

Dr Dejan Popović*

Dr Gordana Ilić–Popov**

PRETHODNO PORESKO MIŠLJENJE:
PLEDOAJE ZA NJEGOVO PREOBLIKOVANJE
U SRPSKOM PORESKOM PRAVU

Prethodno poresko mišljenje je jedan od retkih poresko-procesnih instituta koji predstavlja nedostajuću kariku u srpskom poreskom pravu, dok je inače zastupljen u većini savremenih država. On je prvenstveno usmeren ka poboljšanju pravne sigurnosti poreskih obveznika, a odnosi se na poreski tretman njihovih nameravnih budućih transakcija. Dajući, na zahtev obveznika, prethodno poresko mišljenje, poreska administracija se obavezuje da donese poresko rešenje određene sadržine u datoj poreskoj upravnoj stvari. Osloncem na komparativnopravni metod, autori razmatraju vrste prethodnih poreskih mišljenja, uslove pod kojima se ona mogu izdavati, troškove izdavanja, kao i domete primene i efekte prethodnih poreskih mišljenja. Autori naročito nastoje da, analizirajući stavove srpske upravnopravne doktrine o garantnom aktu, ustanove pravnu prirodu prethodnog poreskog mišljenja. Oni ukazuju na ograničenja postojećeg sistema obavezujućih poreskih mišljenja u Srbiji, sa ciljem da predlože rešenja koja bi trebalo ugraditi u Zakon o poreskom postupku i poreskoj administraciji.

Ključne reči: *Obavezujuće mišljenje. – Prethodno poresko mišljenje. – Izdavalac poreskog mišljenja. – Garantni akt. – Upravni akt.*

* Redovni profesor, Pravni fakultet Univerziteta u Beogradu, dejan.popovic@ius.bg.ac.rs.

** Redovna profesorka, Pravni fakultet Univerziteta u Beogradu, gordana@ius.bg.ac.rs.

1. UVOD

Rad posvećen poreskoppravnom institutu (eng. *advance tax ruling*; fr. *rescrit fiscal*; nem. *verbindliche Auskunft*) koji pozitivno srpsko poresko pravo još uvek ne poznaje u punom kapacitetu zahteva da se on najpre definiše i da mu se nađe odgovarajući naziv na srpskom jeziku. Mišljenja smo da bi polazna mogla biti definicija Organizacije za ekonomsku saradnju i razvoj – OECD (*OECD Glossary of Tax Terms*), prema kojoj je reč o mišljenju koje je nadležni organ izdao, na njegov zahtev, poreskom obvezniku, u pisanoj formi, koje se odnosi na poreskoppravne implikacije konkretne buduće transakcije i na koje se taj obveznik može osloniti. Smatramo zato da bi bio adekvatan termin „prethodno poresko mišljenje“.

Tokom poslednje trećine 20. veka u poreskoppravnoj literaturi se, s osloncem na Izveštaj kanadske Karterove (*Carter*) komisije (*Report of the Royal Commission on Taxation 1966*, 138–139), navodi više razloga za uvođenje prethodnog obavezujućeg poreskog mišljenja (Ellis 1999, 24–26): (1) podsticanje samooporezivanja; (2) uspostavljanje „recipročnijeg“ odnosa između poreske administracije i poreskih obveznika;¹ (3) veća pravna sigurnost i stimulisavanje investicija (Van de Velde 2015, 6); (4) obezbeđivanje veće konzistentnosti u primeni prava;² (5) manji broj sporova;³ (6) bolja koordinacija u sistemu.⁴

Prema Đivatijevom (*Givati*) mišljenju, određeni razlozi mogu, međutim, da odvrte poreskog obveznika od namere da poreskom organu podnese zahtev za dobijanje prethodnog poreskog mišljenja (Givati 2009, 16–21): (1) izvesnost poreske kontrole transakcija za koje se daje mišljenje; (2) prethodno poresko mišljenje ne pripremaju „standardni“ poreski inspektori nego službenici čija je ekspertiza veća, pa je rizik od ishoda koji bi bio nepovoljan za poreskog obveznika veći; (3) prethodno poresko mišljenje ima barem *de facto* precedentno dejstvo,⁵ dok ga rešenje o utvrđivanju poreza nema, pa bi, strepeći od uticaja mišljenja na buduće poreske prihode, poreski organ mogao da okleva da izda mišljenje koje bi

¹ Reciprocitet u ovom kontekstu ukazuje na pozitivnu percepciju poreskih obveznika o vrednosti koristi koje dobijaju od države kojoj plaćaju porez. Videti o tome Björklund Larsen 2018, 9 i dalje.

² I kada nemaju *de iure* precedentno dejstvo, prethodna poreska mišljenja *de facto* ograničavaju mogućnost diskrecionog odlučivanja poreskih organa, jer je u demokratskom društvu teško objasniti različito postupanje u identičnim situacijama. *Hanover Bank vs. Commissioner*, 369 U.S. 672, 686 (1962).

³ Poreski organ nema razlog da pokreće postupak protiv obveznika koji je postupio prema dobijenom mišljenju.

⁴ Poreska administracija ima više prilika da se izjasni o određenim pitanjima nego ako dođe do upravnog spora jer tek manji broj predmeta završi pred sudom.

⁵ Videti fn. 2.

bilo povoljno ne samo po tražioca, već i po sve one koji se kasnije budu našli u sličnoj situaciji. Đivatijevim argumentima bismo dodali i period od podnošenja zahteva do izdavanja mišljenja, čija dužina neretko može da bude obeshrabrujuća.

Uvođenje prethodnih poreskih mišljenja podložno je i nekim opštim rizicima – od erozije poreske osnovice (ako bi se eventualno izdavala netačna ili neodgovarajuća mišljenja) do svojevrsne „privatizacije“ poreskog prava (ukoliko bi se režim prethodnih poreskih mišljenja koristio za privlačenje poreske osnovice iz drugih država,⁶ ako bi se naplaćivala visoka naknada za izdavanje mišljenja koja bi ograničavala njihovu dostupnost ili ako bi mišljenja ostajala van uvida javnosti) (Waezegggers, Hillier 2016, 4).

Uprkos takvim upozorenjima, prethodna poreska mišljenja su postala veoma rasprostranjena u sadašnjem vremenu. U radu ćemo, osloncem na komparativnopravni metod, razmotriti vrste prethodnih poreskih mišljenja, uslove pod kojima se ona mogu izdavati i njihove domete, a podvrći ćemo analizi i naznake nastajanja tog instituta u srpskom poreskom pravu, nastojeći da ustanovimo njegovu pravnu prirodu. Na aktuelnost potrebe da se prethodno poresko mišljenje uvede u srpsko pravo sa kapacitetom koji, nezavisno od pomenutih ograničenja i rizika, ima u gotovo svim evropskim (i mnogim vanevropskim) državama upućuje neophodnost unapređenja poreskog postupka.⁷ Iako se začeci tog instituta već nalaze u pozitivnom srpskom pravu, cilj rada je da se sagledaju rešenja koja bi se mogla uvesti *de lege ferenda*.

2. VRSTE PRETHODNIH PORESKIH MIŠLJENJA I NJIHOVA OBELEŽJA

Prethodna poreska mišljenja, data na zahtev poreskih obveznika, mogu biti obavezujuća ili neobavezujuća za poresku administraciju. Neobavezujuća poreska mišljenja se, zapravo, ne razlikuju od informativnih instrumenata, poput pamfleta, vodiča, neformalnih instrukcija, veb-sajtova i sl. (Romano 2002, 4.5.1). Krajem druge decenije 21. veka prethodno poresko mišljenje je postalo obavezujuće za poresku administraciju u pravima svih 36 država članica OECD-a (*Tax Administration* 2015, 289; Van de Velde 2015, 58; Hegawa, Yoshimura, 2019). Od država članica

⁶ Poreski obveznici mogu odlučiti da izmeste svoju delatnost u državu čija poreska administracija daje povoljna poreska mišljenja.

⁷ Prema kvalitetu plaćanja poreza (na primer, broj sati godišnje potrebnih da bi se pripremila i popunila poreska prijava i platili porezi ili da se sprovede povraćaj PDV-a), kao jednom od uslova za poslovanje, Srbija je rangirana tek na 79. mesto među 190 država obuhvaćenih istraživanjem. Videti *Doing Business 2019*, 103–109, 201.

Evropske unije – EU koje nisu u OECD-u, obavezujuće dejstvo ima u Rumuniji i Hrvatskoj, na Kipru i Malti, dok ga u Bugarskoj nema (Van de Velde 2015, 57, 59).

Prethodna poreska mišljenja predstavljaju vrstu poreskih aranžmana između poreskih organa i poreskih obveznika.⁸ Iznoseći stav da prethodno poresko mišljenje potpada pod „aranžmane“ između poreskih organa i poreskih obveznika *ne prejudiciramo da takav akt predstavlja upravni ugovor*. Pošto ugovor, pa i upravni ugovor, podrazumeva saglasnost volja ugovornih strana,⁹ ovde se ne traži saglasnost poreskog obveznika da bi obavezujuće mišljenje imalo predviđeni pravni učinak. Obveznikova uloga se iscrpljuje u podnošenju zahteva za donošenje prethodnog poreskog mišljenja – otuda teza o „aranžmanu“, a konačni efekat tog mišljenja ne mora da bude u interesu ni poreskog obveznika ni poreskog organa. Cilj je da se ostvari princip zakonitosti, pravne sigurnosti i postupanja u dobroj veri (Žunić Kovačević 2016, 275). U američkoj literaturi se, međutim, može naći i (prilično ciničan) stav, kritikovan s aspekta načela vladavine prava (Alarie *et al.* 2014, 367–368), da je pravna neizvesnost strateški prihvatljiva za poreske vlasti, jer se dešava da poreski obveznik koji nije sklon riziku plati i veći porez nego što bi trebalo, zbog čega je bolje ne davati prethodno poresko mišljenje (Scotchmer, Slemrod 1989, 17).

Poresko mišljenje se javlja u formi javnog i privatnog. Javno poresko mišljenje podrazumeva da je objavljen stav o tome na koji način će poreski organ tumačiti odredbe zakona (koje su nejasne i podložne različitim tumačenjima) u specifikovanim situacijama, pri čemu su one relevantne za veliki broj poreskih obveznika, pa je zato reč o poreskom pitanju od javnog značaja (*Tax Administration* 2015, 288). Inicijativu za njegovo donošenje može pokrenuti ili poreski obveznik ili poreski organ. Ono se sreće u svih 37 država članica OECD, kao i u svih pet država članica EU koje nisu u OECD-u (*Tax Administration* 2015, 289; Waezegers, Hillier 2016, 10). Javno poresko mišljenje nije u fokusu ovog rada.

Privatno prethodno poresko mišljenje donosi se na zahtev poreskog obveznika da mu se razjasni kako će poreski organ u konkretnom slučaju primeniti poreski zakon na određenu predloženu ili, eventualno, sprovedenu¹⁰ transakciju. Adresat takvog mišljenja je uvek pojedinačno određeni poreski obveznik; drugo je pitanje da li stav zauzet u takvom mišljenju može imati *de facto* uticaj na druge obveznike koji se nađu u identičnoj

⁸ U praksi su mogući i prethodni cenovni sporazumi (eng. *advance pricing agreements*) u oblasti transfernih cena, koje, na inicijativu povezanih poreskih obveznika, uključuju poreske vlasti involviranih država. Videti Popović 2017, 51–52.

⁹ Prethodno poresko mišljenje nije ni privatnopravni ugovor. Izjednačavanje položaja organa uprave i poreskog obveznika – što privatnopravni ugovor o poravanju (na koji upućuje deo holandske doktrine) podrazumeva – odstupa od činjenice da u poreskom pravu dominira javni interes, rezervisan za zakonsko uređivanje. Videti o tome Romano 2002, 2.5.1.

¹⁰ Ukoliko je transakcija sprovedena, ali rok za podnošenje poreske prijave još nije istekao.

činjeničnoj situaciji. Žunić Kovačević smatra da je privatno prethodno poresko mišljenje „usmjereno poglavito na van, tj. u odnosu na subjekte koji nisu dio porezne, tj. javne vlasti, dok su javna mišljenja usmjerena na unutra, obvezujuća za porezne službenike i inspektore“ (Žunić Kovačević 2016, 272). Takvu njenu ocenu bismo donekle relativizovali: privatno prethodno poresko mišljenje, kadgod je obavezujuće, deluje i „na unutra“, a javno mišljenje sadrži informaciju za poreske obveznike o tome kakvu reakciju mogu da očekuju od poreskog organa ukoliko je norma koja je objašnjena primenjiva na njihovu činjeničnu situaciju, te otuda deluje i „na van“. Ako, uz pretpostavku da su u zahtevu za mišljenje činjenice tačno predstavljene, krajnji ishod po tražioca bude povoljniji nego što je navedeno u mišljenju, poreska administracija će morati da primeni zakon koji ide tražiocu u prilog; ukoliko bi, pak, ishod bio nepovoljniji, prilikom utvrđivanja poreza mišljenje obavezuje poreski organ.¹¹

Prilično je rasprostranjena praksa da se privatna prethodna poreska mišljenja kasnije objavljuju, uz poštovanje privatnosti poreskih obveznika i tajnosti podataka.¹² Objavljivanje bi trebalo da unapredi transparentnost i da obezbedi pravnu sigurnost i veću konzistentnost sistema obavezujućih poreskih mišljenja.¹³

Prethodna poreska mišljenja su poslednjih godina predmet razmene obaveštenja između poreskih organa različitih zemalja, sa ciljem suzbijanja štetne poreske konkurencije i sprečavanja erozije poreske osnovice. U okviru BEPS projekta usvojena je Akcija 5: Efikasnije suprotstavljanje štetnim poreskim praksama, uzimanjem u obzir transparentnosti i suštine,¹⁴ u kojoj posebno mesto ima zahtev za uvođenje obavezne spontane razmene informacija u pogledu prethodnih poreskih mišljenja koja se odnose na preferencijalne režime.¹⁵ Od 1. decembra 2019. godine za Srbiju je na snazi Konvencija Saveta Evrope i OECD o uzajamnoj administrativnoj pomoći u poreskim pitanjima,¹⁶ te se očekuje i razmena podataka o datim poreskim mišljenjima.

¹¹ <https://www.ato.gov.au/general/ato-advice-and-guidance/>, poslednji pristup 1. aprila 2020.

¹² U holandskom pravu je, izuzetno, predviđeno objavljivanje samo sažetka mišljenja, ako bi obveznik ipak mogao da se identifikuje iako su izostavljeni njegovi lični podaci. Videti Romano 2002, 4.6.3.

¹³ Trebalo bi, takođe, objavljivati i broj odbijenih zahteva za davanje prethodnog poreskog mišljenja, kako bi nadležni organi mogli da prate funkcionisanje režima davanja mišljenja. Videti Waerzeggers, Hillier 2016, 5, 8.

¹⁴ Videti *Countering Harmful Tax Practices More Effectively, Taking into Account Transparency and Substance* 2015, 45 i dalje.

¹⁵ Council Directive (EU) 2015/2376 amending Directive 2011/16/EU as regards mandatory automatic exchange of information in the field of taxation, OJ L 332 of 18/12/2015.

¹⁶ *Službeni glasnik RS – Međunarodni ugovori* 8/19. Do 19. februara 2020. godine Konvenciji je pristupilo 136 država i jurisdikcija.

3. DOMETI PRETHODNOG PORESKOG MIŠLJENJA

3.1. Subjektivni dometi prethodnog poreskog mišljenja

Postupak davanja privatnog prethodnog poreskog mišljenja pokreće svojim zahtevom poreski obveznik (neposredno ili posredstvom punomoćnika) ili poreski platac.¹⁷ U nekim poreskopравnim sistemima (na primer, u SAD i Holandiji [Romano 2002, 4.1.2], kao i u Hrvatskoj¹⁸) izdavalac mišljenja je dužan da podnosiocu zahteva omogući prethodni razgovor, kako bi usmeno razjasnili sve okolnosti pitanja koje je predmet prethodnog obavezujućeg mišljenja. Pošto u uporednom upravnom pravu važi pravilo da samo lica na čija prava, obaveze ili pravne interese može da utiče ishod upravnog postupka imaju pravo da zahtevaju izdavanje upravnog akta ili vršenje upravne radnje,¹⁹ pravo iniciranja postupka davanja privatnog prethodnog poreskog mišljenja je zbog toga ograničeno samo na fizička i pravna lica koja imaju takve pravne interese. To pravo najčešće imaju ne samo rezidentni, nego i nerezidentni poreski obveznici,²⁰ i to čak i oni potencijalni, koji tek razmatraju svoj ulazak na tržište države od čijeg nadležnog organa traže prethodno poresko mišljenje.²¹ Podnosilac zahteva mora da priloži dokumentaciju kojom potkrepljuje činjenične navode iz zahteva, a ponekad se od njega traži da se u zahtevu pozove na upravnu ili sudsku praksu ili na druge izvore u kojima je stav prema predloženoj transakciji nepovoljan (Ellis 1999, 30), pa čak i da (na primer, u nekim situacijama u SAD) priloži nacrt mišljenja (Romano 2002, 4.2.3). Traženi visoki kvalitet zahteva za izdavanje mišljenja je „cena“ koja se mora platiti za mogućnost da se dobije mišljenje (Qwerin 1994, 44).

Zahtev za postojanje stvarnog interesa da bi se imalo pravo na iniciranje postupka davanja mišljenja neupitno se smatra „odgovarajućim ‘filterom’ za efikasnost sistema mišljenja“ (Romano 2002, 4.1). Međutim, ograničenja se mogu pojaviti i s obzirom na oblasti za koje se prethodno poresko mišljenje može tražiti, o čemu će biti više reči kasnije.

¹⁷ U slučaju poreza po odbitku kada je dužan da obračuna i plati porez.

¹⁸ Pravilnik o provedbi Općeg poreznog zakona, *Narodne novine* 45/19, čl. 10.

¹⁹ Zakon o opštem upravnom postupku – ZUP, *Službeni glasnik RS* 18/16, 95/18, čl. 44, st. 1.

²⁰ Jer bi se, u suprotnom, kršile odredbe o zabrani diskriminacije iz ugovora o izbegavanju dvostrukog oporezivanja kadgod je nerezident državljanin druge države ugovornice.

²¹ Ostaje dilema kako postupiti ukoliko zahtev za mišljenje istakne lice koje želi da preuzme rezidentnu kompaniju, koji se odnosi na poreskopравne posledice neprijateljskog preuzimanja po ciljnu kompaniju. Problem je u tome što to lice nije poreski obveznik na koga bi se prethodno poresko mišljenje odnosilo; ono nije u stanju ni da dostavi informacije na osnovu kojih bi nadležni organ mogao da donese mišljenje, a da ne „uzbuni“ ciljnu kompaniju. Uporediti Ellis 1999, 32.

3.2. Objektivni dometi prethodnog poreskog mišljenja

Već je pomenuto da se prethodno mišljenje može dati samo u odnosu na buduću transakciju.²² Kod transakcija sa momentalnim izvršenjem, koje se zaključuju u određenom trenutku u vremenu (na primer, isporuka dobara), linija vremenskog razgraničenja je jasna (momentat otpočinjanja slanja primaocu). Međutim, ostaje nedoumica do kada se u slučaju periodičnih transakcija (na primer, ulaganja u obveznice koje svake godine daju prinos) ili složenih transakcija koje proizlaze iz mnogih činjenica, ali se smatraju jedinstvenom transakcijom (na primer, reorganizacija grupe kompanija), može podneti zahtev za mišljenje. Saglasni smo sa Romanom, koji smatra da bi zahtev trebalo podneti najdalje do momenta do kada poreski obveznik može da sledi bilo koju interpretativnu opciju koja mu *in abstracto* stoji na raspolaganju (Romano 2002, 4.2.2).²³ Tako posmatrano, zahtev bi mogao da bude predat i nakon započinjanja transakcije, ali pre nego što je obveznik podneo poresku prijavu u koju je uneo podatak o toj transakciji.

Prethodna poreska mišljenja se mogu davati za (skoro) sva poreska pitanja (otvoreni sistemi) ili samo za određena pitanja (zatvoreni sistemi) (Romano 2002, 4.2). U oba slučaja postoje određena ograničenja, koja se najčešće prikazuju putem negativne liste (pitanja na koja se ne daju mišljenja) ili pozitivne liste (pitanja za koja se mišljenja mogu dati).

Negativne liste ne mogu da budu sveobuhvatne, ali oslobađaju poreske vlasti obaveze da obrazlažu razloge zbog kojih nisu dale mišljenje za određena pitanja i, takođe, ostavljaju im određeni prostor da mogu da odbiju da daju mišljenje i za pitanja koja u njima nisu navedena (Ellis 1999, 31). Na negativnim listama su najčešće pitanja koja se nalaze na razmatranju pred sudom (na primer, podložnost predviđene transakcije krivičnopravnom kažnjavanju), pitanja koja su ranije bila predmet poreske kontrole tog istog poreskog obveznika, hipotetička pitanja (pošto interes lica koje traži prethodno poresko mišljenje mora biti stvaran) i dr. (Ellis 1999, 31).²⁴ U nekim poreskopравnim sistemima od tražioca se zahteva da sam predloži kako bi trebalo da izgleda pravno tumačenje pitanja za koje traži mišljenje,²⁵ što bi zahtevalo njegovo dodatno prethodno angažovanje, koje ga može odvratiti od namere da traži mišljenje.

²² Pravilnik o provedbi Općeg poreznog zakona, čl. 12, st. 1, tač. 1.

²³ Primera radi, poreski obveznik započne ulaganje u osnovna sredstva; zakonom su predviđeni uslovi za poresko oslobodjenje da ulaganje mora da prelazi 1 milijardu dinara i da obveznik mora da zaposli najmanje 100 novih radnika. On ima pravo da traži mišljenje dokle god su moguće različite interpretacije norme (na primer, da li odjednom mora da zaposli svih 100 radnika ili to može učiniti tokom dužeg perioda itd.). Kada postane moguća samo jedna interpretacija, obveznik više nema pravo da traži mišljenje.

²⁴ Američka Služba unutrašnjih prihoda (*Internal Revenue Service – IRS*) svake godine objavljuje svoju ažuriranu negativnu listu. Videti Culberston, Halphen 1999, 644.

²⁵ Videti, na primer, za italijansko pravo: <https://www.agenziaentrate.gov.it/portale/web/english/nse/business/advance-rulings>, poslednji pristup 27. marta 2020.

U manjem broju pravnih sistema postoji pozitivna lista sa pitanjima za koja se može zahtevati poresko mišljenje. U Holandiji, na primer, međunarodno prethodno obavezujuće poresko mišljenje može da se traži samo ako tražilac ima ekonomsku tačku vezivanja (*economic nexus*) u Holandiji, tj. ako u njoj, uz dovoljan broj angažovanih lica na nivou grupe kompanija, obavlja određene poslovne aktivnosti,²⁶ pod uslovom da te aktivnosti obavlja za svoj račun i na svoj rizik i da su one srazmerne funkciji koju ima u okviru grupe kompanija (Schellekens 2020, 1.8.4). Pozitivna lista je, međutim, upotpunjena negativnom: pravo na dobijanje mišljenja biće uskraćeno ako je odlučujuća svrha transakcije izbegavanje holandskog ili inostranog poreza ili ukoliko se mišljenje odnosi na neposredne transakcije s entitetima koji su rezidenti jurisdikcija sa niskim porezima (Schellekens 2020, 1.8.4.). I u Hrvatskoj je do 2019. godine bila propisana pozitivna lista, koja je dopuštala davanje mišljenja u vezi sa: (1) podelom prethodnog poreza kod PDV-a; (2) primenom poreskih propisa u slučajevima velikih investicionih projekata; (3) utvrđivanjem osnovice poreza na dobit pri statusnim promenama; (4) primenom poreskih ugovora; (5) poreskim tretmanom poslovnih aktivnosti koje nisu uobičajene niti uporedive sa poslovnim aktivnostima koje se obavljaju na području Hrvatske.²⁷ Dok je važila, bila je upotpunjena negativnom listom, koja je od 2019. godine ostala jedina. Prema njoj, mišljenje se ne daje ako: (1) se zahtev podnosioca odnosi na predmet započete poreske kontrole, sudskog postupka ili postupka povodom pravnih lekova; (2) se zahtev odnosi na opšte ili hipotetičko pitanje; (3) iz sadržaja zahteva proizlazi da podnosilac nema stvarnu nameru da preduzme poslovne aktivnosti koje su predmet zahteva; (4) je reč o predmetu zahteva o kojem se inače odlučuje u okviru prava na pristup informacijama;²⁸ (5) do dana podnošenja zahteva nisu uplaćeni troškovi izdavanja mišljenja, odnosno podmireni drugi dodatni troškovi.²⁹

Posebno se nameće pitanje roka u kojem je izdavalac mišljenja dužan da odgovori na zahtev. Ako ne bude naveden bilo koji rok, to bi moglo praktično da znači da nadležni organ ima diskreciono pravo da mišljenje uopšte i ne izda. Međutim, u zrelim demokratskim državama, poput Kanade, u čijim propisima rok nije predviđen, postupa se po redosledu prijema zahteva i primenjuje pravilo o razumnosti roka (standard je 90 radnih dana u 80% slučajeva).³⁰ U SAD, gde takođe nije propisan rok za davanje mišljenja, IRS ima obavezu da u roku od 21 dana od dana pri-

²⁶ <https://home.kpmg/xx/en/home/insights/2019/04/tmf-netherlands-plans-revised-renewed-international-tax-rulings-policy.html>, poslednji pristup 27. marta 2020.

²⁷ Pravilnik o obvezujućim mišljenjima, ispravku prijave, statističkim izvješćima i poreznoj nagodbi, *Narodne novine* 78/15, čl. 2, st. 2 i 3.

²⁸ Zakon o pravu na pristup informacijama, *Narodne novine* 25/13, 85/15.

²⁹ Pravilnik o provedbi Općeg poreznog zakona, čl. 12, st. 1, tač. 2–8.

³⁰ <https://www.canada.ca/en/revenue-agency/services/forms-publications>, poslednji pristup 29. marta 2020.

jema zahteva kontaktira podnosioca, sa preliminarnom naznakom da li će mišljenje biti u skladu s podnosiocčevim zahtevom, suprotno od njegovih očekivanja ili uopšte neće biti dato (Romano 2002, 4.4; Culberston, Halphen 1999, 635). Ni u Češkoj nije propisan rok već se primenjuje zakonska odredba prema kojoj poreska administracija treba da postupa bez neopravdanog odlaganja (Bartes 2019, 160). Preovlađuju, ipak, pravni sistemi u kojima je zakonom određen rok u kojem, po prijemu zahteva, nadležni organ treba da dâ mišljenje: tri meseca u Belgiji (Onkelinx 1999, 245) i Rumuniji (Popa 2020, 1.11.7), 90 dana (uz mogućnost produženja za još 45 dana, a izuzetno i duže) u Hrvatskoj,³¹ 150 dana u Portugaliji (Waerzeggers, Hillier 2016, 10), šest meseci u Nemačkoj³² itd. Karakteristično je rešenje iz italijanskog prava, u kojem se smatra da je obveznikova interpretacija sadržana u zahtevu prećutno prihvaćena, ukoliko nadležni organ ne izda mišljenje u roku od 90 dana od dana prijema zahteva (uz moguće produženje roka za 60 dana radi razjašnjenja određenih pitanja).³³

Vremenska dimenzija je relevantna i za dužinu važenja izdatog mišljenja. Primera radi, u SAD poresko mišljenje važi sve dok ga IRS eventualno ne povuče ili izmeni (Culberston, Halphen 1999, 641). Vremenskog ograničenja nema, takođe, ni u Hrvatskoj. Međutim, u nekim državama postoji rok: u belgijskom pravu mišljenje prestaje da važi ako je tražilac u svom zahtevu naveo period u kojem će se opisana transakcija realizovati, a ona se u tom roku ne izvrši (Onkelinx 1999, 246); u Kanadi, pak, izdavalac u prethodnom mišljenju navodi rok u kojem transakcija mora da se obavi ukoliko tražilac želi da se pozove na to mišljenje (Lord, Sherman 1999, 287); u Češkoj je propisan rok od tri godine od dana kada je prethodno poresko mišljenje izdato (Bartes 2019, 160).

4. IZDAVALAC PRETHODNOG PORESKOG MIŠLJENJA I NJEGOVE OBAVEZE

U razmatranju pitanja koji je organ, odnosno telo nadležno da daje prethodno poresko mišljenje *prima facie* se nameće odgovor da je to poreska administracija, a takvo rešenje je i najzastupljenije (Nemačka, Francuska, Finska, Češka i dr.) (Szabó 2016, 11). S obzirom na status koji poreska administracija ima u odnosu na ministarstvo finansija,³⁴ u nekim

³¹ Pravilnik o provedbi Općeg poreznog zakona, čl. 13.

³² Abgabenordnung, čl. 89, st. 2. <https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/EN/Gesetze/Laws/2017-01-01-fiscal-code.html>, последњи приступ 31. марта 2020.

³³ <https://www.agenziaentrate.gov.it/portale/web/english/nse/invest-in-italy/advance-tax-ruling>, poslednji pristup 31. marta 2020.

³⁴ U Srbiji je Poreska uprava organ uprave u sastavu Ministarstva finansija. Viđeti Zakon o poreskom postupku i poreskoj administraciji – ZPPPA, *Službeni glasnik RS* 80/02, ..., 86/19, čl. 1, st. 2.

državama (poput Mađarske) izdavalac poreskog mišljenja je to ministarstvo (Szabó 2016, 11). Razlike postoje i u stepenu centralizacije izdavanja mišljenja, koji može biti drukčiji u složenim državama (sa nadležnostima federalnih jedinica za uvođenje, utvrđivanje i naplatu pojedinih poreza), pa i u unitarnim kod kojih postoje nadležnosti jedinica lokalne samouprave za pojedine poreze. Međutim, mnoge transakcije mogu biti simultano podvrgnute većem broju poreza (na primer, statusna promena otvara pitanja poreskog tretmana porezom na dobit pravnih lica, porezom na dividende i kapitalne dobitke akcionara, PDV-om, porezom na imovinu, taksama i dr., pri čemu neki od tih fiskaliteta mogu pripadati supcentralnim nivoima vlasti), pa bi jedino centralizacija politike davanja mišljenja mogla da obezbedi ispunjenje svrhe instituta prethodnog poreskog mišljenja. Takav zaključak, prema našem mišljenju, važi i za poreze samo jednog nivoa vlasti ili, pak, samo za jedan porez: princip jednakosti u oporezivanju bio bi ozbiljno narušen ako bi se prepustilo da svaka (za poreskog obveznika nadležna) filijala Poreske uprave daje prethodno mišljenje.

U nekim državama, mada ređe, prethodna poreska mišljenja daje stručno telo koje nije u sastavu ministarstva finansija ni poreske uprave. Izdvojićemo primer Švedske, u kojoj postoji poseban Odbor za prethodna poreska mišljenja (*Skatterättsnämnden*), nezavisan od poreskog organa, čije članove imenuje Vlada, pri čemu su predsednici dva postojeća odeljenja (za neposredne i za posredne poreze) postavljeni iz reda sudija, sa punim radnim odnosom u Odboru, dok su ostali članovi stalno zaposleni u drugim organima, sudovima ili kompanijama. Evropski sud pravde je svojevremeno zauzeo stav da, uprkos sastavu i statusu u odnosu na poreski organ, švedski Odbor za prethodna poreska mišljenja deluje kao organ uprave kada izdaje prethodno obavezujuće mišljenje koje služi interesima poreskog obveznika jer može bolje da planira svoje aktivnosti, a nije pozvan da rešava spor, te otuda ne predstavlja sud ili tribunal u smislu tadašnjeg čl. 177 Sporazuma o Evropskoj zajednici (sadašnjeg čl. 267 Sporazuma o funkcionisanju EU).³⁵

5. TROŠKOVI DAVANJA PRETHODNOG PORESKOG MIŠLJENJA

Usluga koju nadležni organ pruža poreskom obvezniku dajući mu mišljenje o poreskopравnim posledicama njegove buduće transakcije pretpostavlja određene troškove. Otuda se postavlja pitanje da li je treba tretirati kao redovnu podršku obvezniku (koji ima pravo na pravnu sigurnost) kako da ispuni svoju poresku obavezu, u kojem slučaju on ne bi snosio

³⁵ ECJ, Case C-134/97 (*Victoria Film A/S*), para. 17–18.

troškove,³⁶ ili je, pak, reč o posebnoj usluzi koja se pruža na zahtev određenog lica. U tom drugom slučaju, podnosilac zahteva bi trebalo da plati troškove (koji se najčešće vezuju za broj sati utrošenih za izradu mišljenja) i tada bi to, zapravo, bila (administrativna) taksa. Plaćanje takse bi, prema našem mišljenju, načelno moglo da ugrozi neutralnost i princip jednakog pristupa mišljenjima svih obveznika, a ne treba prenebregnuti ni to da se naknadnim objavljivanjem mišljenja pruža korist i ostalim obveznicima (koji nisu platili taksu), a ne samo onome ko je tražio mišljenje.³⁷ S aspekta efikasnosti i ekonomičnosti, obaveza plaćanja takse bi mogla da doprinese smanjenju broja podnetih zahteva, što je posebno značajno u početnim fazama uvođenja sistema prethodnih mišljenja, kada su kapaciteti davaoca mišljenja ograničeni. Sem toga, „korist“ koju obveznik ima od mišljenja u smislu poreskopravne sigurnosti za obavljanje određene transakcije, po pravilu, prevazilazi troškove takse. Konačno, ako se visokokvalifikovani službenici u poreskoj upravi ili ministarstvu finansija preusmere na pripremanje prethodnih poreskih mišljenja, opravdano je da lica kojima su ona namenjena pokriju te troškove, a ne državni organ kojem bi ti troškovi dodatno otežali obavljanje ostalih funkcija iz njegove nadležnosti (Waerzeggers, Hillier 2016, 8). U mnogim poreskim sistemima (SAD, Danska, Finska, Švedska, Estonija, Poljska, Grčka, Hrvatska³⁸) (Waerzeggers, Hillier 2016, 10) uvedena je taksa za uslugu davanja prethodnog poreskog mišljenja.

Imajući u vidu pozitivne eksterne efekte prethodnih poreskih mišljenja, smatramo da su moguća dva pristupa prevazilaženju tog problema. Prema prvom, tražiocu mišljenja bi trebalo dati subvenciju za taksu koju je platio, čiji bi iznos odgovarao učešću koristi trećih lica u koristi tražioca, a najviše do visine plaćene takse. Fiskalni efekti takvog pristupa bili bi, međutim, nepovoljni jer bi vremenom ceo iznos takse mogao biti vraćen tražiocu. Ako je, primera radi, zahvaljujući dobijenom mišljenju tražilac ostvario korist (u ušteđenom porezu, izbegnutim troškovima novčanih kazni, kamata i vođenja spora i sl.³⁹) u iznosu od 1.000.000 dinara,

³⁶ Kao da je, na primer (a nije), reč o pravu poreskog obveznika (iz čl. 24, st. 1, tač. 1 ZPPPA) na besplatno dobijanje informacija o poreskim propisima iz kojih proizlazi njegova poreska obaveza.

³⁷ U Holandiji, Belgiji i Australiji takva taksa se ne naplaćuje. Videti Waerzeggers, Hillier 2016, 8.

³⁸ Primera radi, u Hrvatskoj su troškovi izdavanja prethodnog poreskog mišljenja propisani u rasponu od 5.000 kuna (oko 650 EUR) do 30.000 kuna (oko 4.000 EUR), zavisno od obveznikovog prihoda iskazanog u poslednjoj poreskoj prijavi. Videti Pravilnik o provedbi Općeg poreznog zakona, čl. 16. Taj kriterijum nije, prema našem mišljenju, prihvatljiv, jer je (oporezivi) prihod podnosioca zahteva bez značaja za određivanje visine troška koji je imao državni organ, a koji je, pre svega, uslovljen brojem radnih sati utrošenih za pripremu mišljenja.

³⁹ U Nemačkoj se, prema čl. 89, st. 3–7. *Abgabenordnung*-a, taksa obračunava na osnovu vrednosti (koristi) koju za tražioca ima mišljenje koje mu se daje, i to po stopi od

a drugi poreski obveznik postupajući po tom objavljenom mišljenju ostvario uštedu od 800.000 dinara, tražiocu mišljenja bi moglo da bude vraćeno 80% plaćene takse. Ukoliko ukupne uštede drugih obveznika prelaze korist tražioca, subvencija bi iznosila 100% plaćene takse. Podzakonskim aktom bi trebalo bliže urediti postupak plaćanja i povraćaja takse, kao i obavezu trećih lica da prijave da su koristila objavljeno prethodno poresko mišljenje dato obvezniku koji je za tu uslugu platio predviđenu taksu.⁴⁰ Prema drugom pristupu, koji se zasniva na zaštiti interesa fiskusa, poreski obveznici koji naknadno iskoriste poresko mišljenje za koje je tražilac platio taksu bili bi dužni da tu činjenicu navedu u poreskoj prijavi⁴¹ i da, po rešenju Poreske uprave, plate utvrđenu taksu.

6. PRAVNE POSLEDICE PRETHODNOG PORESKOG MIŠLJENJA

U najvećem delu sveta prethodna poreska mišljenja su obavezujuća za poresku administraciju. Pošto je u većini država obezbeđena i sudska kontrola rada uprave, treba razmotriti efekte prethodnih poreskih mišljenja na sudove. Retke su, ali ipak postoje, situacije u kojima ona obavezuju i poreskog obveznika, pa ćemo zato prvo analizirati njihov uticaj na tražioce mišljenja.

6.1. Uticaji na tražioce prethodnog poreskog mišljenja

Ukoliko je mišljenje dato u skladu s obveznikovim očekivanjima, prirodno je da će on postupiti po njemu. Ako je, pak, mišljenje za njega nepovoljno, moguća su dva scenarija. Prvi je „pokoravanje“, a na takav izbor će uticati okolnost da se poreski organ prethodno upoznao s obveznikovom nameravanom transakcijom i precizirao njene poreskopravne implikacije, što će, ponovimo, povećati verovatnoću poreske kontrole. U Australiji je, čak, propisana dodatna „automatska“ novčana kazna u visini od 15% do 90% od manje plaćenog poreza, ukoliko poreski obveznik ignoriše dobijeno nepovoljno prethodno poresko mišljenje i ipak sprovede

1% (pri čemu se taksa ne naplaćuje ako je vrednost manja od 10.000 evra). Ako nadležni organ nađe da je vrednost koju je tražilac naveo neverodostojna, sam će je proceniti, a ako to nije moguće, naplatiće se taksa zasnovana na broju angažovanih radnih sati za pripremu mišljenja po stopi od 50 evra za svakih pola sata, pri čemu se taksa ne naplaćuje ako je utrošeno manje od dva sata rada.

⁴⁰ U Srbiji se *de lege lata* za zahtev za davanje tumačenja, objašnjenja i mišljenja o primeni republičkih propisa naplaćuje taksa u iznosu od 13.020 dinara (pravnom licu i preduzetniku), odnosno 1.600 dinara (fizičkom licu). Zakon o republičkim administrativnim taksama, *Službeni glasnik RS* 43/03, ..., 90/19, Tarifni broj 2.

⁴¹ Zakonodavcu ostaje mogućnost i da propiše poreski prekršaj za propuštanje da se ta činjenica navede u poreskoj prijavi.

de opisanu transakciju (Fullerton 1999, 208).⁴² Drugi scenario je promena transakcije kako bi se izbeglo činjenično stanje na koje bi se, ako se ne želi rizikovati sankcija, morao primeniti nepovoljan poreski tretman naložen u mišljenju.

U italijanskom pravu je, u situaciji kada dođe do spora zbog toga što je poreski obveznik realizovao transakciju koja je bila predmet njegovog zahteva, na koji je dobio za njega nepovoljno mišljenje po kojem nije postupio, teret dokazivanja na njemu. On mora da dokaže nekonzistentnost poreskog akta, te je poreski organ oslobođen obrazlaganja bilo kojeg stava iz svog mišljenja. Prebacivanje tereta dokazivanja na obveznika onemogućava ostvarenje primarnog cilja, a to je da se poreskom obvezniku obezbedi sigurnost koju on očekuje da dobije od poreske administracije u prethodnom mišljenju (Romano 2002, 4.5.2.2).

6.2. Uticaji na poreski organ

Prethodna poreska mišljenja su obavezujuća za poresku administraciju u pogledu pitanja navedenih u zahtevu tražioca i u periodu svog važenja (ako je propisan).⁴³ Otuda je nesporno da će mišljenje prestati da važi ukoliko se pokaže da je transakcija sprovedena na način koji se razlikuje od opisa činjenica koji je dat u zahtevu za mišljenje, ako su neke činjenice bile izostavljene ili nije ispunjen uslov koji je eventualno sadržan u mišljenju. Ono prestaje da važi i kada se promeni propis na kojem se mišljenje zasnivalo⁴⁴ (a ta promena bi uticala na sadržinu mišljenja). Taj prestanak važenja nije rezultat protoka propisanog roka, o čemu je već bilo govora, nego izmene pravnog okvira u kome se odvija oporezivi događaj. Dejstvo uklanjanja mišljenja u tom slučaju ne bi trebalo da bude retroaktivno. Drugim rečima, ukoliko je transakcija započeta pre promene propisa, oporezivanje bi od momenta kada je transakcija pokrenuta do momenta stupanja na snagu izmenjenih propisa trebalo da se sprovede prema datom mišljenju; poreskopравни tretman transakcije u vremenu od kada je na snazi novi propis morao bi da se uskladi sa njim, što bi značilo da je u tom delu reč o retrospektivnosti novog propisa.⁴⁵

Postoji, međutim, nekoliko pravnih sistema u kojima je načelna obaveznost mišljenja donekle relativizovana. Tako je u praksi nemačkog *Bundesfinanzhof*-a postavljen zahtev da je za obavezujuće dejstvo prethodnog poreskog mišljenja po poresku administraciju neophodno da

⁴² Danas u Novom Južnom Velsu, <https://www.revenue.nsw.gov.au/about/terms-and-conditions/interest-and-penalty-tax>, poslednji pristup 15. maja 2020.

⁴³ U Belgiji su za poresku administraciju obavezujuća samo ona mišljenja koja su povoljna za obveznika. Videti Onkelinx 1999, 252.

⁴⁴ Pravilnik o provedbi Općeg poreznog zakona, čl. 15, st. 2.

⁴⁵ Za pojmove retroaktivnosti i retrospektivnosti zakona, videti Popović, Ilić–Popov 2015, 9–12.

poreski obveznik dokaže da ne bi primenio transakciju da nije dobio mišljenje koje je smatrao obavezujućim (De Paiva Manso Bastos dos Santos 2015, 63). Iz uporedne analize bi se moglo zaključiti da se u relativizaciji obaveznosti najviše odmaklo u američkom pravu, gde IRS može da izmeni ili povuče prethodno poresko mišljenje (*letter ruling*) ukoliko utvrdi da je netačno ili da više ne odgovara tekućim stavovima IRS-a. O tome, po pravilu, obaveštava tražioca, osim ako je mišljenje izmenjeno ili povučeno zbog izmena u zakonu, naknadnog donošenja uredbe, objavljivanja novog mišljenja, ratifikacije poreskog sporazuma ili odluke Vrhovnog suda SAD (Culberston, Halphen 1999, 641–642). Izmena, odnosno poništavanje mišljenja mogu delovati i *ex tunc*, mada „u retkim i neuobičajenim okolnostima“ (Bittker 1992, 110–151). Ako je poreski obveznik postupao u dobroj veri i činjenice sprovedene transakcije odgovaraju onima navedenim u zahtevu za mišljenje, retroaktivnost se neće primeniti.⁴⁶

Imajući u vidu da je reč o *privatnom* prethodnom poreskom mišljenju, obaveznost se neposredno odnosi na obveznikovu situaciju koju mišljenje pokriva, a ne i na transakcije drugih obveznika kod kojih je činjenično stanje isto kao ono koje je u mišljenju predstavljeno. Uticaj na druge (identične) transakcije može da bude samo posledica primene načela legitimnih očekivanja, ako je to mišljenje bilo objavljeno, s tim što, ukoliko se promeni praksa poreskog organa, rešenja u skladu sa novom „politikom“ treba da imaju *ex nunc* dejstvo.

Možemo se složiti s Elisovim (Ellis) zaključkom da se *de facto* precedentan (u sistemima evropskog kontinentalnog prava) ili *de iure* precedentan (u *common law* sistemima)⁴⁷ efekat prethodnog poreskog mišljenja može pre smatrati prednošću nego nedostatkom,⁴⁸ jer bi „transparentni i konzistentni sistem mišljenja mogao... učinkovito doprinositi unapređenju uprave i tumačenja poreskog prava“ (Ellis 1999, 44).

6.3. Uticaji na sud

Ustavni princip podele vlasti objašnjava zbog čega prethodno poresko mišljenje ne stvara obavezujuće efekte po sudove, nezavisne i samostalne u svom radu, koji odlučuju u poreskim stvarima. Prethodno poresko mišljenje sadrži stav poreske administracije o određenom pitanju

⁴⁶ Poreski obveznik ima pravo da se obrati IRS-u s obrazloženom molbom da izmena ili poništavanje datog prethodnog mišljenja ne budu sa retroaktivnim dejstvom. Videti Culberston, Halphen 1999, 642.

⁴⁷ U američkom pravu IRS može da odstupa od svojih precedentnih mišljenja jedino ako obrazloži razloge zbog kojih se to čini. Videti Romano 2002, 5.3.1.1.

⁴⁸ Nedostatak se ogleda u tome što bi korist uživao i poreski obveznik koji nije platio taksu za pruženu uslugu davanja mišljenja, a postoji i bojazan od nekontrolisane erozije poreske osnovice kod teško procenjivog broja obveznika, pri čemu se na nju ne sme otvoreno pozivati jer je objavljeno mišljenje stvorilo legitimna očekivanja.

i može samo da posluži sudu da bolje razume kako poreski organ, kao tuženi u upravnom sporu, tumači neku normu koja se primenjuje na činjenice koje je predočio tužilac – poreski obveznik.

Prethodno je pitanje da li je uopšte dopušteno voditi upravni spor protiv nepovoljnog prethodnog poreskog mišljenja. Načelno gledano, treba razlikovati pravo na tužbu protiv takvog mišljenja od prava na tužbu protiv konačnog rešenja koje nije doneto saglasno obavezujućem prethodnom mišljenju. Ovo drugo pravo proizlazi iz pravno obavezujuće prirode prethodnog poreskog mišljenja. Što se, pak, tiče prvog, pravo na tužbu u upravnom sporu protiv nepovoljnog prethodnog poreskog mišljenja može se sresti u nekim poreskopравnim sistemima, poput švedskog (Silfverberg 1999, 567)⁴⁹ ili australijskog (Fullerton 1999, 201). Ako se sistem prethodnih poreskih mišljenja smatra „uslužnim servisom“ poreskim obveznicima, nema potrebe uvoditi dvostruki režim pravne zaštite za obveznika (prvo u odnosu na mišljenje, a zatim u odnosu na poresko rešenje); takva solucija bi samo odugovlačila postupak jer nezadovoljni obveznik može prosto da zanemari mišljenje, sprovede planiranu transakciju, suoči se sa poreskim rešenjem i po njegovoj konačnosti povede spor pred sudom. Ako se, međutim, sistem prethodnih poreskih mišljenja posmatra kao deo celokupnog poreskog sistema, u funkciji unapređenja prava poreskih obveznika, žalba na nepovoljno mišljenje i kasnija tužba mogle bi se smatrati pravnim sredstvima koja doprinose obezbeđivanju jasnoće u tumačenju značajnih pitanja (Ellis 1999, 40). Zakonodavci su se u mnogim državama pozivali na administrativnu i pravnu neizvodljivost ostvarivanja prava na žalbu protiv prethodnih poreskih mišljenja,⁵⁰ čime su pokazali svoju preferenciju prema prvom pristupu (Belgija [Onkelinx 1999, 246], Češka [Bartes 2019, 160], Estonija [Lätt 2007], Novi Zeland [Kuperus, Prebble 1999, 539] i dr.). I naše je mišljenje takvo.

7. MIŠLJENJA MINISTARSTVA FINANSIJA U SRPSKOM PORESKOM PRAVU

U srpskom pravu su mišljenja koja izdaje organ uprave zastupljena više decenija; ona su veoma brojna naročito u poreskom pravu, a s obzirom na to da je u toj oblasti sudska praksa nedovoljno razvijena, mišljenja Ministarstva finansija predstavljaju najznačajnije svedočenje o načinu na koji se tumače i primenjuju poreski zakoni.

⁴⁹ Pošto prethodno poresko mišljenje u Švedskoj donosi nezavisni Odbor, pravo na tužbu ima i poreska administracija, a ne samo poreski obveznik.

⁵⁰ Videti više Advance rulings by the tax authorities at the request of a taxpayer 1965.

Članom 80 ZDU⁵¹ propisano je da su na zahtev fizičkih ili pravnih lica organi državne uprave dužni da daju mišljenja o primeni odredaba zakona i drugih opštih akata, u roku od 30 dana. Pri tome, mišljenja organa državne uprave nisu obavezujuća.⁵² Međutim, počev od 30. maja 2013. godine na snazi je novelirani čl. 11, st. 3 ZPPPA,⁵³ koji predviđa da su, radi obezbeđenja jedinstvenog sprovođenja propisa iz nadležnosti Ministarstva finansija, akti (objašnjenja, mišljenja, instrukcije, uputstva i sl.) o primeni tih propisa koje daje ministar finansija, odnosno lice koje on ovlasti, obavezujući za postupanje Poreske uprave.

Iako je, shodno principu *lex specialis derogat lege generali*, odredba čl. 11, st. 3 ZPPPA značila da će mišljenja Ministarstva finansija, izdata na zahtev fizičkih ili pravnih lica, biti obavezna za Poresku upravu (kao organ uprave u sastavu tog ministarstva), Savet stranih investitora je već 2014. godine reagovao i zatražio da se čl. 80 ZDU izmeni na način da se otkloni svaka pravna nesigurnost u pogledu toga da li su mišljenja ministarstava pravno obavezujuća ako tako propisuje posebni zakon. Sem toga, predlagano je da se u Poreskoj upravi uvede mehanizam unutrašnje kontrole primene obavezujućih mišljenja Ministarstva finansija (*White Book* 2014, 126). Vlasti, međutim, nisu reagovale na te zahteve, verovatno smatrajući da je princip *lex specialis derogat lege generali* dovoljan da otkloni nedoumice.

U vezi s uvođenjem instituta mišljenja Ministarstva finansija koje je obavezujuće za postupanje Poreske uprave dva se pitanja moraju postaviti. Prvo se odnosi na razloge zbog kojih se pojavila potreba da se u ZPPPA predvidi odstupanje od opšteg pravila da mišljenja organa državne uprave nisu obavezujuća (ni za poreski organ ni za treća lica). Drugo se tiče dometa datog mišljenja koje obavezuje Poresku upravu u poreskom postupku.

Odgovor na prvo pitanje treba potražiti u neusaglašenosti koja se vremenom pojavila između Poreske uprave i Ministarstva finansija u čijem se sastavu ona nalazi. Mišljenja Ministarstva, iako neobavezujuća u smislu čl. 80 ZDU, imala su jak faktički uticaj na postupanje Poreske uprave, posebno u periodima kada je u koalicionim vladama ista stranka kontrolisala i Ministarstvo finansija i rukovodstvo Poreske

⁵¹ Zakon o državnoj upravi – ZDU, *Službeni glasnik RS* 79/05, 101/07, 95/10, 99/14, 30/18, 47/18.

⁵² Članom 70, st. 3 ranijeg ZDU (*Službeni glasnik RS* 20/92, ..., 49/99) bilo je predviđeno da se objašnjenjem daje mišljenje koje se odnosi na primenu pojedinih odredaba zakona i drugih propisa. Zakon se nije izjašnjavao o obaveznosti objašnjenja, ali pošto je za ostale pravne akte organa državne uprave (pravilnike, naredbe, uputstva, rešenja i instrukcije) bila propisana obaveznost, moglo se *a contrario* zaključiti da objašnjenja nisu imala pravnu obaveznost.

⁵³ Zakon o izmenama i dopunama Zakona o poreskom postupku i poreskoj administraciji, *Službeni glasnik RS* 47/13, čl. 4.

uprave. Nesuglasice su, po pravilu, izbijale kada je na mesto ministra finansija dolazio pripadnik druge stranke, pri čemu se neko vreme zadržavala postojeća kadrovska struktura u Poreskoj upravi. O frikcijama svedoči mišljenje Ministarstva finansija RS 430–07–00134/2008–04 od 14. avgusta 2008. godine, u kojem se ponavlja stav iz ranijeg Mišljenja 414–00–0045/2007–04 od 5. marta 2007. godine da „u slučaju kada fizička lica – postojeći akcionari zavisnih društava zamenjuju svoje akcije u njima za emitovane akcije Energoprojekt holdinga a.d. može doći do kapitalnog dobitka“. Međutim, na kraju Mišljenja iz 2008. godine nalazi se formulacija upućena tražiocu: „U pogledu vaše primedbe koja se odnosi na postupanje organizacionih jedinica Poreske uprave u pogledu poreskog tretmana prihoda po osnovu kapitalnog dobitka ostvarenog u predmetnom slučaju, obaveštavamo vas da će, u okviru nadležnosti ovog ministarstva, biti preduzete aktivnosti kako bi se obezbedilo ujednačeno postupanje poreskog organa.“

Povremene nesuglasice nastavile su se sve do kraja prve decenije 21. veka. S jedne strane, u *Priručniku za primenu Zakona o porezu na dobit preduzeća*, koji je izdala Poreska uprava, navodi se da je „priručnik... interni obavezujući dokument Poreske uprave za praktičnu primenu..., pripremljen sa ciljem da obezbedi jedinstveno postupanje u postupku poreske kontrole...“ (2007, 12). S druge strane, valja istaći da je Savet stranih investitora još 2008. godine tražio da se razmotri uvođenje instituta prethodnog obavezujućeg poreskog mišljenja (upotrebljen je izraz *binding ruling*) u srpski poreski sistem, „što bi obezbedilo viši nivo sigurnosti za srpske poreske obveznike, posebno u oblastima gde se pokazalo da postoje kontroverze u praksi, ali predstavljalo i dodatni izvor smernica za praktičnu primenu srpskih poreskih zakona“ (*White Book* 2008, 57). To je ponovljeno i u *Beloj knjizi* Saveta stranih investitora za 2009. godinu (*White Book* 2009, 76). Kada je konačno, pomenutom dopunom čl. 11, st. 3 ZPPPA, propisano da su mišljenja Ministarstva finansija obavezujuća za postupanje Poreske uprave, to je konstatovano u *Beloj knjizi* za 2013. godinu, uz napomenu da je do toga došlo sa ciljem harmonizovanja primene propisa iz nadležnosti Ministarstva finansija (*White Book* 2013, 117). *Bela knjiga* za 2014. godinu sadrži preporuku da se predvide odgovarajuće kazne za odgovorna lica koja u propisanom roku od 30 dana ne izdaju traženi *binding ruling* (*White Book* 2014, 126),⁵⁴ što ukazuje na neefikasnost u ispunjavanju obaveze iz čl. 80 ZDU, odnosno čl. 11, st. 3 ZPPPA. U *Beloj knjizi* za 2018. godinu ponavlja se upozorenje da se pomenuti rok ne poštuje (na mišljenje se često čeka i više od godinu dana), a zatim se navodi da Poreska uprava primenjuje obavezna mišljenja koja nisu objavljena i otuda poreski obveznici za njih ne znaju, što narušava

⁵⁴ Takav predlog je ponovljen i u *White Book* za 2015. (143), 2016. (173), 2017. (203) i 2019. godinu (154).

pravnu sigurnost. Preporučeno je⁵⁵ da se u Poreskoj upravi uvede mehanizam interne kontrole koji bi se starao o primeni obaveznih mišljenja Ministarstva finansija (*White Book* 2018, 156, 159). U *Beloj knjizi* za 2019. godinu predlaže se da mišljenja Ministarstva finansija budu obavezujuća samo ako su objavljena i tako učinjena dostupnim svim stranama u poreskoppravnom odnosu (*White Book* 2019, 154). Sve to nas navodi na zaključak da se odredbom čl. 11, st. 3 ZPPPA nije do kraja izašlo u susret očekivanjima poslovne zajednice: na mišljenja se predugo čeka, Poreska uprava ih ponekad ne primenjuje, a mnoga mišljenja karakteriše netransparentnost.

Pomenutom dopunom čl. 11 ZPPPA iz 2013. godine otvorilo se i drugo pitanje: da li mišljenje sadrži samo tumačenje propisa ili zamenjuje upravni rad Poreske uprave u pojedinačnoj poreskoj stvari? Možemo se složiti sa stavom da se „mantrom“ (Popović 2017, 62–63) u vidu pozivanja na načelo fakticiteta iz čl. 9 ZPPPA, kojom Ministarstvo finansija godinama završava svoja mišljenja (i pre i posle 2013. godine),⁵⁶ „šalje (između ostalog – *nap. aut.*) poruka da su mišljenja Ministarstva finansija upotrebljiva samo u meri u kojoj se činjenična podloga, koja je služila kao osnov za tumačenja koja su u njima sadržana, može upodobiti stvarnom činjeničnom stanju u konkretnom poreskom slučaju“ (Kostić 2016, 120). Izdavalac mišljenja ne može, dakle, da preuzme nadležnost Poreske uprave, koja je dužna da svojim upravnim aktom⁵⁷ meritorno reši pojedinačnu poresku stvar (Kostić 2016, 120–121). Dodali bismo da Poreska uprava ne sme da preispituje materijalnoppravnu zakonitost mišljenja, ali ima obavezu da utvrdi činjenično stanje, uporedi ga s opisanim prilikom formulisanja zahteva za obavezujućim mišljenjem i ispita da li postoji neki od izuzetaka koji bi mišljenje mogli da učine neobavezujućim, poput promene zakona.

8. DILEME O PRAVNOJ PRIRODI GARANTNOG AKTA

Obaveznost poreskih mišljenja Ministarstva finansija za postupanje Poreske uprave, uz pomenute nedostatke, funkcioniše u srpskom poreskom pravu već sedam godina. Nije moguće, međutim, otići se utisku da je obavezujuće mišljenje iz čl. 11, st. 3 ZPPPA ostalo neuklopljeno

⁵⁵ Isti predlog je postojao i u *White Book* za 2014. (126).

⁵⁶ Formulacija gotovo uvek glasi: „Ukazujemo (napominjemo) da, saglasno načelu fakticiteta, Poreska uprava u svakom konkretnom slučaju utvrđuje sve činjenice koje su od značaja za opredeljenje poreskog tretmana..., saglasno čl. 9 Zakona o poreskom postupku i poreskoj administraciji.“ Uporediti, na primer, Mišljenje Ministarstva finansija RS 430–00–132/2016–04 od 25. aprila 2016. godine; Mišljenje Ministarstva finansija RS 414–00–30/2011–04 od 4. jula 2012. godine; Mišljenje Ministarstva finansija RS 413–00–2534/2010–04 od 1. septembra 2010. godine i dr.

⁵⁷ U slučaju samooporezivanja upravni akt (rešenje) donosi se u poreskoj kontroli.

u sistemski okvir i da problemi u primeni nastaju upravo iz tog razloga. „Vrata“ koja vode ka njihovom prevazilaženju odškrinuta su donošenjem novog ZUP-a, ali je tom prilikom (i u međuvremenu) propušteno da se ona širom otvore.

Godine 2016. u ZUP je ugrađen institut garantnog akta, pa je pod upravno postupanje, osim donošenja upravnih akata, zaključenja upravnih ugovora, preduzimanja upravnih radnji i pružanja javnih usluga, podvedeno i donošenje garantnih akata.⁵⁸ Članom 18 ZUP-a predviđeno je da će, kada je to posebnim zakonom određeno, upravni organ doneti garantni akt, to jest pisani akt kojim se organ obavezuje da, na odgovarajući zahtev stranke,⁵⁹ donese upravni akt određene sadržine. Stranka može podneti žalbu protiv upravnog akta koji nije donet saglasno garantnom aktu.⁶⁰ Garantni akt ne sme da bude protivan javnom interesu niti pravnom interesu trećih lica.⁶¹

Relevantnost garantnih akata za srpsko *poresko* pravo potvrđuje okolnost da su od četiri primera kojima je predlagač novog ZUP-a⁶² dokazivao da, iako pod drugim nazivima, garantni akti već postoje u pravnom sistemu Srbije, dva bila iz poreskog prava, shvaćenog u širem smislu tako da obuhvata i carinsko pravo: u pitanju su „obavezujuća obaveštenja“ iz čl. 23 Carinskog zakona iz 2018. godine,⁶³ pri čemu ih je predlagač naveo sa pozivom na tada važeći Carinski zakon iz 2010. godine.⁶⁴ To su obavezujuća obaveštenja o svrstavanju robe – *OOS* i obavezujuća obaveštenja o poreklu robe – *OOP* koja, na pisani zahtev zainteresovanog lica, carinski organ donosi u vidu odluke.

Srpski zakonodavac je inspiraciju za uvođenje koncepta garantnog akta pronašao u nemačkom upravnom procesnom pravu, posredstvom hrvatskog i crnogorskog prava. U § 38 (1) i (3) nemačkog Zakona o upravnom postupku⁶⁵ iz 2003. godine predviđeno je da „garancija“ (*Zusiche-*

⁵⁸ Milkov i Radošević kritikuju zakonodavca što je procesnim zakonom menjao materijalnopравни koncept „poslova državne uprave“ i na taj način, uvođenjem sadržinski drukčijeg koncepta „upravnog postupanja“, ZUP izveo iz okvira čisto procesnih propisa. Videti Milkov, Radošević 2016, 738.

⁵⁹ ZUP, čl. 19, st. 1 i 2.

⁶⁰ ZUP, čl. 19, st. 3.

⁶¹ ZUP, čl. 20.

⁶² Videti Obrazloženje Predloga ZUP-a, http://www.parlament.gov.rs/upload/archive/files/cir/pdf/predlozi_zakona/266-16.pdf, 63, poslednji pristup 9. marta 2020.

⁶³ *Službeni glasnik RS* 95/18, 91/19.

⁶⁴ Carinski zakon, *Službeni glasnik RS* 18/10, ..., 113/17, čl. 19.

⁶⁵ *Verwaltungsverfahrensgesetz* in der Fassung der Bekanntmachung vom 23. Januar 2003 (*BGBI. I S. 102*), das zuletzt durch Artikel 5 Absatz 25 des Gesetzes vom 21. Juni 2019 (*BGBI. I S. 846*) geändert worden ist, <https://www.gesetze-im-internet.de/vwvfg/BJNR012530976.html>, poslednji pristup 11. marta 2020.

rung) koju nadležni organ daje da će doneti određeni upravni akt ili se uzdržati od njegovog donošenja mora biti sačinjena u pisanoj formi da bi imala pravno dejstvo, pri čemu se, ako je zakonom tako propisano, garancija može dati tek pošto su stranke saslušane, odnosno posle učešća drugog organa ili organizacije. Izdata garancija ne obavezuje nadležni organ ako se činjenična ili pravna situacija naknadno izmenila tako da je organ ne bi ni izdao da je znao za te izmene.

Članom 103 hrvatskog Zakona o općem upravnom postupku⁶⁶ iz 2009. godine predviđeno je da „javnopravno tijelo može stranci jamčiti stjecanje određenog prava, kada je to propisano zakonom“, da „jamstvo ne smije biti protivno javnom interesu ili interesu trećih osoba“ i da se „o jamstvu... odlučuje rješenjem koje obavezuje javnopravno tijelo, osim ako su se pravna osnova i činjenično stanje bitno izmijenili“. U odnosu na nemački original, modifikacija je u tome što je ovlaštenje za izdavanje „jamstva“ suženo na situacije propisane zakonom (Medvedović 2010, 46). U hrvatsko *poresko* pravo taj institut je, pod nazivom „obavezujuće mišljenje“, uveden novelama Općeg poreznog zakona iz 2015. godine.⁶⁷

Iz crnogorskog Zakona o upravnom postupku iz 2014. godine srpski zakonodavac je preuzeo naziv tog instituta – garantni akt.⁶⁸

Raspravljajući o pravnoj prirodi garantnog akta, suočavamo se sa dilemom koju je, kao takvu, formulisao Cucić (2018, 143): da li je reč o mišljenju o primeni odredaba zakona i drugih opštih akata koje je, za razliku od mišljenja iz čl. 80 ZDU, obavezujuće za državni organ, ili o posebnoj vrsti upravnog akta. Milkov i Radošević osporavaju samu potrebu da se izdvaja garantni akt, tvrdeći da su primeri njegovog postojanja, koje je predlagач ZUP-a dao u Obrazloženju, pogrešni⁶⁹ ili – u slučaju OOS i OOP – suvišni (2016, 744). Kada je reč o OOS i OOP smatramo da pozivanje na to da je reč o specifičnosti carinskog postupka nije dovoljan argument da se ne razmatra njihova pravna priroda, pogotovo ako bi se u drugim zakonima pojavili slični instituti – na primer, prethodno obavezujuće poresko mišljenje. Ovo utoliko pre što tvrdnja kritičara da odredba Carinskog zakona prema kojoj Uprava carina može da donese odluku o prestanku važenja obavezujućeg obaveštenja⁷⁰ otvara pitanje „šta onda

⁶⁶ *Narodne novine* 47/09.

⁶⁷ Zakon o izmjenama i dopunama Općeg poreznog zakona, *Narodne novine* 26/15, čl. 2.

⁶⁸ Zakon o upravnom postupku, *Službeni list Crne Gore* 56/14, čl. 20.

⁶⁹ Potvrdom da će stranka biti primljena u državljanstvo Srbije, koja služi za dobijanje otpusta iz stranog državljanstva, samo se konstatuje da je neophodno ispuniti propisane uslove da bi se upis izvršio, ali se upis vrši na osnovu Zakona o državljanstvu, a ne na osnovu te potvrde. Videti Milkov, Radošević 2016, 743–744.

⁷⁰ Na primer, zbog izmena komentara carinske tarife, ako ono više nije u skladu sa aktom ministra o poretku robe i sl.

ostaje od garancije ‘garantnog akta’“ (Milkov, Radošević 2016, 744), te zanemaruje okolnost da takvo obaveštenje (kao, uostalom, i prethodno poresko mišljenje) predstavlja instrument kojim nadležni upravni organ tumači neku *važecu* carinsku (poresku) normu, te da značajnija izmena te norme redovno znači da ono dalje ne može važiti (Romano 2002, 4.5.1.3; Ellis 1999, 42).

Pomenuta dilema o pravnoj prirodi garantnog akta – da li je reč o obavezujućem mišljenju ili o posebnoj vrsti upravnog akta – formulisana je kao dihotomija, uz upozorenje da se odražava na momenat započinjanja njegovog pravnog dejstva. Cucić (2018, 143) smatra da ako je reč o obavezujućem mišljenju organa,⁷¹ ono tada, shodnom primenom čl. 17 ZUP-a (iako nije reč o upravnom aktu), proizvodi dejstvo od trenutka kada je stranka o njemu obaveštena, a ukoliko je reč o posebnoj vrsti upravnog akta, onda bi, prema čl. 190 ZUP-a, garantni akt počeo da proizvodi dejstva:⁷² a) istekom roka za žalbu ako ona nije izjavljena, b) kad se sve stranke odreknu prava na žalbu, ili v) obaveštavanjem stranke o rešenju, kojim se žalba protiv garantnog akta odbacuje ili odbija.

Cucić dalje ukazuje da bi, ukoliko stranka nakon izdavanja garantnog akta a pre isteka roka za žalbu zatraži od organa da donese upravni akt saglasno izdatom garantnom aktu, posledice razlika na terenu izvršnosti garantnog akta mogle biti dalekosežne (2018, 143–144). Ako garantni akt predstavlja obavezujuće mišljenje, organ je dužan da postupi po zahtevu stranke i da donese upravni akt čak i pre nego što je istekao rok za žalbu protiv garantnog akta. Takva žalba je dopuštena po čl. 21 ZUP-a i može je izjaviti ne samo stranka⁷³ nego i svako lice na čija prava, obaveze

⁷¹ Za stav da je garantni akt obavezujuće mišljenje, uporediti Tomić, Milovanović, Cucić 2017, 42. Pritom se ne određuje šta obeležava „obavezujuće mišljenje“. U poreskopravnoj literaturi se sreće stav da je to „akt koji prethodi poreskom aktu, i to u dva aspekta. Prvo, on je preparatoran u tom smislu što nije odvojiv od poreskog akta za svrhu upravne ili sudske kontrole (za suprotno rešenje u konačnoj verziji srpskog ZUP-a, vid. *infra*, fn. 73 – *nap. aut.*). Drugo, on je preparatoran jer predstavlja moguće „predvorje“ poreskog akta, pošto zavisi od zahteva zainteresovane stranke. Između obavezujućeg mišljenja i poreskog akta postoji komplementarnost... Kada ne postoji zahtev za mišljenjem, poreski organ nije obavezan bilo kakvim prethodnim stavom o konkretnoj situaciji. Međutim, poreskopravni režim mu pruža opšte smernice pre nego što se poreski akt donese.“ Videti De Paiva Manso Bastos dos Santos 2015, 95–96.

⁷² Odnosno, organ bi bio dužan da na zahtev stranke izda upravni akt saglasno ranije izdatom garantnom aktu.

⁷³ U Obrazloženju Predloga ZUP-a, 87, stajalo je da licu na čiji je zahtev izdat garantni akt nije dozvoljeno da ga pobija žalbom niti da protiv njega neposredno pokrene upravni spor, jer ono može da podnese zahtev za izdavanje upravnog akta saglasno garantnom aktu čija mu sadržina ne odgovara, te da zatim takav upravni akt pobija žalbom. Takve zabrane nema u tekstu Predloga ZUP-a koji je Vlada dostavila Narodnoj skupštini, što ukazuje na to da Obrazloženje nije bilo usklađeno sa konačnom verzijom Predloga zakona.

ili pravne interese može da utiče ishod upravnog postupka.⁷⁴ U takvoj situaciji se uskraćuje mogućnost trećim licima da se zaštite od nezakonitog garantnog akta pre njegove realizacije (donošenja upravnog akta saglasno takvom garantnom aktu), a i sama stranka bi osetila posledice nepouzdanosti svog oslanjanja na zakonitost odlučivanja nadležnog organa. Trepo bi i javni interes jer bi se morala uklanjati dva pravna akta – i garantni i upravni. Ukoliko je, pak, garantni akt vrsta upravnog akta, on bi postao izvršan tek pošto žalbu više nije moguće izjaviti ili je o njoj odlučeno (Cucić 2018, 144).

Navodeći da postoje argumenti u prilog oba stanovišta (prvog – jer garantni akt ne priznaje stranci neposredno nikakva prava niti joj utvrđuje obaveze,⁷⁵ drugog – jer stranka tada od nadležnog organa uprave dobija više od običnog tumačenja pravne norme, to jest dobija pravo da joj se izda upravni akt određene sadržine, pa time realizuje svoje pravo na povećanu pravnu sigurnost u konkretnom slučaju), Cucić ipak smatra da je trebalo propisati da se garantni akt može izvršiti tek od trenutka kada više protiv njega nije moguće izjaviti žalbu – tj. tek kada postane konačan i izvršan (2018, 144). Time se indirektno opredeljuje za stav da je garantni akt vrsta upravnog akta,⁷⁶ čime pravi otklon u odnosu na stav koji je, kao jedan od koautora, bio zauzeo u *Praktikumu za primenu Zakona o opštem upravnom postupku*.⁷⁷ Međutim, i u pravnim sistemima u kojima garantni akt nije izdvojen kao poseban institut, ali u kojima se stranci jemči da će upravni akt određene sadržine biti donet (poput nemačkog), postoje slične nedoumice o pravnoj prirodi prethodnog poreskog mišljenja, koje sadrži baš takvu garanciju. U doktrini i u praksi nižih poreskih sudova preovla-

⁷⁴ ZUP, čl. 151, st. 6.

⁷⁵ Tako i Obrazloženje Predloga ZUP-a, 63.

⁷⁶ Prema Cucićevom mišljenju, upravni akt donet na osnovu garantnog akta ne bi smeo da se pobija zbog materijalnopravne nezakonitosti, koja se mogla osporavati kada je donošen garantni akt (2018, 146–147). U postupku donošenja garantnog akta ne utvrđuje se činjenično stanje (stranka ga opisuje), već se primenjuje materijalno pravo, dok se prilikom izdavanja upravnog akta saglasno garantnom aktu samo utvrđuje činjenično stanje i ispituje da li postoji neki od izuzetaka iz čl. 19, st. 3 ZUP-a. Otuda bi upravni akt donet na osnovu garantnog akta mogao da se napadne samo po drugim žalbenim osnovima – nenadležnost organa, pogrešno ili nepotpuno utvrđeno činjenično stanje, nepravilan zaključak o činjeničnom stanju, povreda pravila postupka, zbog toga što nije donet saglasno garantnom aktu (ZUP, čl. 158, st. 2–5), kao i zato što je postojao neki od izuzetaka od obaveze izdavanja upravnog akta saglasno garantnom aktu (ZUP, čl. 19, st. 3). Takvom stavu se može prigovoriti da nije uzeta u razmatranje dostupnost garantnog akta trećim licima – onima na čija prava, obaveze ili pravne interese može da utiče ishod upravnog postupka.

⁷⁷ Videti *supra*, fn. 71. Stanovište da je garantni akt vrsta upravnog akta ima uporište u crnogorskom pravu, u kojem je, članom 20, st. 1. Zakona o upravnom postupku, propisano da „javnopравни organ može, na zahtjev stranke, donijeti rješenje kojim se stranci garantuje sticanje nekog prava, pod uslovom propisanim posebnim zakonom (garantni akt)“.

đu je stav da je reč o tipu upravnog akta, ali Savezni finansijski sud smatra da su prethodna poreska mišljenja samo „izjave o znanju“ (nem. *Wissenserklärung*), koje obavezuju poresku administraciju po osnovu principa pouzdanosti i poverenja (Eilers, Schiessl 2001, 15).

Ako bi se prihvatio stav da je garantni akt vrsta upravnog akta, a njime se, kako smo već naveli, ne odlučuje o pravima i pravnim interesima stranke, zapaža se kontradiktornost u odnosu na čl. 16, st. 1 ZUP-a, prema kojem je „upravni akt pojedinačni pravni akt kojim organ, neposredno primenjujući propise iz odgovarajuće upravne oblasti, (autoritativno – *nap. aut.*) odlučuje o pravu, obavezi ili pravnom interesu stranke (ili o procesnim pitanjima)“. Da li tu kontradiktornost otklanja odredba čl. 136, st. 2 ZUP-a, prema kojoj se „rešenje donosi i u drugim slučajevima koji su *ovim* zakonom određeni“? Smatramo da se ovaj izuzetak ipak ne odnosi na slučaj koji se tiče obaveze donošenja, na zahtev stranke, upravnog akta određene sadržine, pošto za tu situaciju ZUP uvodi poseban instrument – garantni akt. Smatramo da baš zato Tomić iznosi stav da su garantni akti „specifični“ upravni akti – za razliku od onih „klasičnih“ (rešenja i zaključaka) (Tomić 2016, 20),⁷⁸ pri čemu, ponovimo, u *Praktikumumu za primenu Zakona o opštem upravnom postupku* navodi (kao jedan od koautora) da je reč o obavezujućem mišljenju.⁷⁹ On se na taj način elegantno sklanja sa „klizavog“ terena dihotomije („ili obavezujuće mišljenje ili upravni akt“).

Sumirajući raspravu o pravnoj prirodi garantnog akta, zaključujemo da je garantni akt iz ZUP-a posebna vrsta upravnog akta, s elementima preparatornog, što ga čini i obavezujućim mišljenjem. Što se tiče momenta otpočinjanja pravnog dejstva garantnog akta, smatramo da sve dok se u ZUP-u nalazi odredba koja stranci i trećim licima daje pravo na žalbu protiv garantnog akta, taj momenat mora da se utvrđuje prema pravilima o izvršnosti upravnih akata iz čl. 190 ZUP-a.

S obzirom na to da u gotovo svim pravnim sistemima prethodno poresko mišljenje obavezuje samo poreski organ (koji na osnovu njega treba da donese poresko rešenje), a ne i poreskog obveznika⁸⁰ (ni u pogledu činjenica navedenih u zahtevu za mišljenje ni u pogledu tumačenja za

⁷⁸ Bartes takođe ukazuje na takvu razliku između upravnog akta i prethodnog poreskog mišljenja, upozoravajući da, iako češko pravo koristi termin „rešenje“ da bi okarakterisalo pravnu prirodu tog mišljenja, takva solucija može da dovede do nepotrebne zabune, pa predlaže da se upotrebi neki drugi termin. Videti Bartes 2019, 160–161. Ostaje, međutim, da „visi“ pitanje zašto su, ako su i garantni akti „upravni akti“, oni uopšte izdvojeni kao poseban oblik „upravnog postupanja“ u ZUP-u iz 2016. godine. Videti Milkov, Radošević 2016, 743.

⁷⁹ Videti *supra*, fn. 71.

⁸⁰ Pitanje obaveznosti poreskog obveznika da postupa po dobijenom (nepovoljnom) poreskom mišljenju pojavljivalo se, na doktrinarnom planu, jedino u Urugvaju. Videti Rodriguez Villalba 1999, 669. Obveznik koji u Australiji ne postupi po dobijenom

koje se opredelio davalac mišljenja), u pitanju je, smatra Žunić Kovačević, jednostrani upravni akt (2016, 275) – *jednostrani* u smislu da obavezuje jedino donosioca. Na neobavezujući karakter garantnog akta po tražioca u srpskom pravu upućuje odredba čl. 19, st. 1 ZUP-a, kojom je predviđeno da organ donosi upravni akt saglasno garantnom aktu samo ako stranka to zahteva.

9. UMETO ZAKLJUČKA: PRETHODNO PORESKO MIŠLJENJE U SRBIJI *DE LEGE FERENDA*

Sprovedena analiza je pokazala da postojeći sistem obavezujućeg poreskog mišljenja iz čl. 11, st. 3 ZPPPA zahteva da bude upotpunjen u više dimenzija kako bi se upodobio standardima koji se očekuju od dobrog prethodnog poreskog mišljenja. Ustanovili smo da postoje razlike između nacionalnih rešenja – manje u obaveznosti, opsegu zahteva, objavljivanju ili pokrivanju troškova davanja mišljenja, a više u obveznikovim pravima na učešće u postupku donošenja mišljenja, postojanju roka za davanje mišljenja ili pravnog leka protiv za njega nepovoljnog mišljenja. Mišljenju iz čl. 11, st. 3 ZPPPA nedostaje „organska veza“ sa konceptom garantnog akta, koji je uveden ZUP-om nekoliko godina nakon što je (ranije) neobavezujućem mišljenju Ministarstva finansija dat pravno obavezujući efekat u odnosu na postupanje Poreske uprave. Uz to, predlagači novog ZUP-a su propustili da u obrazloženju uz Predlog zakona navedu obavezujuće *poresko* mišljenje kao primer za novoustanovljeni garantni akt, iako su naveli primere dva zatečena instituta iz carinskog prava. Moguće je da nije reč o previdu (mada ga ne isključujemo), već o činjenici da se određeni elementi odredbe čl. 11, st. 3 ZPPPA ne uklapaju u okvir garantnog akta koji uspostavlja ZUP.

Shvaćeno kao garantni akt, prethodno poresko mišljenje bi otuda, prema našem mišljenju, trebalo potpunije urediti u ZPPPA. Norma posvećena tom institutu mogla bi da sadrži:

- 1) naznaku o izdavaocu mišljenja; imajući u vidu čl. 18, st. 1 ZUP-a, prema kojem se garantnim aktom „organ obavezuje⁸¹ da, na odgovarajući zahtev stranke, donese upravni akt određene sadržine“, smatramo da bi izdavanje obavezujućeg mišljenja

nepovoljnijom mišljenju nego sprovede opisanu transakciju sa ciljem poreske uštede, mora da plati novčanu kaznu. Videti Fullerton 1999, 208.

⁸¹ Prema našem tumačenju te norme, sam organ se obavezuje da donese upravni akt određene sadržine, a ne obavezuje ga na to drugi organ. Ako bi se prihvatilo (i) drukčije tumačenje, postojao bi prostor da Ministarstvo finansija izdaje garantni akt kojim će obavezati Poresku upravu da, na zahtev stranke, donese takav upravni akt.

- trebalo prepustiti centrali Poreske uprave, a podzakonskim aktom urediti da u njenom stručnom telu budu visokostručni poreski službenici, uz moguće učešće eksternih eksperata;
- 2) određenje da se obavezujuće (za Poresku upravu) prethodno poresko mišljenje daje o poreskom tretmanu budućih i namera- vanih transakcija, odnosno poslovnih događaja i delatnosti poreskog obveznika;
 - 3) negativnu listu, tj. pitanja na koja se mišljenja neće izdavati;
 - 4) rok u kojem je Poreska uprava dužna da izda mišljenje;
 - 5) obavezu za tražioca mišljenja da snosi troškove izdavanja prethodnog poreskog mišljenja;
 - 6) ovlašćenje za ministra finansija da bliže uredi način i troškove izdavanja prethodnih poreskih mišljenja, kao i uslove pod kojima se ona objavljuju.

Imajući u vidu odredbu ZUP-a iz koje proizlazi da je licu na čiji je zahtev izdat garantni akt dozvoljeno da taj akt (čija mu sadržina ne odgovara) pobija žalbom, odnosno da neposredno pokrene upravni spor protiv takvog akta,⁸² ukoliko se prihvati argumentacija da je u ranoj fazi implementacije instituta prethodnog poreskog mišljenja nepotrebna (neekonomična) dvostruka zaštita obveznikovog prava (obveznik svakako može da ospori upravni akt donet saglasno garantnom aktu), čl. 21 ZUP-a bi morao da se dopuni novim stavom 2, kojim bi bilo dopušteno da se posebnim zakonom može isključiti pravo da se garantni akt pobija žalbom, odnosno pravo da se neposredno pokrene upravni spor protiv takvog akta, ako njime nisu ugrožena prava i pravni interesi trećih lica. Takvo isključenje bi se zatim ugradilo u ZPPPA.⁸³

Smatramo da treba sprovesti još jedno preciziranje u ZUP-u; njegov čl. 18 bi trebalo dopuniti tako da organ koji je izdao garantni akt donosi upravni akt određene sadržine ne samo kada to stranka zahteva, nego i kada je posebnim zakonom propisano donošenje upravnog akta.

Uvođenjem obavezujućeg prethodnog poreskog mišljenja kao oblika garantnog akta u srpsko poresko pravo stvorili bi se uslovi za unapređenje postupka samooporezivanja i pravne sigurnosti uopšte, a Srbija bi se, prevazilazeći postojeći nedorečeni sistem davanja mišljenja, uključila u široki krug država koje koriste takav instrument, što bi je učinilo privlačnijom sredinom za investiranje i doprinelo uspostavljanju sadržajni- jeg odnosa saradnje između Poreske uprave i poreskih obveznika.

⁸² Videti *supra*, fn. 73.

⁸³ Smatramo da ni zadržavanje dvostrukog žalbenog postupka, odnosno dvostrukog upravnog spora ne bi bilo suprotno „dobroj praksi“ u izdavanju prethodnih poreskih mišljenja jer se takav pristup sreće u određenom broju poreskopравnih sistema. Jedino treba imati u vidu efikasnost Upravnog suda kada rešava u poreskim stvarima.

LITERATURA (REFERENCES)

- Advance rulings by the tax authorities at the request of a taxpayer. 1965. *Cahier de droit fiscal international* 50b.
- Alarie, Benjamin, Kalmén Datt, Adrian Sawyer, Greg Weeks. 2014. Advance Tax Rulings in Perspective: A Theoretical and Comparative Analysis. *New Zealand Journal of Taxation Law and Policy* 20: 362–389.
- Bartes, Richard. 3/2019. Legal Institute of Advance Tax Rulings. *Białostockie Studia Prawnicze* 24: 157–164.
- Bittker, Boris I., Lawrence Lokken. 1992. *Federal Taxation on Income, Estates and Gifts*. Boston, Mass.: Warren, Gorham & Lamont.
- Bjørklund Larsen, Lotta. 2018. *A Fair Share of Tax*. Cham: Palgrave Macmillan.
- Countering Harmful Tax Practices More Effectively, Taking into Account Transparency and Substance. Action Plan 15: 2015 Final Report*. 2015. Paris: OECD.
- Cucić, Vuk. 2/2018. Fino podešavanje Zakona o opštem upravnom postupku. *Anali Pravnog fakulteta u Beogradu* 66: 139–163.
- Culberston, Robert, Christine Halphen. 1999. Advance Rulings. United States. *Cahier de droit fiscal international* 84b.
- De Paiva Manso Bastos dos Santos, Diogo Alexandre. 2015. *A Prestação de Informações pela Administração Tributária – o caso específico das Informações Vinculativas no Ordenamento Jurídico-Tributário Português*. Dissertação de Mestrado. Braga: Universidade do Minho Escola de Direito.
- Doing Business 2019*. 2019. Washington, D. C.: The World Bank.
- Eilers, Stephan, Martin Schiessl. 2001. *The International Guide to Advance Rulings*. Amsterdam: IBFD.
- Ellis, Maarten J. 1999. Advance Rulings. General Report. *Cahier de droit fiscal international* 84b.
- Fullerton, Ian. 1999. Advance Rulings. Australia. *Cahier de droit fiscal international* 84b.
- Givati, Yehonatan. 2009. Resolving Legal Uncertainty: The Unfulfilled Promise of Advance Tax Rulings. *The Harvard John M. Olin Fellow's Discussion Paper Series*: Discussion Paper 30.
- Hegawa, Yushi, Koichiro Yoshimura. 2019. Tax Controversy 2019. Japan. [https:// practiceguides.chambers.com/practice-guides/tax-controversy-2019/japan](https://practiceguides.chambers.com/practice-guides/tax-controversy-2019/japan), poslednji pristup 14. aprila 2020.

- Kostić, Svetislav V. 2016. Načelo fakticiteta u srpskom poreskom pravu. *Harmonius* 5: 112–129.
- Kuperus, Ian C., John Prebble. 1999. Advance Rulings. New Zealand. *Cahier de droit fiscal international* 84b.
- Lätt, Priit. 2007. Estonia Introduces Advance Tax Rulings. <https://www.mondaq.com/Tax/48630/Estonia-Introduces-Advance-Tax-Rulings>, poslednji pristup 13. aprila 2020.
- Lord, Guy H., Arnold Sherman. 1999. Advance Rulings. Canada. *Cahier de droit fiscal international* 84b.
- Medvedović, Dragan. 2010. Bitne razlike novog Zakona o općem upravnom postupku prema prijašnjem Zakonu o općem upravnom postupku. *Primjena Zakona o općem upravnom postupku*. Zagreb: Novi informator.
- Milkov, Dragan L., Ratko S. Radošević. 3/2016. Neke novine u Zakonu o opštem upravnom postupku – „Upravno postupanje“. *Zbornik radova Pravnog fakulteta u Novom Sadu* L: 733–752.
- Obrazloženje Predloga Zakona o opštem upravnom postupku. http://www.parlament.gov.rs/upload/archive/files/cir/pdf/predlozi_zakona/266-16.pdf, poslednji pristup 9. marta 2020. (Obrazloženje Predloga Zakona o opštem upravnom postupku. http://www.parlament.gov.rs/upload/archive/files/cir/pdf/predlozi_zakona/266-16.pdf, poslednji pristup 9. marta 2020.)
- OECD, Glossary of Tax Terms. <https://www.oecd.org/ctp/glossaryoftax/terms.html>, poslednji pristup 8. marta 2020.
- Onkelinx, Ivo. 1999. Advance Rulings. Belgium. *Cahier de droit fiscal international* 84b.
- Popa, Oana. 2020. Romania – Corporate Taxation. *Country Tax Guides*. Amsterdam: IBFD.
- Popović, Dejan. 2017. *Poresko pravo*. Beograd: Pravni fakultet Univerziteta u Beogradu.
- Popović, Dejan, Gordana Ilić–Popov. 1/2015. Retroaktivnost zakona u poreskom pravu. *Anali Pravnog fakulteta u Beogradu* 63: 5–22.
- Priručnik za primenu Zakona o porezu na dobit preduzeća*. 2007. Beograd: Ministarstvo finansija – Poreska uprava.
- Qwerin, E. 1994. Advance Ruling: Practice and Legality. Perspective of Sweden. *Proceedings of a Seminar held in Cancún, México, in 1992 during the 46th Congress of the International Fiscal Association*. Deventer: Kluwer.
- Report of the Royal Commission on Taxation*. 1966. Ottawa: Queen's Printer. 5: 138–139.

- Rodriguez Villalba, Gustavo. 1999. Advance Rulings. Uruguay. *Cahier de droit fiscal international* 84b.
- Romano, Carlo. 2002. *Advance Tax Rulings and Principles of Law. Towards a European Tax Rulings System*. Amsterdam: IBFD.
- Schellekens, Marnix. 2020. Netherlands – Corporate Taxation. *Country Tax Guides*. Amsterdam: IBFD.
- Scotchmer, Suzanne, Joel Slemrod. 1/1989. Randomness in Tax Enforcement. *Journal of Public Economics* 38: 17–32.
- Silfverberg, Christer. 1999. Advance Rulings. Sweden. *Cahier de droit fiscal international* 84b.
- Szabó, Ildikó. 2016. *Advance Tax Ruling in the Domestic and International Dimensions*. Thesis of PhD dissertation. Budapest: Pázmány Péter Catholic University Faculty of Law and Political Science.
- Tax Administration 2015. Comparative Information on OECD and Another Advanced and Emerging Economies*. 2015. Paris: OECD. https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/tax-administration-2015_tax_admin-2015-en#page291, poslednji pristup 23. marta 2020.
- Tomić, Zoran R., Dobrosav Milovanović, Vuk Cucić. 2017. *Praktikum za primenu Zakona o opštem upravnom postupku*. Beograd: Ministarstvo državne uprave i lokalne samouprave.
- Tomić, Zoran. 2016. *Predgovor novom Zakonu o opštem upravnom postupku*. Beograd: Službeni glasnik RS.
- Van de Velde, Elly. 2015. „Tax Rulings“ in the EU Member States. Brussels: European Parliament.
- Waerzeggers, Christophe, Cory Hillier. 2016. *Introducing an Advance Tax Ruling (ATR) Regime*. Washington, D. C.: International Monetary Fund
- White Book. Proposals for Improvement of the Business Environment in Serbia*. 2008. 2009. 2013–2019. Belgrade: Foreign Investors Council.
- Žunić Kovačević, Nataša. 1/2016. Prethodna obvezujuća porezna mišljenja – novi institut hrvatskog poreznog postupka. *Zbornik Pravnog fakulteta Sveučilišta u Rijeci* 37: 267–289.

Dejan Popović, PhD

Full Professor
University of Belgrade Faculty of Law

Gordana Ilić-Popov, PhD

Full Professor
University of Belgrade Faculty of Law

PRELIMINARY TAX OPINION: PLAIDOYER FOR ITS REDESIGNING IN SERBIAN TAX LAW

Summary

Advance tax ruling represents a missing link in Serbian tax law. It is aimed at advancement of taxpayers' legal certainty and deals with the tax treatment of their future transactions. By issuing a ruling at the taxpayer's request, the tax administration obliges itself to issue a tax decision with specified content in regard to the particular set of facts. Relying on comparative law method, the authors consider different types of tax rulings, conditions to be met for them to be issued, fee structures, the scope and effects of the rulings' application. While analysing the positions of administrative law scholars in Serbia on the warranty act, the authors strive to establish the legal nature of tax rulings. They point out the shortcomings of the existing system of binding tax opinions in Serbia with the aim of proposing the provisions that should be incorporated into the Tax Administration and Tax Procedure Act.

Key words: *Binding opinion. – Advance tax ruling. – Ruling authority. – Warranty act. – Administrative act.*

Article history:
Received: 31. 5. 2020.
Accepted: 7. 8. 2020.