи савезни Закон о основама пореског система није садржао одредбе о застарелости, тако да су порески закони то питање могли да потпуно самостално уређују.

⁴⁹ *Службени гласник РС*, бр. 26/01, 45/02; *Службени лист СРЈ*, бр. 42/02; *Службени гласник РС*, бр. 80/02, 135/04, 61/07, 5/09, 101/10, 24/11, 78/11, 57/12, 47/13 и 68/14.

⁵⁰ *Службени гласник РС*, бр. 24/01, 80/02, 135/04, 62/06, 65/06, 31/09, 44/09, 18/10, 50/11, 91/11, 93/12, 114/12, 47/13, 48/13, 108/13, 57/14, 68/14 и 112/15.

стио да за његов рачун изврши уплату дугованог износа пореза по одбитку Пореској управи – примаоцу упута, при чему би, *de lege ferenda*, ЗПППА требало да пропише да је порески упућеник дужан да, на основу упутиоцевог налога, обустави и по одбитку уплати на одговарајући уплатни рачун утврђени порез, у своје име, а за рачун упутиоца.

Штавише, пореско право почело је да развија сопствену терминологију, без позајмљивања из приватног права. Тако, „испорука добара“ из чл. 3, тач. 1 Закона о порезу на додату вредност⁵¹ означава, у складу са чл. 4, ст. 1 тог закона, „пренос права располагања на телесним стварима лицу које тим добрима може располагати као власник“. Европски суд правде је у случају *Safe*⁵² заузео став да појам опорезиве испоруке добара у Шестој директиви Европске заједнице (на бази које је рађен српски Закон о порезу на додату вредност) није ограничен на пренос својине у правном смислу. Опредељење за концепт преноса „економског власништва“ (овлашћења располагања), уместо права својине, било је условљено разликама у грађанскоправним системима држава чланица у погледу одређивања момента преноса својине у правном смислу (нпр. моменат закључења уговора или моменат предаје ствари стицаоцу). Такође би се могао навести пример „стављања у промет“ акцизних производа из чл. 21 Закона о акцизама,⁵³ јер се тај порескоправни концепт не подудара с купопродајом из Закона о облигационим односима. Штавише, догађа се да један термин има различита значења у пореском и у приватном праву: нпр. филијала из чл. 52, ст. 7 Закона о порезу на добит правних лица означава правно лице у чијем капиталу матично правно лице учествује под условима предвиђеним тим законом, док се у чл. 2, ст. 3 Закона о банкама⁵⁴ том изразу даје значење организационог дела банке, без статуса правног лица, који обавља послове које може обављати банка у складу са тим законом. Законодавац би морао да избегава овакву употребу хомонима у законима који уређују различите области права.

Могуће је запазити и обрнути утицај пореског права на приватно право. Примера ради, све док Уставни суд Србије није утврдио да одредба чл. 38а Закона о порезима на имовину, која је предвиђала

⁵¹ *Службени гласник РС*, бр. 84/04, 86/04, 61/05, 61/07, 93/12, 108/13, 68/14, 142/14 и 83/15.

⁵² ECJ, Case C 320/88 (*Staatssecretaris van Financiën v Shipping and Forwarding Enterprise Safe BV*) [1990] ECR I 285, пар. 7 9.

⁵³ *Службени гласник РС*, бр. 22/01, 73/01, 80/02, 43/03, 72/03, 43/04, 55/04, 135/04, 46/05, 101/05, 61/07, 5/09, 31/09, 101/10, 43/11, 101/11, 93/12, 119/12, 47/13, 68/14, 142/14, 55/15 и 103/15.

⁵⁴ *Службени гласник РС*, бр. 107/05, 91/10 и 14/15.

да се упис права на непокретности у земљишним, катастарским и другим јавним књигама не може вршити без доказа о плаћеном порезу на пренос апсолутних права, односно плаћеном порезу на наслеђе и поклон, није у сагласности с Уставом,⁵⁵ пореско право је обликовало приватноправни однос код преноса стварних права на непокретностима *inter vivos* или *mortis causa*. Такође, док чл. 3 Закона о привредним друштвима предвиђа да друштво стиче својство правног лица регистрацијом у складу са законом којим се уређује регистрација привредних субјеката, Пореска управа може, у складу са чл. 26, ст. 7 ЗПППА, уколико утврди да пријава садржи податке који нису веродостојни или су против оснивача субјекта изречене заштитне мере, односно мере безбедности забране вршења делатности у прекршајном или кривичном поступку, донети у року од пет дана од дана пријема захтева за регистрацију од стране Агенције за привредне регистре решење о одбијању захтева за доделу пореског идентификационог броја (ПИБ).

Оваква „релативност правних појмова“ постоји у јединственом правном систему, али подељеном на материјалне области. Истина, у литератури се може срести приговор заснован на премиси да приватноправно поимање појмова преузетих из приватног права од стране пореског права пружа већу правну сигурност.⁵⁶ Спорно је, међутим, зашто би једна област права омогућавала већу правну сигурност од друге, тако да се захтев у погледу правичности опорезивања не би требало да оспорава позивањем на правну сигурност. Наравно, у пореском праву ипак постоје и ситуације у којима се коришћени приватноправни термини морају приватноправно тумачити⁵⁷ (нпр. привредно друштво из чл. 1 Закона о порезу на добит правних лица).

У мери у којој су приватноправни институт или вредност друштвено важнији, у којој је феномен приватног права разрађенији у законима и судској пракси, у којој приватно право адекватније одражава економску суштину одређене трансакције и у којој је извесније да је порески законодавац претпостављао да ће термине и концепте приватног права користити у њиховом приватноправном значењу, утолико ће пореско право поклањати већу пажњу приватном праву, тежећи ка сагласности.⁵⁸ Али, одступања су могућа из многих разлога: различитих метода тумачења, очувања властитих вредности које нису исте у пореском и у приватном праву (правично опорезивање *versus* слобода воље странака), спречавања избегавања плаћања по-

⁵⁵ Одлука Уставног суда Србије IУз 225/2005, од 19. 4. 2012. године.

⁵⁶ G. Crezelius, 178 и даље.

⁵⁷ Klaus Tipke, *Die Steuerrechtsordnung*, Band III, Verlag Dr. Otto Schmidt, Köln 1993, 1284 1285.

⁵⁸ J. Bundgaard, 83 84.

реза, дискрепанце између суштине и правне форме, механизма којима порески обвезници остварују пореску уштеду, развоја кроз које се пролази у пословном животу (нпр. електронска трговина), практичне немогућности да се имају слични термини и концепти, одсуства координације (нпр. ортачко и командитно друштво у српском компанијском праву имају статус правног лица, али их је у периоду 1992–1994. година чл. 1 Закона о порезу на добит корпорација⁵⁹ искључивао из круга пореских обвезника, а чл. 8, ст. 1 Закона о порезу на доходак грађана⁶⁰ им приписивао фискалну транспарентност), погрешних предуслова због неразрађених концепата приватног права, фрагментарне технике у припреми пореских закона и др.

Посебан случај сукоба квалификација јавља се у међународном уговорном пореском праву. Наиме, чл. 3, ст. 2 Модел конвенције ОЕЦД предвиђа: „Кад год држава уговорница примењује уговор, сваки израз који у њему није дефинисан има значење, ако контекст не захтева другачије, које у том времену има према закону те државе за потребе пореза на које се уговор примењује, при чему значење према важећим пореским законима које примењује та држава има предност у односу на значење које том изразу дају други закони те државе“. Евери Џоунс (*Avery Jones*) указује да ова норма не налаже да се са становишта државе која примењује порески уговор мора размотрити да ли је доходак опорезован у складу с уговором; та одредба казује да, што се тиче примене уговора од стране државе уговорнице, недефинисани термини имају значење које им даје право те државе за потребе пореза на које се Уговор примењује. То значи да држава извора може опорезовати неку категорију дохотка, дефинисану на начин који уређује њено национално право, а да то буде у складу с уговором.⁶¹ Примера ради, по аустријском праву, ортачко друштво представља фискално транспарентни ентитет, док је по српском праву оно правно лице, чији је пословни резултат подложен порезу на добит правних лица. Уколико у Аустрији основано ортачко друштво обавља пословање преко сталне пословне јединице у тој држави, па један његов члан, резидент Србије, отуђи свој удео у том друштву, наступиће сукоб квалификација због различитог третмана ортачких друштава у националним правима Аустрије и Србије. Наиме, Аустрија ће, за потребе пореског уговора са Србијом, отуђење удела од стране члана ортачког друштва сматрати отуђењем ствари које чине део пословне имовине сталне пословне јединице преко

⁵⁹ *Службени гласник РС*, бр. 76/91, 20/92, 20/93, 67/93, 19/94.

⁶⁰ *Службени гласник РС*, бр. 76/91, 9/92, 20/92, 76/92, 20/93, 22/93, 48/93, 51/93, 67/93, 19/94, 20/94, 28/94.

⁶¹ John Avery Jones, „The Interaction between Tax Treaty Provisions and Domestic Law“, *Tax Treaties and Domestic Law* (ed. Guglielmo Maisto), IBFD, Amsterdam 2006, 126–127.

које послује ортачко друштво, при чему чл. 13, ст. 1 и 2 Уговора о избегавању двоструког опорезивања између Србије и Аустрије⁶² (у даљем тексту: *Уговор*) предвиђа да се добитак од таквог отуђења може опорезовати у Аустрији. Србија ће, пак, ово отуђење сматрати отуђењем удела у ортачком друштву, где се остварени добитак подвргава норми из чл. 13, ст. 5 Уговора, која прописује да право опорезивања припада искључиво Србији као држави резидентства лица која је отуђило удео. Међутим, у сукобу квалификација Србија мора прихватити да је Аустрија опорезовала члана ортачког друштва „у складу с одредбама Уговора“ с циљем примене његовог чл. 24 (отклањање двоструког опорезивања) и пружити му обични кредит за порез плаћен у Аустрији. Ово због тога што се у чл. 24, ст. 2 Уговора обавеза пружања пореског кредита везује за случај „ако резидент Србије остварује доходак или поседује имовину који се, у складу с одредбама овог уговора, могу опорезовати у Аустрији“, а није постављен услов који би гласио: „према пореском праву државе резидентства“ (тј. Србије). Уколико се, пак, уместо сукоба квалификација појави сукоб различитог тумачења чињеница или различитог тумачења одредаба пореског уговора (нпр. ако Србија оспори да је ортачко друштво имало сталну пословну јединицу у Аустрији или ако тумачи да одређене отуђене ствари не чине део пословне имовине сталне пословне јединице – што условљава право државе извора (тј. Аустрије) да опорезује добитак од отуђења имовине), онда не постоји обавеза за државу резидентства да примени методу за отклањање двоструког опорезивања из чл. 24 Уговора, па ће или настати двоструко опорезивање или ће се две државе споразумети у поступку заједничког договарања из чл. 26 Уговора.

4. УМЕСТО ЗАКЉУЧКА

Спроведена анализа потврђује оцену немачког Уставног суда да се „карактеристике пореских чињеничних стања ..., и када су она преузета из друге правне области, интерпретирају у складу са пореским контекстом, сврхом конкретног пореског закона и садржајем појединачне регулативе. Не постоји претпоставка истоветног, а ни одступајућег тумачења“.⁶³ Отуда је верификована хипотеза о претходности, а не о примату приватног права у односу на пореско право. Учесници приватноправног посла аутономно одређују његове елементе, руководећи се мерилима одређене гране приватног права

⁶² Уговор између Републике Србије и Републике Аустрије о избегавању двоструког опорезивања у односу на порезе на доходак и на имовину, *Службени гласник РС Међународни уговори*, бр. 8/10.

⁶³ 2 BvR 72/90, BStBl. 1992 II, 212.

(нпр. облигационог, трговинског, породичног или неког другог права). За потребе опорезивања се „са терена“ форме прелази на суштину датог приватноправног посла, када се тумачењем пореског закона реализује пореско чињенично стање, у циљу утврђивања пореза и његове наплате. Пореско право поштује слободу воље, инхерентну приватном праву, али настоји да обезбеди несметано функционисање државе, опорезујући економске резултате остварене кроз различите приватноправне форме. Од друштвене важности одређеног приватноправног института, односно мере у којој он одражава економску суштину трансакције зависи да ли ће пореско право употребљавати термин који означава тај институт у његовом приватноправном значењу или ће му, користећи сопствену телеологију, дати неко посебно, при чему су могући и повратни утицаји из домена пореског права на приватно право.

ЛИТЕРАТУРА (REFERENCES)

- Bundgaard, J., „On Tax Law and Private Law Relations“, *Scandinavian Studies in Law* Vol. 44, Tax Law, January 2003.
- Crezelius, G., *Steuerrechtliche Rechtsanwendung und allgemeine Rechtsordnung*, Verlag Neue Wirtschafts-Briefe, Herne 1983.
- Ђорђевић, С., *Прилагођавање у међународном приватном праву*, докторска дисертација, Правни факултет Универзитета у Београду, Београд 2010. (Ђорђевић, С., *Prilagođavanje u međunarodnom privatnom pravu*, doktorska disertacija, Pravni fakultet Univerziteta u Beogradu, Beograd 2010)
- Emge, C. A., *Gratisaktien und Steuern: grundsätzliche Erwägungen über die Beziehung des Zivilrechts zum Steuerrecht*, Spaeth & Linde, Berlin 1923.
- Giannini, A. D., *I concetti fondamentali del diritto tributario*, Unione tipografica, Torino 1956.
- Jakobs, H., *Gedächtnisschrift für Brigitte Knobbe-Keuk* (hrsg. von W. Schön), Verlag Dr. Otto Schmidt, Köln 1997.
- Jones, J. A., „The Interaction between Tax Treaty Provisions and Domestic Law“, *Tax Treaties and Domestic Law* (ed. Guglielmo Maisto), IBFD, Amsterdam 2006.
- Liccardo, G., *Introduzione allo studio del diritto tributario*, Casa editrice dott. Eugenio Jovene, Napoli 1962.
- Pedersen, J., „Form and Substance in Tax Law. Branch Report: Denmark“, *Cahiers de droit fiscal international* Vol. 87a, IFA, The Hague 2002.

- Поповић, Д., *Пореско право*, Правни факултет Универзитета у Београду, Београд 2014. (Popović, D., *Poresko pravo*, Pravni fakultet Univerziteta u Beogradu, Beograd 2014)
- Thuronyi, V., *Comparative Tax Law*, Kluwer, The Hague 2003.
- Tipke, K., *Die Steuerrechtsordnung*, Band I, Verlag Dr. Otto Schmidt, Köln 2000.
- Tipke, K., *Die Steuerrechtsordnung*, Band III, Verlag Dr. Otto Schmidt, Köln 1993.
- Tipke, K., „La capacità contributiva come metro di giustizia tributaria“, *Il fisco* 30/1996.
- Tixier, G., Gest G., *Droit fiscal*, L. G. D. J., Paris 1981.
- Vanistendael, F., „Legal Framework for Taxation“, *Tax Law Design and Drafting*, Vol. 1 (ed. V. Thuronyi), IMF, Washington, D. C. 1996.
- Водинелић, В. В., *Грађанско право – Уводне теме*, Номос, Београд 1991. (Vodinelić, V. V., *Грађанско право – Уводне теме*, Nomos, Beograd 1991)

Dejan Popović, PhD

Full Professor

University of Belgrade, Faculty of Law

Gordana Ilić-Popov, PhD

Full Professor

University of Belgrade, Faculty of Law

RELATIONSHIP BETWEEN TAX LAW AND PRIVATE LAW

Summary

This paper deals with the relationship between the tax law as a branch of the public law and the private law. The tax law often uses legal forms and terms of the private law to determine an economic factual situation, although it has been developing its own terminology. The special attention has been drawn to the examination of the thesis whether the precedence of the private law at the same time means its prevalence in relation to the tax law. The authors are of the opinion that the teleological differences between the tax law and the private law, followed by the consequences in determination of their principles and valuation, deny the

thesis of the private law's prevalence over the tax law. The private law and the tax law are separate branches of laws of the same rank; they value the same situation from different perspectives and on the basis of different aspects of evaluation. The private law and the tax law constitute parts of the legal system, whose unity and integrity do not allow that the basic principles of one law hinder the basic principles of another. While generally respecting the freedom of contract, the tax law links itself to the economic results achieved via corresponding private law forms.

Key words: *Tax law. – Private law. – Tax factual situation. – Substance over form. – Unity of legal system.*

Article history

Received: 29. 2. 2016.

Accepted: 16. 5. 2016.