

Др Дејан Поповић*

Др Гордана Илић–Попов**

ПРЕТХОДНО ПОРЕСКО МИШЉЕЊЕ:
ПЛЕДОАЈЕ ЗА ЊЕГОВО ПРЕОБЛИКОВАЊЕ
У СРПСКОМ ПОРЕСКОМ ПРАВУ

Претходно пореско мишљење је један од ретких пореско-процесних института који представља недостајућу карику у српском пореском праву, док је иначе заступљен у већини савремених држава. Он је првенствено усмерен ка побољшању правне сигурности пореских обвезника, а односи се на порески третман њихових намераваних будућих трансакција. Дајући, на захтев обвезника, претходно пореско мишљење, пореска администрација се обавезује да донесе пореско решење одређене садржине у датој пореској управној ствари. Ослоњцем на компаративноправни метод, аутори разматрају врсте претходних пореских мишљења, услове под којима се она могу издавати, трошкове издавања, као и домете примене и ефекте претходних пореских мишљења. Аутори нарочито настоје да, анализирајући ставове српске управноправне доктрине о гарантном акту, установе правну природу претходног пореског мишљења. Они указују на ограничења постојећег система обавезујућих пореских мишљења у Србији, са циљем да предложи решења која би требало уградити у Закон о пореском поступку и пореској администрацији.

Кључне речи: *Обавезујуће мишљење. – Претходно пореско мишљење. – Издавалац пореског мишљења. – Гарантни акт. – Управни акт.*

* Редовни професор, Правни факултет Универзитета у Београду, *dejan.porovic@ius.bg.ac.rs*.

** Редовна професорка, Правни факултет Универзитета у Београду, *gordana@ius.bg.ac.rs*.

1. УВОД

Рад посвећен порескоправном институту (енг. *advance tax ruling*; фр. *rescrit fiscal*; нем. *verbindliche Auskunft*) који позитивно српско пореско право још увек не познаје у пуном капацитету захтева да се он најпре дефинише и да му се нађе одговарајући назив на српском језику. Мишљења смо да би полазна могла бити дефиниција Организације за економску сарадњу и развој – OECD (*OECD Glossary of Tax Terms*), према којој је реч о мишљењу које је надлежни орган издао, на његов захтев, пореском обвезнику, у писаној форми, које се односи на порескоправне импликације конкретне будуће трансакције и на које се тај обвезник може ослонити. Сматрамо зато да би био адекватан термин „претходно пореско мишљење“.

Током последње трећине 20. века у порескоправној литератури се, с ослонцем на Извештај канадске Картерове (*Carter*) комисије (*Report of the Royal Commission on Taxation 1966*, 138–139), наводи више разлога за увођење претходног обавезујућег пореског мишљења (Ellis 1999, 24–26): (1) подстицање самоопорезивања; (2) успостављање „реципрочнијег“ односа између пореске администрације и пореских обвезника;¹ (3) већа правна сигурност и стимулисање инвестиција (Van de Velde 2015, 6); (4) обезбеђивање веће конзистентности у примени права;² (5) мањи број спорова;³ (6) боља координација у систему.⁴

Према Гиватијевом (*Givati*) мишљењу, одређени разлози могу, међутим, да одврате пореског обвезника од намере да пореском органу поднесе захтев за добијање претходног пореског мишљења (Givati 2009, 16–21): (1) извесност пореске контроле трансакција за које се даје мишљење; (2) претходно пореско мишљење не припремају „стандардни“ порески инспектори него службеници чија је експертиза већа, па је ризик од исхода који би био неповољан за пореског обвезника већи; (3) претходно пореско мишљење има барем *de facto* прецедентно дејство,⁵ док га решење о утврђивању пореза нема, па

¹ Реципроцитет у овом контексту указује на позитивну перцепцију пореских обвезника о вредности користи које добијају од државе којој плаћају порез. Видети о томе Björklund Larsen 2018, 9 и даље.

² И када немају *de iure* прецедентно дејство, претходна пореска мишљења *de facto* ограничавају могућност дискреционог одлучивања пореских органа, јер је у демократском друштву тешко објаснити различито поступање у идентичним ситуацијама. *Hanover Bank vs. Commissioner*, 369 U.S. 672, 686 (1962).

³ Порески орган нема разлог да покрене поступак против обвезника који је поступио према добијеном мишљењу.

⁴ Пореска администрација има више прилика да се изјасни о одређеним питањима него ако дође до управног спора јер тек мањи број предмета заврши пред судом.

⁵ Видети фн. 2.

би, стрепећи од утицаја мишљења на будуће пореске приходе, порески орган могао да оклева да изда мишљење које би било повољно не само по тражиоца, већ и по све оне који се касније буду нашли у сличној ситуацији. Тиватијевим аргументима бисмо додали и период од подношења захтева до издавања мишљења, чија дужина неретко може да буде обесхрабрујућа.

Увођење претходних пореских мишљења подложно је и неким општим ризицима – од ерозије пореске основице (ако би се евентуално издавала нетачна или неодговарајућа мишљења) до својеврсне „приватизације“ пореског права (уколико би се режим претходних пореских мишљења користио за привлачење пореске основице из других држава,⁶ ако би се наплаћивала висока накнада за издавање мишљења која би ограничавала њихову доступност или ако би мишљења остајала ван увида јавности) (Waerzeggers, Hillier 2016, 4).

Упркос таквим упозорењима, претходна пореска мишљења су постала веома распрострањена у садашњем времену. У раду ћемо, ослоњем на компаративноправни метод, размотрити врсте претходних пореских мишљења, услове под којима се она могу издавати и њихове домете, а подврћи ћемо анализи и назнаке настајања тог института у српском пореском праву, настојећи да установимо његову правну природу. На актуелност потребе да се претходно пореско мишљење уведе у српско право са капацитетом који, независно од поменутих ограничења и ризика, има у готово свим европским (и многим ваневропским) државама упућује неопходност унапређења пореског поступка.⁷ Иако се зачеци тог института већ налазе у позитивном српском праву, циљ рада је да се сагледају решења која би се могла увести *de lege ferenda*.

2. ВРСТЕ ПРЕТХОДНИХ ПОРЕСКИХ МИШЉЕЊА И ЊИХОВА ОБЕЛЕЖЈА

Претходна пореска мишљења, дата на захтев пореских обвезника, могу бити обавезујућа или необавезујућа за пореску администрацију. Необавезујућа пореска мишљења се, заправо, не разликују од информативних инструмената, попут памфлета, водича, неформал-

⁶ Порески обвезници могу одлучити да изместе своју делатност у државу чија пореска администрација даје повољна пореска мишљења.

⁷ Према квалитету плаћања пореза (на пример, број сати годишње потребних да би се припремила и попунила пореска пријава и платили порези или да се спроведе повраћај ПДВ-а), као једном од услова за пословање, Србија је рангирана тек на 79. место међу 190 држава обухваћених истраживањем. Видети *Doing Business 2019*, 103–109, 201.

них инструкција, веб-сајтова и сл. (Romano 2002, 4.5.1). Крајем друге деценије 21. века претходно пореско мишљење је постало обавезујуће за пореску администрацију у правима свих 36 држава чланица OECD-а (*Tax Administration* 2015, 289; Van de Velde 2015, 58; Hegawa, Yoshimura, 2019). Од држава чланица Европске уније – ЕУ које нису у OECD-у, обавезујуће дејство има у Румунији и Хрватској, на Кипру и Малти, док га у Бугарској нема (Van de Velde 2015, 57, 59).

Претходна пореска мишљења представљају врсту пореских аранжмана између пореских органа и пореских обвезника.⁸ Износећи став да претходно пореско мишљење потпада под „аранжмане“ између пореских органа и пореских обвезника *не прејудицирамо да такав акт представља управни уговор*. Пошто уговор, па и управни уговор, подразумева сагласност воља уговорних страна,⁹ овде се не тражи сагласност пореског обвезника да би обавезујуће мишљење имало предвиђени правни учинак. Обвезникова улога се исцрпљује у подношењу захтева за доношење претходног пореског мишљења – отуда теза о „аранжману“, а коначни ефекат тог мишљења не мора да буде у интересу ни пореског обвезника ни пореског органа. Циљ је да се оствари принцип законитости, правне сигурности и поступања у доброј вери (Žunić Kovačević 2016, 275). У америчкој литератури се, међутим, може наћи и (прилично циничан) став, критикован с аспекта начела владавине права (Alarie *et al.* 2014, 367–368), да је правна неизвесност стратешки прихватљива за пореске власти, јер се дешава да порески обвезник који није склон ризику плати и већи порез него што би требало, због чега је боље не давати претходно пореско мишљење (Scotchmer, Slemrod 1989, 17).

Пореско мишљење се јавља у форми јавног и приватног. Јавно пореско мишљење подразумева да је објављен став о томе на који начин ће порески орган тумачити одредбе закона (које су нејасне и подложне различитим тумачењима) у спецификованим ситуацијама, при чему су оне релевантне за велики број пореских обвезника, па је зато реч о пореском питању од јавног значаја (*Tax Administration* 2015, 288). Иницијативу за његово доношење може покренути или порески обвезник или порески орган. Оно се среће у свих 37 држава чланица OECD, као и у свих пет држава чланица ЕУ које нису у

⁸ У пракси су могући и претходни ценовни споразуми (енг. *advance pricing agreements*) у области трансферних цена, које, на иницијативу повезаних пореских обвезника, закључују пореске власти инволвираних држава. Видети Поповић 2017, 51–52.

⁹ Претходно пореско мишљење није ни приватноправни уговор. Изједначавање положаја органа управе и пореског обвезника – што приватноправни уговор о поравнању (на који упућује део холандске доктрине) подразумева – одступа од чињенице да у пореском праву доминира јавни интерес, резервисан за законско уређивање. Видети о томе Romano 2002, 2.5.1.

ОЕСД-у (*Tax Administration* 2015, 289; Waerzeggers, Hillier 2016, 10). Јавно пореско мишљење није у фокусу овог рада.

Приватно претходно пореско мишљење доноси се на захтев пореског обвезника да му се разјасни како ће порески орган у конкретном случају применити порески закон на одређену предложену или, евентуално, спроведену¹⁰ трансакцију. Адресат таквог мишљења је увек појединачно одређени порески обвезник; друго је питање да ли став заузет у таквом мишљењу може имати *de facto* утицај на друге обвезнике који се нађу у идентичној чињеничној ситуацији. Жунџић Ковачевић сматра да је приватно претходно пореско мишљење „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). Такву њену оцену бисмо донекле релативизовали: приватно претходно пореско мишљење, кадгод је обавезујуће, делује и „на унутра“, а јавно мишљење садржи информацију за пореске обвезнике о томе какву реакцију могу да очекују од пореског органа уколико је норма која је објашњена примењива на њихову чињеничну ситуацију, те отуда делује и „на ван“. Ако, уз претпоставку да су у захтеву за мишљење чињенице тачно представљене, крајњи исход по тражиоца буде повољнији него што је наведено у мишљењу, пореска администрација ће морати да примени закон који иде тражиоцу у прилог; уколико би, пак, исход био неповољнији, приликом утврђивања пореза мишљење обавезује порески орган.¹¹

Прилично је распрострањена пракса да се приватна претходна пореска мишљења касније објављују, уз поштовање приватности пореских обвезника и тајности података.¹² Објављивање би требало да унапреди транспарентност и да обезбеди правну сигурност и већу конзистентност система обавезујућих пореских мишљења.¹³

Претходна пореска мишљења су последњих година предмет размене обавештења између пореских органа различитих земаља, са циљем сузбијања штетне пореске конкуренције и спречавања ерозије пореске основице. У оквиру BEPS пројекта усвојена је Акција 5:

¹⁰ Уколико је трансакција спроведена, али рок за подношење пореске пријаве још није истекао.

¹¹ <https://www.ato.gov.au/general/ato-advice-and-guidance/>, последњи приступ 1. априла 2020.

¹² У холандском праву је, изузетно, предвиђено објављивање само сажетка мишљења, ако би обвезник ипак могао да се идентификује иако су изостављени његови лични подаци. Видети Romano 2002, 4.6.3.

¹³ Требало би, такође, објављивати и број одбијених захтева за давање претходног пореског мишљења, како би надлежни органи могли да прате функционисање режима давања мишљења. Видети Waerzeggers, Hillier 2016, 5, 8.

Ефикасније супротстављање штетним пореским праксама, узимањем у обзир транспарентности и суштине,¹⁴ у којој посебно место има захтев за увођење обавезне спонтане размене информација у погледу претходних пореских мишљења која се односе на преференцијалне режиме.¹⁵ Од 1. децембра 2019. године за Србију је на снази Конвенција Савета Европе и ОЕСД о узајамној административној помоћи у пореским питањима,¹⁶ те се очекује и размена података о датим пореским мишљењима.

3. ДОМЕТИ ПРЕТХОДНОГ ПОРЕСКОГ МИШЉЕЊА

3.1. Субјективни домети претходног пореског мишљења

Поступак давања приватног претходног пореског мишљења покреће својим захтевом порески обвезник (непосредно или посредством пуномоћника) или порески платаци.¹⁷ У неким порескоправним системима (на пример, у САД и Холандији [Romano 2002, 4.1.2], као и у Хрватској¹⁸) издавалац мишљења је дужан да подносиоцу захтева омогући претходни разговор, како би усмено разјаснили све околности питања које је предмет претходног обавезујућег мишљења. Пошто у упоредном управном праву важи правило да само лица на чија права, обавезе или правне интересе може да утиче исход управног поступка имају право да захтевају издавање управног акта или вршење управне радње,¹⁹ право иницирања поступка давања приватног претходног пореског мишљења је због тога ограничено само на физичка и правна лица која имају такве правне интересе. То право најчешће имају не само резидентни, него и нерезидентни порески обвезници,²⁰ и то чак и они потенцијални, који тек разматрају свој улазак на тржиште државе од чијег надлежног органа траже прет-

¹⁴ Видети *Countering Harmful Tax Practices More Effectively, Taking into Account Transparency and Substance* 2015, 45 и даље.

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 *Службени гласник РС – Међународни уговори* 8/19. До 19. фебруара 2020. године Конвенција је приступило 136 држава и јурисдикција.

¹⁷ У случају пореза по одбитку када је дужан да обрачуна и плати порез.

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

¹⁹ Закон о општем управном поступку – ЗУП, *Службени гласник РС* 18/16, 95/18, чл. 44, ст. 1.

²⁰ Јер би се, у супротном, кршиле одредбе о забрани дискриминације из уговора о избегавању двоструког опорезивања кадгод је нерезидент држављанин друге државе уговорнице.

ходно пореско мишљење.²¹ Подносилац захтева мора да приложи документацију којом поткрепљује чињеничне наводе из захтева, а понекад се од њега тражи да се у захтеву позове на управну или судску праксу или на друге изворе у којима је став према предложеној трансакцији неповољан (Ellis 1999, 30), па чак и да (на пример, у неким ситуацијама у САД) приложи нацрт мишљења (Romano 2002, 4.2.3). Тражени високи квалитет захтева за издавање мишљења је „цена“ која се мора платити за могућност да се добије мишљење (Qwerin 1994, 44).

Захтев за постојање стварног интереса да би се имало право на иницирање поступка давања мишљења неупитно се сматра „одговарајућим ‘филтером’ за ефикасност система мишљења“ (Romano 2002, 4.1). Међутим, ограничења се могу појавити и с обзиром на области за које се претходно пореско мишљење може тражити, о чему ће бити више речи касније.

3.2. Објективни домети претходног пореског мишљења

Већ је поменуто да се претходно мишљење може дати само у односу на будућу трансакцију.²² Код трансакција са моменталним извршењем, које се закључују у одређеном тренутку у времену (на пример, испорука добара), линија временског разграничења је јасна (моменат отпочињања слања примаоцу). Међутим, остаје недоумица до када се у случају периодичних трансакција (на пример, улагања у обвезнице које сваке године дају принос) или сложених трансакција које произлазе из многих чињеница, али се сматрају јединственом трансакцијом (на пример, реорганизација групе компанија), може поднети захтев за мишљење. Сагласни смо са Романом, који сматра да би захтев требало поднети најдаље до момента до када порески обвезник може да следи било коју интерпретативну опцију која му *in abstracto* стоји на располагању (Romano 2002, 4.2.2).²³ Тако посматра-

²¹ Остаје дилема како поступити уколико захтев за мишљење истакне лице које жели да преузме резидентну компанију, који се односи на порескоправне последице непријатељског преузимања по циљну компанију. Проблем је у томе што то лице није порески обвезник на кога би се претходно пореско мишљење односило; оно није у стању ни да достави информације на основу којих би надлежни орган могао да донесе мишљење, а да не „узбуни“ циљну компанију. Упоредити Ellis 1999, 32.

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

²³ Примера ради, порески обвезник започне улагање у основна средства; законом су предвиђени услови за пореско ослобођење да улагање мора да прелази 1 милијарду динара и да обвезник мора да запосли најмање 100 нових радника. Он има право да тражи мишљење докле год су могуће различите интерпретације нормe (на пример, да ли одједном мора да запосли свих 100 радника или то може учинити током дужег периода итд.). Када постане могућа само једна интерпретација, обвезник више нема право да тражи мишљење.

но, захтев би могао да буде предат и након започињања трансакције, али пре него што је обвезник поднео пореску пријаву у коју је унео податак о тој трансакцији.

Претходна пореска мишљења се могу давати за (скоро) сва пореска питања (отворени системи) или само за одређена питања (затворени системи) (Romano 2002, 4.2). У оба случаја постоје одређена ограничења, која се најчешће приказују путем негативне листе (питања на која се не дају мишљења) или позитивне листе (питања за која се мишљења могу дати).

Негативне листе не могу да буду свеобухватне, али ослобађају пореске власти обавезе да образлажу разлоге због којих нису дале мишљење за одређена питања и, такође, остављају им одређени простор да могу да одбију да дају мишљење и за питања која у њима нису наведена (Ellis 1999, 31). На негативним листама су најчешће питања која се налазе на разматрању пред судом (на пример, подложност предвиђене трансакције кривичноправном кажњавању), питања која су раније била предмет пореске контроле тог истог пореског обвезника, хипотетичка питања (пошто интерес лица које тражи претходно пореско мишљење мора бити стваран) и др. (Ellis 1999, 31).²⁴ У неким порескоправним системима од тражиоца се захтева да сам предложи како би требало да изгледа правно тумачење питања за које тражи мишљење,²⁵ што би захтевало његово додатно претходно ангажовање, које га може одвратити од намере да тражи мишљење.

У мањем броју правних система постоји позитивна листа са питањима за која се може захтевати пореско мишљење. У Холандији, на пример, међународно претходно обавезујуће пореско мишљење може да се тражи само ако тражилац има економску тачку везивања (*economic nexus*) у Холандији, тј. ако у њој, уз довољан број ангажованих лица на нивоу групе компанија, обавља одређене пословне активности,²⁶ под условом да те активности обавља за свој рачун и на свој ризик и да су оне сразмерне функцији коју има у оквиру групе компанија (Schellekens 2020, 1.8.4). Позитивна листа је, међутим, употпуњена негативном: право на добијање мишљења биће ускраћено ако је одлучујућа сврха трансакције избегавање холандског или иностраног пореза или уколико се мишљење односи на непосредне трансакције с ентитетима који су резиденти јурисдикција са

²⁴ Америчка Служба унутрашњих прихода (*Internal Revenue Service – IRS*) сваке године објављује своју ажурирану негативну листу. Видети Culberston, Halphen 1999, 644.

²⁵ Видети, на пример, за италијанско право: <https://www.agenziaentrate.gov.it/portale/web/english/nse/business/advance-rulings>, последњи приступ 27. марта 2020.

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

ниским порезима (Schellekens 2020, 1.8.4.). И у Хрватској је до 2019. године била прописана позитивна листа, која је допуштала давање мишљења у вези са: (1) поделом претходног пореза код ПДВ-а; (2) применом пореских прописа у случајевима великих инвестиционих пројеката; (3) утврђивањем основице пореза на добит при статусним променама; (4) применом пореских уговора; (5) пореским третманом пословних активности које нису уобичајене нити упоредиве са пословним активностима које се обављају на подручју Хрватске.²⁷ Док је важила, била је употпуњена негативном листом, која је од 2019. године остала једина. Према њој, мишљење се не даје ако: (1) се захтев подносиоца односи на предмет започете пореске контроле, судског поступка или поступка поводом правних лекова; (2) се захтев односи на опште или хипотетичко питање; (3) из садржаја захтева произлази да подносилац нема стварну намеру да предузме пословне активности које су предмет захтева; (4) је реч о предмету захтева о којем се иначе одлучује у оквиру права на приступ информацијама;²⁸ (5) до дана подношења захтева нису уплаћени трошкови издавања мишљења, односно подмирени други додатни трошкови.²⁹

Посебно се намеће питање рока у којем је издавалац мишљења дужан да одговори на захтев. Ако не буде наведен било који рок, то би могло практично да значи да надлежни орган има дискреционо право да мишљење уопште и не изда. Међутим, у зрелим демократским државама, попут Канаде, у чијим прописима рок није предвиђен, поступа се по редоследу пријема захтева и примењује правило о разумности рока (стандард је 90 радних дана у 80% случајева).³⁰ У САД, где такође није прописан рок за давање мишљења, IRS има обавезу да у року од 21 дана од дана пријема захтева контактира подносиоца, са прелиминарном назнаком да ли ће мишљење бити у складу с подносиоцевим захтевом, супротно од његових очекивања или уопште неће бити дато (Romano 2002, 4.4; Culberston, Halphen 1999, 635). Ни у Чешкој није прописан рок већ се примењује законска одредба према којој пореска администрација треба да поступа без неоправданог одлагања (Bartes 2019, 160). Преовлађују, ипак, правни системи у којима је законом одређен рок у којем, по пријему захтева, надлежни орган треба да да мишљење: три месеца у Белгији (Onkelinx 1999, 245) и Румунији (Pora 2020, 1.11.7), 90 дана (уз могућност

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>, последњи приступ 29. марта 2020.

продужења за још 45 дана, а изузетно и дуже) у Хрватској,³¹ 150 дана у Португалији (Waerzeggers, Hillier 2016, 10), шест месеци у Немачкој³² итд. Карактеристично је решење из италијанског права, у којем се сматра да је обвезникова интерпретација садржана у захтеву прећутно прихваћена, уколико надлежни орган не изда мишљење у року од 90 дана од дана пријема захтева (уз могуће продужење рока за 60 дана ради разјашњења одређених питања).³³

Временска димензија је релевантна и за дужину важења изда-тог мишљења. Примера ради, у САД пореско мишљење важи све док га IRS евентуално не повуче или измени (Culberston, Halphen 1999, 641). Временског ограничења нема, такође, ни у Хрватској. Међутим, у неким државама постоји рок: у белгијском праву мишљење престаје да важи ако је тражилац у свом захтеву навео период у којем ће се описана трансакција реализовати, а она се у том року не изврши (Onkelinx 1999, 246); у Канади, пак, издавалац у претходном мишљењу наводи рок у којем трансакција мора да се обави уколико тражилац жели да се позове на то мишљење (Lord, Sherman 1999, 287); у Чешкој је прописан рок од три године од дана када је претходно пореско мишљење издато (Bartes 2019, 160).

4. ИЗДАВАЛАЦ ПРЕТХОДНОГ ПОРЕСКОГ МИШЉЕЊА И ЊЕГОВЕ ОБАВЕЗЕ

У разматрању питања који је орган, односно тело надлежно да даје претходно пореско мишљење *prima facie* се намеће одговор да је то пореска администрација, а такво решење је и најзаступљеније (Немачка, Француска, Финска, Чешка и др.) (Szabó 2016, 11). С обзиром на статус који пореска администрација има у односу на министарство финансија,³⁴ у неким државама (попут Мађарске) издавалац пореског мишљења је то министарство (Szabó 2016, 11). Разлике постоје и у степену централизације издавања мишљења, који може бити друкчији у сложеним државама (са надлежностима федералних јединица за увођење, утврђивање и наплату појединих пореза), па и у унитарним код којих постоје надлежности јединица локалне самоуправе за поједине порезе. Међутим, многе трансакције могу бити

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.agenziaentrare.gov.it/portale/web/english/nse/invest-in-italy/advance-tax-ruling>, последњи приступ 31. марта 2020.

³⁴ У Србији је Пореска управа органа управе у саставу Министарства финансија. Видети Закон о пореском поступку и пореској администрацији – ЗПППА, *Службени гласник РС* 80/02, ..., 86/19, чл. 1, ст. 2.

симултано подвргнуте већем броју пореза (на пример, статусна промена отвара питања пореског третмана порезом на добит правних лица, порезом на дивиденде и капиталне добитке акционара, ПДВ-ом, порезом на имовину, таксама и др., при чему неки од тих фискалитета могу припадати супцентралним нивоима власти), па би једино централизација политике давања мишљења могла да обезбеди испуњење сврхе института претходног пореског мишљења. Таква закључак, према нашем мишљењу, важи и за порезе само једног нивоа власти или, пак, само за један порез: принцип једнакости у опорезивању био би озбиљно нарушен ако би се препустило да свака (за пореског обвезника надлежна) филијала Пореске управе даје претходно мишљење.

У неким државама, мада ређе, претходна пореска мишљења даје стручно тело које није у саставу министарства финансија ни пореске управе. Издвојићемо пример Шведске, у којој постоји посебан Одбор за претходна пореска мишљења (*Skatterättsnämnden*), независан од пореског органа, чије чланове именује Влада, при чему су председници два постојећа одељења (за непосредне и за посредне порезе) постављени из реда судија, са пуним радним односом у Одбору, док су остали чланови стално запослени у другим органима, судовима или компанијама. Европски суд правде је својевремено заузео став да, упркос саставу и статусу у односу на порески орган, шведски Одбор за претходна пореска мишљења делује као орган управе када издаје претходно обавезујуће мишљење које служи интересима пореског обвезника јер може боље да планира своје активности, а није позван да решава спор, те отуда не представља суд или трибунал у смислу тадашњег чл. 177 Споразума о Европској заједници (садашњег чл. 267 Споразума о функционисању ЕУ).³⁵

5. ТРОШКОВИ ДАВАЊА ПРЕТХОДНОГ ПОРЕСКОГ МИШЉЕЊА

Услуга коју надлежни орган пружа пореском обвезнику дајући му мишљење о порескоправним последицама његове будуће трансакције претпоставља одређене трошкове. Отуда се поставља питање да ли је треба третирати као редовну подршку обвезнику (који има право на правну сигурност) како да испуни своју пореску обавезу, у којем случају он не би сносио трошкове,³⁶ или је, пак, реч о посебној услузи која се пружа на захтев одређеног лица. У том

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

³⁶ Као да је, на пример (а није), реч о праву пореског обвезника (из чл. 24, ст. 1, тач. 1 ЗПППА) на бесплатно добијање информација о пореским прописима из којих произлази његова пореска обавеза.

другом случају, подносилац захтева би требало да плати трошкове (који се најчешће везују за број сати утрошених за израду мишљења) и тада би то, заправо, била (административна) такса. Плаћање таксе би, према нашем мишљењу, начелно могло да угрози неутралност и принцип једнаког приступа мишљењима свих обвезника, а не треба пренебрегнути ни то да се накнадним објављивањем мишљења пружа корист и осталим обвезницима (који нису платили таксу), а не само оне које тражио мишљење.³⁷ С аспекта ефикасности и економичности, обавеза плаћања таксе би могла да допринесе смањењу броја поднетих захтева, што је посебно значајно у почетним фазама увођења система претходних мишљења, када су капацитети даваоца мишљења ограничени. Сем тога, „корист“ коју обвезник има од мишљења у смислу порескоправне сигурности за обављање одређене трансакције, по правилу, превазилази трошкове таксе. Коначно, ако се висококвалификовани службеници у пореској управи или министарству финансија преусмере на припремање претходних пореских мишљења, оправдано је да лица којима су она намењена покрију те трошкове, а не државни орган којем би ти трошкови додатно отежали обављање осталих функција из његове надлежности (Waerzeggers, Hillier 2016, 8). У многим пореским системима (САД, Данска, Финска, Шведска, Естонија, Пољска, Грчка, Хрватска³⁸) (Waerzeggers, Hillier 2016, 10) уведена је такса за услугу давања претходног пореског мишљења.

Имајући у виду позитивне екстерне ефекте претходних пореских мишљења, сматрамо да су могућа два приступа превазилажењу тог проблема. Према првом, тражиоцу мишљења би требало дати субвенцију за таксу коју је платио, чији би износ одговарао учешћу користи трећих лица у користи тражиоца, а највише до висине плаћене таксе. Фискални ефекти таквог приступа били би, међутим, неповољни јер би временом цео износ таксе могао бити враћен тражиоцу. Ако је, примера ради, захваљујући добијеном мишљењу тражилац остварио корист (у уштеђеном порезу, избегнутим трошковима новчаних казни, камата и вођења спора и сл.³⁹) у износу од 1.000.000

³⁷ У Холандији, Белгији и Аустралији таква такса се не наплаћује. Видети Waerzeggers, Hillier 2016, 8.

³⁸ Примера ради, у Хрватској су трошкови издавања претходног пореског мишљења прописани у распону од 5.000 куна (око 650 ЕУР) до 30.000 куна (око 4.000 ЕУР), зависно од обвезничког прихода исказаног у последњој пореској пријави. Видети *Pravilnik o provedbi Općeg poreznog zakona*, čl. 16. Тај критеријум није, према нашем мишљењу, прихватљив, јер је (опорезиви) приход подносиоца захтева без значаја за одређивање висине трошка који је имао државни орган, а који је, пре свега, условљен бројем радних сати утрошених за припрему мишљења.

³⁹ У Немачкој се, према чл. 89, ст. 3–7. *Abgabenordnung*-а, такса обрачунава на основу вредности (користи) коју за тражиоца има мишљење које му се даје, и то по стопи од 1% (при чему се такса не наплаћује ако је вредност мања од 10.000 евра).

динара, а други порески обвезник поступајући по том објављеном мишљењу остварио уштеду од 800.000 динара, тражиоцу мишљења би могло да буде враћено 80% плаћене таксе. Уколико укупне уштеде других обвезника прелазе корист тражиоца, субвенција би износила 100% плаћене таксе. Подзаконским актом би требало ближе уредити поступак плаћања и повраћаја таксе, као и обавезу трећих лица да пријаве да су користила објављено претходно пореско мишљење дато обвезнику који је за ту услугу платио предвиђену таксу.⁴⁰ Према другом приступу, који се заснива на заштити интереса фискаса, порески обвезници који накнадно искористе пореско мишљење за које је тражилац платио таксу били би дужни да ту чињеницу наведу у пореској пријави⁴¹ и да, по решењу Пореске управе, плате утврђену таксу.

6. ПРАВНЕ ПОСЛЕДИЦЕ ПРЕТХОДНОГ ПОРЕСКОГ МИШЉЕЊА

У највећем делу света претходна пореска мишљења су обавезујућа за пореску администрацију. Пошто је у већини држава обезбђена и судска контрола рада управе, треба размотрити ефекте претходних пореских мишљења на судове. Ретке су, али ипак постоје, ситуације у којима она обавезују и пореског обвезника, па ћемо зато прво анализирати њихов утицај на тражиоце мишљења.

6.1. Утицаји на тражиоце претходног пореског мишљења

Уколико је мишљење дато у складу с обвезниковим очекивањима, природно је да ће он поступити по њему. Ако је, пак, мишљење за њега неповољно, могућа су два сценарија. Први је „покоравање“, а на такав избор ће утицати околност да се порески орган претходно упознао с обвезниковом намераваном трансакцијом и прецизирао њене порескоправне импликације, што ће, поновимо, повећати вероватноћу пореске контроле. У Аустралији је, чак, прописана додатна „аутоматска“ новчана казна у висини од 15% до 90% од мање

Ако надлежни орган нађе да је вредност коју је тражилац навео неверодостојна, сам ће је проценити, а ако то није могуће, наплатиће се такса заснована на броју ангажованих радних сати за припрему мишљења по стопи од 50 евра за сваких пола сата, при чему се такса не наплаћује ако је утрошено мање од два сата рада.

⁴⁰ У Србији се *de lege lata* за захтев за давање тумачења, објашњења и мишљења о примени републичких прописа наплаћује такса у износу од 13.020 динара (правном лицу и предузетнику), односно 1.600 динара (физичком лицу). Закон о републичким административним таксама, *Службени гласник РС* 43/03, ..., 90/19, Тарифни број 2.

⁴¹ Законодавцу остаје могућност и да пропише порески прекршај за пропуштање да се та чињеница наведе у пореској пријави.

плаћеног пореза, уколико порески обвезник игнорише добијено неповољно претходно пореско мишљење и ипак спроведе описану трансакцију (Fullerton 1999, 208).⁴² Други сценарио је промена трансакције како би се избегло чињенично стање на које би се, ако се не жели ризиковати санкција, морао применити неповољан порески третман наложен у мишљењу.

У италијанском праву је, у ситуацији када дође до спора због тога што је порески обвезник реализовао трансакцију која је била предмет његовог захтева, на који је добио за њега неповољно мишљење по којем није поступио, терет доказивања на њему. Он мора да докаже неконзистентност пореског акта, те је порески орган ослобођен образлагања било којег става из свог мишљења. Пребацивање терета доказивања на обвезника онемогућава остварење примарног циља, а то је да се пореском обвезнику обезбеди сигурност коју он очекује да добије од пореске администрације у претходном мишљењу (Romano 2002, 4.5.2.2).

6.2. Утицаји на порески орган

Претходна пореска мишљења су обавезујућа за пореску администрацију у погледу питања наведених у захтеву тражиоца и у периоду свог важења (ако је прописан).⁴³ Отуда је неспорно да ће мишљење престати да важи уколико се покаже да је трансакција спроведена на начин који се разликује од описа чињеница који је дат у захтеву за мишљење, ако су неке чињенице биле изостављене или није испуњен услов који је евентуално садржан у мишљењу. Оно престаје да важи и када се промени пропис на којем се мишљење заснивало⁴⁴ (а та промена би утицала на садржину мишљења). Тај престанак важења није резултат протекла прописаног рока, о чему је већ било говора, него измене правног оквира у коме се одвија опорезиви догађај. Дејство уклањања мишљења у том случају не би требало да буде ретроактивно. Другим речима, уколико је трансакција започета пре промене прописа, опорезивање би од момента када је трансакција покренута до момента ступања на снагу измењених прописа требало да се спроведе према датом мишљењу; порескоправни третман трансакције у времену од када је на снази нови пропис морао би да се усклади са њим, што би значило да је у том делу реч о ретроспективности новог прописа.⁴⁵

⁴² Данас у Новом Јужном Велсу, <https://www.revenue.nsw.gov.au/about/terms-and-conditions/interest-and-penalty-tax>, последњи приступ 15. маја 2020.

⁴³ У Белгији су за пореску администрацију обавезујућа само она мишљења која су повољна за обвезника. Видети Onkelinx 1999, 252.

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

⁴⁵ За појмове ретроактивности и ретроспективности закона, видети Поповић, Илић-Попов 2015, 9–12.

Постоји, међутим, неколико правних система у којима је начелна обавезност мишљења донекле релативизиована. Тако је у пракси немачког *Bundesfinanzhof*-а постављен захтев да је за обавезујуће дејство претходног пореског мишљења по пореску администрацију неопходно да порески обвезник докаже да не би применио трансакцију да није добио мишљење које је сматрао обавезујућим (De Paiva Manso Bastos dos Santos 2015, 63). Из упоредне анализе би се могло закључити да се у релативизацији обавезности највише одмакло у америчком праву, где IRS може да измени или повуче претходно пореско мишљење (*letter ruling*) уколико утврди да је нетачно или да више не одговара текућим ставовима IRS-а. О томе, по правилу, обавештава тражиоца, осим ако је мишљење измењено или повучено због измена у закону, накнадног доношења уредбе, објављивања новог мишљења, ратификације пореског споразума или одлуке Врховног суда САД (Culberston, Halphen 1999, 641–642). Измена, односно поништавање мишљења могу деловати и *ex tunc*, мада „у ретким и неуобичајеним околностима“ (Bittker 1992, 110–151). Ако је порески обвезник поступао у доброј вери и чињенице спроведене трансакције одговарају онима наведеним у захтеву за мишљење, ретроактивност се неће применити.⁴⁶

Имајући у виду да је реч о *приватном* претходном пореском мишљењу, обавезност се непосредно односи на обвезникову ситуацију коју мишљење покрива, а не и на трансакције других обвезника код којих је чињенично стање исто као оно које је у мишљењу представљено. Утицај на друге (идентичне) трансакције може да буде само последица примене начела легитимних очекивања, ако је то мишљење било објављено, с тим што, уколико се промени пракса пореског органа, решења у складу са новом „политиком“ треба да имају *ex tunc* дејство.

Можемо се сложити с Елисовим (*Ellis*) закључком да се *de facto* прецедентан (у системима европског континенталног права) или *de iure* прецедентан (у *common law* системима)⁴⁷ ефекат претходног пореског мишљења може пре сматрати предношћу него недостатком,⁴⁸ јер би „транспарентни и конзистентни систем мишљења могао...

⁴⁶ Порески обвезник има право да се обрати IRS-у с образложеном молбом да измена или поништавање датог претходног мишљења не буду са ретроактивним дејством. Видети Culberston, Halphen 1999, 642.

⁴⁷ У америчком праву IRS може да одступи од својих прецедентних мишљења једино ако образложи разлоге због којих се то чини. Видети Romano 2002, 5.3.1.1.

⁴⁸ Недостатак се огледа у томе што би корист уживао и порески обвезник који није платио таксу за пружену услугу давања мишљења, а постоји и бојазан од неконтролисане ерозије пореске основице код тешко процењивог броја обвезника, при чему се на њу не сме отворено позивати јер је објављено мишљење створило легитимна очекивања.

учинковито доприносити унапређењу управе и тумачења пореског права“ (Ellis 1999, 44).

6.3. Утицаји на суд

Уставни принцип поделе власти објашњава због чега претходно пореско мишљење не ствара обавезујуће ефекте по судове, независне и самосталне у свом раду, који одлучују у пореским стварима. Претходно пореско мишљење садржи став пореске администрације о одређеном питању и може само да послужи суду да боље разуме како порески орган, као тужени у управном спору, тумачи неку норму која се примењује на чињенице које је предочио тужилац – порески обвезник.

Претходно је питање да ли је уопште допуштено водити управни спор против неповољног претходног пореског мишљења. Начелно гледано, треба разликовати право на тужбу против таквог мишљења од права на тужбу против коначног решења које није донето сагласно обавезујућем претходном мишљењу. Ово друго право произлази из правно обавезујуће природе претходног пореског мишљења. Што се, пак, тиче првог, право на тужбу у управном спору против неповољног претходног пореског мишљења може се срести у неким порескоправним системима, попут шведског (Silfverberg 1999, 567)⁴⁹ или аустралијског (Fullerton 1999, 201). Ако се систем претходних пореских мишљења сматра „услужним сервисом“ пореским обвезницима, нема потребе уводити двоструки режим правне заштите за обвезника (прво у односу на мишљење, а затим у односу на пореско решење); таква солуција би само одуговлачила поступак јер незадовољни обвезник може просто да занемари мишљење, спроведе планирану трансакцију, суочи се са пореским решењем и по његовој коначности поведе спор пред судом. Ако се, међутим, систем претходних пореских мишљења посматра као део целокупног пореског система, у функцији унапређења права пореских обвезника, жалба на неповољно мишљење и каснија тужба могле би се сматрати правним средствима која доприносе обезбеђивању јасноће у тумачењу значајних питања (Ellis 1999, 40). Законодавци су се у многим државама позивали на административну и правну неизводљивост остваривања права на жалбу против претходних пореских мишљења,⁵⁰ чиме су показали своју преференцију према првом приступу (Белгија [Onkelinx 1999, 246], Чешка [Bartes 2019, 160], Естонија [Lätt 2007], Нови Зеланд [Kuperus, Prebble 1999, 539] и др.). И наше је мишљење такво.

⁴⁹ Пошто претходно пореско мишљење у Шведској доноси независни Одбор, право на тужбу има и пореска администрација, а не само порески обвезник.

⁵⁰ Видети више Advance rulings by the tax authorities at the request of a taxpayer 1965.

7. МИШЉЕЊА МИНИСТАРСТВА ФИНАНСИЈА У СРПСКОМ ПОРЕСКОМ ПРАВУ

У српском праву су мишљења која издаје орган управе заступљена више деценија; она су веома бројна нарочито у пореском праву, а с обзиром на то да је у тој области судска пракса недовољно развијена, мишљења Министарства финансија представљају најзначајније сведочење о начину на који се тумаче и примењују порески закони.

Чланом 80 ЗДУ⁵¹ прописано је да су на захтев физичких или правних лица органи државне управе дужни да дају мишљења о примени одредаба закона и других општих аката, у року од 30 дана. При томе, мишљења органа државне управе нису обавезујућа.⁵² Међутим, почев од 30. маја 2013. године на снази је новелирани чл. 11, ст. 3 ЗПППА,⁵³ који предвиђа да су, ради обезбеђења јединственог спровођења прописа из надлежности Министарства финансија, акти (објашњења, мишљења, инструкције, упутства и сл.) о примени тих прописа које даје министар финансија, односно лице које он овласти, обавезујући за поступање Пореске управе.

Иако је, сходно принципу *lex specialis derogat lege generali*, одредба чл. 11, ст. 3 ЗПППА значила да ће мишљења Министарства финансија, издата на захтев физичких или правних лица, бити обавезна за Пореску управу (као орган управе у саставу тог министарства), Савет страних инвеститора је већ 2014. године реаговао и затражио да се чл. 80 ЗДУ измени на начин да се отклони свака правна несигурност у погледу тога да ли су мишљења министарства правно обавезујућа ако тако прописује посебни закон. Сем тога, предлагано је да се у Пореској управи уведе механизам унутрашње контроле примене обавезујућих мишљења Министарства финансија (*White Book* 2014, 126). Власти, међутим, нису реаговале на те захтеве, вероватно сматрајући да је принцип *lex specialis derogat lege generali* довољан да отклони недоумице.

У вези с увођењем института мишљења Министарства финансија које је обавезујуће за поступање Пореске управе два се питања

⁵¹ Закон о државној управи – ЗДУ, *Службени гласник РС* 79/05, 101/07, 95/10, 99/14, 30/18, 47/18.

⁵² Чланом 70, ст. 3 ранијег ЗДУ (*Службени гласник РС* 20/92, ..., 49/99) било је предвиђено да се објашњењем даје мишљење које се односи на примену појединих одредаба закона и других прописа. Закон се није изјашњавао о обавезности објашњења, али пошто је за остале правне акте органа државне управе (правилнике, наредбе, упутства, решења и инструкције) била прописана обавезност, могло се *a contrario* закључити да објашњења нису имала правну обавезност.

⁵³ Закон о изменама и допунама Закона о пореском поступку и пореској администрацији, *Службени гласник РС* 47/13, чл. 4.

морају поставити. Прво се односи на разлоге због којих се појавила потреба да се у ЗПППА предвиди одступање од општег правила да мишљења органа државне управе нису обавезујућа (ни за порески орган ни за трећа лица). Друго се тиче домета датог мишљења које обавезује Пореску управу у пореском поступку.

Одговор на прво питање треба потражити у неусаглашености која се временом појавила између Пореске управе и Министарства финансија у чијем се саставу она налази. Мишљења Министарства, иако необавезујућа у смислу чл. 80 ЗДУ, имала су јак фактички утицај на поступање Пореске управе, посебно у периодима када је у коалиционим владама иста странка контролисала и Министарство финансија и руководство Пореске управе. Несугласице су, по правилу, избијале када је на место министра финансија долазио припадник друге странке, при чему се неко време задржавала постојећа кадровска структура у Пореској управи. О фрикцијама сведочи мишљење Министарства финансија РС 430–07–00134/2008–04 од 14. августа 2008. године, у којем се понавља став из ранијег Мишљења 414–00–0045/2007–04 од 5. марта 2007. године да „у случају када физичка лица – постојећи акционари зависних друштава замењују своје акције у њима за емитоване акције Енергопројект холдинга а.д. може доћи до капиталног добитка“. Међутим, на крају Мишљења из 2008. године налази се формулација упућена тражиоцу: „У погледу ваше примедбе која се односи на поступање организационих јединица Пореске управе у погледу пореског третмана прихода по основу капиталног добитка оствареног у предметном случају, обавештавамо вас да ће, у оквиру надлежности овог министарства, бити предузете активности како би се обезбедило уједначено поступање пореског органа.“

Повремене несугласице наставиле су се све до краја прве деценије 21. века. С једне стране, у *Приручнику за примену Закона о порезу на добит предузећа*, који је издала Пореска управа, наводи се да је „приручник... интерни обавезујући документ Пореске управе за практичну примену..., припремљен са циљем да обезбеди јединствено поступање у поступку пореске контроле...“ (2007, 12). С друге стране, ваља истаћи да је Савет страних инвеститора још 2008. године тражио да се размотри увођење института претходног обавезујућег пореског мишљења (употребљен је израз *binding ruling*) у српски порески систем, „што би обезбедило виши ниво сигурности за српске пореске обвезнике, посебно у областима где се показало да постоје контроверзе у пракси, али представљало и додатни извор смерница за практичну примену српских пореских закона“ (*White Book* 2008, 57). То је поновљено и у *Белој књизи* Савета страних инвеститора за 2009. годину (*White Book* 2009, 76). Када је коначно, поменутом

допуном чл. 11, ст. 3 ЗПППА, прописано да су мишљења Министарства финансија обавезујућа за поступање Пореске управе, то је констатовано у *Белој књизи* за 2013. годину, уз напомену да је до тога дошло са циљем хармонизовања примене прописа из надлежности Министарства финансија (*White Book* 2013, 117). *Бела књига* за 2014. годину садржи препоруку да се предвиде одговарајуће казне за одговорна лица која у прописаном року од 30 дана не издају тражени *binding ruling* (*White Book* 2014, 126),⁵⁴ што указује на неефикасност у испуњавању обавезе из чл. 80 ЗДУ, односно чл. 11, ст. 3 ЗПППА. У *Белој књизи* за 2018. годину понавља се упозорење да се поменути рок не поштује (на мишљење се често чека и више од годину дана), а затим се наводи да Пореска управа примењује обавезна мишљења која нису објављена и отуда порески обвезници за њих не знају, што нарушава правну сигурност. Препоручено је⁵⁵ да се у Пореској управи уведе механизам интерне контроле који би се старао о примени обавезних мишљења Министарства финансија (*White Book* 2018, 156, 159). У *Белој књизи* за 2019. годину предлаже се да мишљења Министарства финансија буду обавезујућа само ако су објављена и тако учињена доступним свим странама у порескоправном односу (*White Book* 2019, 154). Све то нас наводи на закључак да се одредбом чл. 11, ст. 3 ЗПППА није до краја изашло у сусрет очекивањима пословне заједнице: на мишљења се предуго чека, Пореска управа их понекад не примењује, а многа мишљења карактерише нетранспарентност.

Поменутом допуном чл. 11 ЗПППА из 2013. године отворило се и друго питање: да ли мишљење садржи само тумачење прописа или замењује управни рад Пореске управе у појединачној пореској ствари? Можемо се сложити са ставом да се „мантром“ (Поповић 2017, 62–63) у виду позивања на начело фактицитета из чл. 9 ЗПППА, којом Министарство финансија годинама завршава своја мишљења (и пре и после 2013. године),⁵⁶ „шаље (између осталог – *nap. aut.*) порука да су мишљења Министарства финансија употребљива само у мери у којој се чињенична подлога, која је служила као основ за тумачења која су у њима садржана, може уподобити стварном чињеничном стању у конкретном пореском случају“

⁵⁴ Такав предлог је поновљен и у *White Book* за 2015. (143), 2016. (173), 2017. (203) и 2019. годину (154).

⁵⁵ Исти предлог је постојао и у *White Book* за 2014. (126).

⁵⁶ Формулација готово увек гласи: „Указујемо (напомињемо) да, сагласно начелу фактицитета, Пореска управа у сваком конкретном случају утврђује све чињенице које су од значаја за опредељење пореског третмана..., сагласно чл. 9 Закона о пореском поступку и пореској администрацији.“ Упоредити, на пример, Мишљење Министарства финансија РС 430–00–132/2016–04 од 25. априла 2016. године; Мишљење Министарства финансија РС 414–00–30/2011–04 од 4. јула 2012. године; Мишљење Министарства финансија РС 413–00–2534/2010–04 од 1. септембра 2010. године и др.

(Костић 2016, 120). Издавалац мишљења не може, дакле, да преузме надлежност Пореске управе, која је дужна да својим управним актом⁵⁷ мериторно реши појединачну пореску ствар (Костић 2016, 120–121). Додали бисмо да Пореска управа не сме да преиспитује материјалноправну законитост мишљења, али има обавезу да утврди чињенично стање, упореди га с описаним приликом формулисања захтева за обавезујућим мишљењем и испита да ли постоји неки од изузетака који би мишљење могли да учине необавезујућим, попут промене закона.

8. ДИЛЕМЕ О ПРАВНОЈ ПРИРОДИ ГАРАНТНОГ АКТА

Обавезност пореских мишљења Министарства финансија за поступање Пореске управе, уз поменуте недостатке, функционише у српском пореском праву већ седам година. Није могуће, међутим, отети се утиску да је обавезујуће мишљење из чл. 11, ст. 3 ЗППА остало неуклопљено у системски оквир и да проблеми у примени настају управо из тог разлога. „Врата“ која воде ка њиховом превазилажењу одшкринута су доношењем новог ЗУП-а, али је том приликом (и у међувремену) пропуштено да се она широм отворе.

Године 2016. у ЗУП је уграђен институт гарантног акта, па је под управно поступање, осим доношења управних аката, закључења управних уговора, предузимања управних радњи и пружања јавних услуга, подведено и доношење гарантних аката.⁵⁸ Чланом 18 ЗУП-а предвиђено је да ће, када је то посебним законом одређено, управни орган донети гарантни акт, то јест писани акт којим се орган обавезује да, на одговарајући захтев странке,⁵⁹ донесе управни акт одређене садржине. Странка може поднети жалбу против управног акта који није донет сагласно гарантном акту.⁶⁰ Гарантни акт не сме да буде противан јавном интересу нити правном интересу трећих лица.⁶¹

Релевантност гарантних аката за српско *пореско* право потврђује околност да су од четири примера којима је предлагач новог ЗУП-а⁶² доказивао да, иако под другим називима, гарантни акти

⁵⁷ У случају самоопорезивања управни акт (решење) доноси се у пореској контроли.

⁵⁸ Милков и Радошевић критикују законодавца што је процесним законом мењао материјалноправни концепт „послова државне управе“ и на тај начин, увођењем садржински друкчијег концепта „управног поступања“, ЗУП извео из оквира чисто процесних прописа. Видети Милков, Радошевић 2016, 738.

⁵⁹ ЗУП, чл. 19, ст. 1 и 2.

⁶⁰ ЗУП, чл. 19, ст. 3.

⁶¹ ЗУП, чл. 20.

⁶² Видети Образложење Предлога ЗУП-а, http://www.parlament.gov.rs/upload/archive/files/cir/pdf/predlozi_zakona/266-16.pdf, 63, последњи приступ 9. марта 2020.

већ постоје у правном систему Србије, два била из пореског права, схваћеног у ширем смислу тако да обухвата и царинско право: у питању су „обавезујућа обавештења“ из чл. 23 Царинског закона из 2018. године,⁶³ при чему их је предлагач навео са позивом на тада важећи Царински закон из 2010. године.⁶⁴ То су обавезујућа обавештења о сврставању робе – *ООС* и обавезујућа обавештења о пореклу робе – *ООП* која, на писани захтев заинтересованог лица, царински орган доноси у виду одлуке.

Српски законодавац је инспирацију за увођење концепта гарантног акта пронашао у немачком управном процесном праву, посредством хрватског и црногорског права. У § 38 (1) и (3) немачког Закона о управном поступку⁶⁵ из 2003. године предвиђено је да „гаранција“ (*Zusicherung*) коју надлежни орган даје да ће донети одређени управни акт или се уздржати од његовог доношења мора бити сачињена у писаној форми да би имала правно дејство, при чему се, ако је законом тако прописано, гаранција може дати тек пошто су странке саслушане, односно после учешћа другог органа или организације. Издата гаранција не обавезује надлежни орган ако се чињенична или правна ситуација накнадно изменила тако да је орган не би ни издао да је знао за те измене.

Чланом 103 хрватског *Zakona o općem upravnom postupku*⁶⁶ из 2009. године предвиђено је да „javnopravno tijelo može stranci jamčiti stjecanje određenog prava, kada je to propisano zakonom“, да „jamstvo ne smije biti protivno javnom interesu ili interesu trećih osoba“ и да се „o jamstvu... odlučuje rješenjem koje obvezuje javnopravno tijelo, osim ako su se pravna osnova i činjenično stanje bitno izmijenili“. У односу на немачки оригинал, модификација је у томе што је овлашћење за издавање „јамства“ сужено на ситуације прописане законом (Medvedović 2010, 46). У хрватско *пореско* право тај институт је, под називом „обвезујуће мишљење“, уведен новелама *Općeg poreznog zakona* из 2015. године.⁶⁷

Из црногорског Закона о управном поступку из 2014. године српски законодавац је преузео назив тог института – гарантни акт.⁶⁸

⁶³ *Службени гласник РС* 95/18, 91/19.

⁶⁴ Царински закон, *Службени гласник РС* 18/10, ..., 113/17, чл. 19.

⁶⁵ *Verwaltungsverfahrensgesetz in der Fassung der Bekanntmachung vom 23. Januar 2003 (BGBl. I S. 102)*, das zuletzt durch Artikel 5 Absatz 25 des Gesetzes vom 21. Juni 2019 (*BGBl. I S. 846*) geändert worden ist, <https://www.gesetze-im-internet.de/vwvfg/BjNR012530976.html>, последњи приступ 11. марта 2020.

⁶⁶ *Narodne novine* 47/09.

⁶⁷ Закон о измјенама и допунама *Općeg poreznog zakona*, *Narodne novine* 26/15, čl. 2.

⁶⁸ Закон о управном поступку, *Службени лист Црне Горе* 56/14, чл. 20.

Расправљајући о правној природи гарантног акта, суочавамо се са дилемом коју је, као такву, формулисао Цуцић (2018, 143): да ли је реч о мишљењу о примени одредаба закона и других општих аката које је, за разлику од мишљења из чл. 80 ЗДУ, обавезујуће за државни орган, или о посебној врсти управног акта. Милков и Радошевић оспоравају саму потребу да се издваја гарантни акт, тврдећи да су примери његовог постојања, које је предлагач ЗУП-а дао у Образложењу, погрешни⁶⁹ или – у случају ООС и ООП – сувишни (2016, 744). Када је реч о ООС и ООП сматрамо да позивање на то да је реч о специфичности царинског поступка није довољан аргумент да се не разматра њихова правна природа, поготово ако би се у другим законима појавили слични институти – на пример, претходно обавезујуће пореско мишљење. Ово утолико пре што тврдња критичара да одредба Царинског закона према којој Управа царина може да донесе одлуку о престанку важења обавезујућег обавештења⁷⁰ отвара питање „шта онда остаје од гаранције ‘гарантног акта’“ (Милков, Радошевић 2016, 744), те занемарује околност да такво обавештење (као, уосталом, и претходно пореско мишљење) представља инструмент којим надлежни управни орган тумачи неку *важећу* царинску (пореску) норму, те да значајнија измена те норме редовно значи да оно даље не може важити (Romano 2002, 4.5.1.3; Ellis 1999, 42).

Поменута дилема о правној природи гарантног акта – да ли је реч о обавезујућем мишљењу или о посебној врсти управног акта – формулисана је као дихотомија, уз упозорење да се одражава на моменат започињања његовог правног дејства. Цуцић (2018, 143) сматра да ако је реч о обавезујућем мишљењу органа,⁷¹ оно тада,

⁶⁹ Потврдом да ће странка бити примљена у држављанство Србије, која служи за добијање отпуста из страног држављанства, само се констатује да је неопходно испунити прописане услове да би се упис извршио, али се упис врши на основу Закона о држављанству, а не на основу те потврде. Видети Милков, Радошевић 2016, 743–744.

⁷⁰ На пример, због измена коментара царинске тарифе, ако оно више није у складу са актом министра о пореклу робе и сл.

⁷¹ За став да је гарантни акт обавезујуће мишљење, упоредити Томић, Миловановић, Цуцић 2017, 42. Притом се не одређује шта обележава „обавезујуће мишљење“. У порескоправној литератури се среће став да је то „акт који претходно пореском акту, и то у два аспекта. Прво, он је препаратан у том смислу што није одвојив од пореског акта за сврху управне или судске контроле (за супротно решење у коначној верзији српског ЗУП-а, вид. *infra*, фн. 73 – *nap. аум.*). Друго, он је препаратан јер представља могуће „предворје“ пореског акта, пошто зависи од захтева заинтересоване странке. Између обавезујућег мишљења и пореског акта постоји комплементарност... Када не постоји захтев за мишљењем, порески орган није обавезан било каквим претходним ставом о конкретној ситуацији. Међутим, порескоправни режим му пружа опште смернице пре него што се порески акт донесе.“ Видети De Paiva Manso Bastos dos Santos 2015, 95–96.

сходном применом чл. 17 ЗУП-а (иако није реч о управном акту), производи дејство од тренутка када је странка о њему обавештена, а уколико је реч о посебној врсти управног акта, онда би, према чл. 190 ЗУП-а, гарантни акт почео да производи дејства:⁷² а) истеком рока за жалбу ако она није изјављена, б) кад се све странке одрекну права на жалбу, или в) обавештавањем странке о решењу, којим се жалба против гарантног акта одбацује или одбија.

Цуцић даље указује да би, уколико странка након издавања гарантног акта а пре истека рока за жалбу затражи од органа да донесе управни акт сагласно издатом гарантном акту, последице разлика на терену извршности гарантног акта могле бити далекосежне (2018, 143–144). Ако гарантни акт представља обавезујуће мишљење, орган је дужан да поступи по захтеву странке и да донесе управни акт чак и пре него што је истекао рок за жалбу против гарантног акта. Таква жалба је допуштена по чл. 21 ЗУП-а и може је изјавити не само странка⁷³ него и свако лице на чија права, обавезе или правне интересе може да утиче исход управног поступка.⁷⁴ У таквој ситуацији се ускраћује могућност трећим лицима да се заштите од незаконитог гарантног акта пре његове реализације (доношења управног акта сагласно таквом гарантном акту), а и сама странка би осетила последице непоузданости свог ослањања на законитост одлучивања надлежног органа. Трпео би и јавни интерес јер би се морала уклањати два правна акта – и гарантни и управни. Уколико је, пак, гарантни акт врста управног акта, он би постао извршан тек пошто жалбу више није могуће изјавити или је о њој одлучено (Цуцић 2018, 144).

Наводећи да постоје аргументи у прилог оба становишта (првог – јер гарантни акт не признаје странци непосредно никаква правна нити јој утврђује обавезе;⁷⁵ другог – јер странка тада од надлежног органа управе добија више од обичног тумачења правне норме, то јест добија право да јој се изда управни акт одређене садржине, па тиме реализује своје право на повећану правну сигурност у конкретном случају), Цуцић ипак сматра да је требало прописати да се гарантни акт може извршити тек од тренутка када више против њега

⁷² Односно, орган би био дужан да на захтев странке изда управни акт сагласно раније издатом гарантном акту.

⁷³ У Образложењу Предлога ЗУП-а, 87, стајало је да лицу на чији је захтев издат гарантни акт није дозвољено да га побија жалбом нити да против њега непосредно покрене управни спор, јер оно може да поднесе захтев за издавање управног акта сагласно гарантном акту чија му садржина не одговара, те да затим такав управни акт побија жалбом. Такве забране нема у тексту Предлога ЗУП-а који је Влада доставила Народној скупштини, што указује на то да Образложење није било усклађено са коначном верзијом Предлога закона.

⁷⁴ ЗУП, чл. 151, ст. 6.

⁷⁵ Тако и Образложење Предлога ЗУП-а, 63.

није могуће изјавити жалбу – тј. тек када постане коначан и извршан (2018, 144). Тиме се индиректно опредељује за став да је гарантни акт врста управног акта,⁷⁶ чиме прави отклон у односу на став који је, као један од коаутора, био заузео у *Практикуму за примену Закона о општем управном поступку*.⁷⁷ Међутим, и у правним системима у којима гарантни акт није издвојен као посебан институт, али у којима се странци јемчи да ће управни акт одређене садржине бити донет (попут немачког), постоје сличне недоумице о правној природи претходног пореског мишљења, које садржи баш такву гаранцију. У доктрини и у пракси нижих пореских судова преовлађује став да је реч о типу управног акта, али Савезни финансијски суд сматра да су претходна пореска мишљења само „изјаве о знању“ (нем. *Wissenserklärung*), које обавезују пореску администрацију по основу принципа поузданости и поверења (Eilers, Schiessl 2001, 15).

Ако би се прихватио став да је гарантни акт врста управног акта, а њиме се, како смо већ навели, не одлучује о правима и правним интересима странке, запажа се контрадикторност у односу на чл. 16, ст. 1 ЗУП-а, према којем је „управни акт појединачни правни акт којим орган, непосредно примењујући прописе из одговарајуће управне области, (ауторитативно – *nap. aut.*) одлучује о праву, обавези или правном интересу странке (или о процесним питањима)“. Да ли ту контрадикторност отклања одредба чл. 136, ст. 2 ЗУП-а, према којој се „решење доноси и у другим случајевима који су овим законом одређени“? Сматрамо да се овај изузетак ипак не односи на случај који се тиче обавезе доношења, на захтев странке, управног акта одређене садржине, пошто за ту ситуацију ЗУП уводи посебан инструмент – гарантни акт. Сматрамо да баш зато Томић износи

⁷⁶ Према Цуцићевом мишљењу, управни акт донет на основу гарантног акта не би смео да се побија због материјалноправне незаконитости, која се могла оспоравати када је доношен гарантни акт (2018, 146–147). У поступку доношења гарантног акта не утврђује се чињенично стање (странка га описује), већ се примењује материјално право, док се приликом издавања управног акта сагласно гарантном акту само утврђује чињенично стање и испитује да ли постоји неки од изузетака из чл. 19, ст. 3 ЗУП-а. Отуда би управни акт донет на основу гарантног акта могао да се нападне само по другим жалбеним основима – ненадлежност органа, погрешно или непотпуно утврђено чињенично стање, неправилан закључак о чињеничном стању, повреда правила поступка, због тога што није донет сагласно гарантном акту (ЗУП, чл. 158, ст. 2–5), као и зато што је постојао неки од изузетака од обавезе издавања управног акта сагласно гарантном акту (ЗУП, чл. 19, ст. 3). Таквом ставу се може приговорити да није узета у разматрање доступност гарантног акта трећим лицима – онима на чија права, обавезе или правне интересе може да утиче исход управног поступка.

⁷⁷ Видети *supra*, фн. 71. Становиште да је гарантни акт врста управног акта има упориште у црногорском праву, у којем је, чланом 20, ст. 1. Закона о управном поступку, прописано да „јавноправни орган може, на захтев странке, донијети рјешење којим се странци гарантује стицање неког права, под условом прописаним посебним законом (гарантни акт)“.

став да су гарантни акти „специфични“ управни акти – за разлику од оних „класичних“ (решења и закључака) (Томић 2016, 20),⁷⁸ при чему, поновимо, у *Практикуму за примену Закона о општем управном поступку* наводи (као један од коаутора) да је реч о обавезујућем мишљењу.⁷⁹ Он се на тај начин елегантно склања са „клизавог“ терена дихотомије („или обавезујуће мишљење или управни акт“).

Сумирајући расправу о правној природи гарантног акта, закључујемо да је гарантни акт из ЗУП-а посебна врста управног акта, с елементима препаративног, што га чини и обавезујућим мишљењем. Што се тиче момента отпочињања правног дејства гарантног акта, сматрамо да све док се у ЗУП-у налази одредба која странци и трећим лицима даје право на жалбу против гарантног акта, тај моменат мора да се утврђује према правилима о извршности управних аката из чл. 190 ЗУП-а.

С обзиром на то да у готово свим правним системима претходно пореско мишљење обавезује само порески орган (који на основу њега треба да донесе пореско решење), а не и пореског обвезника⁸⁰ (ни у погледу чињеница наведених у захтеву за мишљење ни у погледу тумачења за које се определио давалац мишљења), у питању је, сматра Жунић Ковачевић, једнострани управни акт (2016, 275) – *једнострани* у смислу да обавезује једино доносиоца. На необавезујући карактер гарантног акта по тражиоца у српском праву упућује одредба чл. 19, ст. 1 ЗУП-а, којом је предвиђено да орган доноси управни акт сагласно гарантном акту само ако странка то захтева.

9. УМЕСТО ЗАКЉУЧКА: ПРЕТХОДНО ПОРЕСКО МИШЉЕЊЕ У СРБИЈИ *DE LEGE FERENDA*

Спроведена анализа је показала да постојећи систем обавезујућег пореског мишљења из чл. 11, ст. 3 ЗПППА захтева да буде употпуњен

⁷⁸ Баргес такође указује на такву разлику између управног акта и претходног пореског мишљења, упозоравајући да, иако чешко право користи термин „решење“ да би окарактерисало правну природу тог мишљења, таква солуција може да доведе до непотребне забуне, па предлаже да се употреби неки други термин. Видети Bartes 2019, 160–161. Остаје, међутим, да „виси“ питање зашто су, ако су и гарантни акти „управни акти“, они уопште издвојени као посебан облик „управног поступања“ у ЗУП-у из 2016. године. Видети Милков, Радошевић 2016, 743.

⁷⁹ Видети *supra*, фн. 71.

⁸⁰ Питање обавезности пореског обвезника да поступа по добијеном (неповољном) пореском мишљењу појављивало се, на доктринарном плану, једино у Уругвају. Видети Rodriguez Villalba 1999, 669. Обвезник који у Аустралији не поступи по добијеном неповољном мишљењу него спроведе описану трансакцију са циљем пореске уштеде, мора да плати новчану казну. Видети Fullerton 1999, 208.

у више димензија како би се уподобио стандардима који се очекују од доброг претходног пореског мишљења. Установили смо да постоје разлике између националних решења – мање у обавезности, опсегу захтева, објављивању или покривању трошкова давања мишљења, а више у обвезниковим правима на учешће у поступку доношења мишљења, постојању рока за давање мишљења или правног лека против за њега неповољног мишљења. Мишљењу из чл. 11, ст. 3 ЗПППА недостаје „органска веза“ са концептом гарантног акта, који је уведен ЗУП-ом неколико година након што је (раније) необавезујућем мишљењу Министарства финансија дат правно обавезујући ефекат у односу на поступање Пореске управе. Уз то, предлагачи новог ЗУП-а су пропустили да у Образложењу уз Предлог закона наведу обавезујуће *пореско* мишљење као пример за новоустановљени гарантни акт, иако су навели примере два затечена института из царинског права. Могуће је да није реч о превиду (мада га не искључујемо), већ о чињеници да се одређени елементи одредбе чл. 11, ст. 3 ЗПППА не уклапају у оквир гарантног акта који успоставља ЗУП.

Схваћено као гарантни акт, претходно пореско мишљење би отуда, према нашем мишљењу, требало потпуније уредити у ЗПППА. Норма посвећена том институту могла би да садржи:

- 1) назнаку о издаваоцу мишљења; имајући у виду чл. 18, ст. 1 ЗУП-а, према којем се гарантним актом „орган обавезује⁸¹ да, на одговарајући захтев странке, донесе управни акт одређене садржине“, сматрамо да би издавање обавезујућег мишљења требало препустити централи Пореске управе, а подзаконским актом уредити да у њеном стручном телу буду високостручни порески службеници, уз могуће учешће екстерних експерата;
- 2) одређење да се обавезујуће (за Пореску управу) претходно пореско мишљење даје о пореском третману будућих и намераваних трансакција, односно пословних догађаја и делатности пореског обвезника;
- 3) негативну листу, тј. питања на која се мишљења неће издавати;
- 4) рок у којем је Пореска управа дужна да изда мишљење;
- 5) обавезу за тражиоца мишљења да сноси трошкове издавања претходног пореског мишљења;

⁸¹ Према нашем тумачењу те норме, сам орган се обавезује да донесе управни акт одређене садржине, а не обавезује га на то други орган. Ако би се прихватило (и) друкчије тумачење, постојао би простор да Министарство финансија издаје гарантни акт којим ће обавезати Пореску управу да, на захтев странке, донесе такав управни акт.

- б) овлашћење за министра финансија да ближе уреди начин и трошкове издавања претходних пореских мишљења, као и услове под којима се она објављују.

Имајући у виду одредбу ЗУП-а из које произлази да је лицу на чији је захтев издат гарантни акт дозвољено да тај акт (чија му садржина не одговара) побија жалбом, односно да непосредно покрене управни спор против таквог акта,⁸² уколико се прихвати аргументација да је у раној фази имплементације института претходног пореског мишљења непотребна (неекономична) двострука заштита обвезниковог права (обвезник свакако може да оспори управни акт донет сагласно гарантном акту), чл. 21 ЗУП-а би морао да се допуни новим ставом 2, којим би било допуштено да се посебним законом може искључити право да се гарантни акт побија жалбом, односно право да се непосредно покрене управни спор против таквог акта, ако њиме нису угрожена права и правни интереси трећих лица. Такво искључење би се затим уградило у ЗПППА.⁸³

Сматрамо да треба спровести још једно прецизирање у ЗУП-у; његов чл. 18 би требало допунити тако да орган који је издао гарантни акт доноси управни акт одређене садржине не само када то странка захтева, него и када је посебним законом прописано доношење управног акта.

Увођењем обавезујућег претходног пореског мишљења као облика гарантног акта у српско пореско право створили би се услови за унапређење поступка самоопорезивања и правне сигурности уопште, а Србија би се, превазилазећи постојећи недоречени систем давања мишљења, укључила у широки круг држава које користе такав инструмент, што би је учинило привлачнијом средином за инвестирање и допринело успостављању садржајнијег односа сарадње између Пореске управе и пореских обвезника.

ЛИТЕРАТУРА (REFERENCES)

Advance rulings by the tax authorities at the request of a taxpayer. 1965. *Cahier de droit fiscal international* 50b.

⁸² Видети *supra*, фн. 73.

⁸³ Сматрамо да ни задржавање двоструког жалбеног поступка, односно двоструког управног спора не би било супротно „доброј пракси“ у издавању претходних пореских мишљења јер се такав приступ среће у одређеном броју порескоправних система. Једино треба имати у виду ефикасност Управног суда када решава у пореским стварима.

- Alarie, Benjamin, Kalmen 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. *Bialostockie Studia Prawnicze* 24: 157–164.
- Bittker, Boris I., Lawrence Lokken. 1992. *Federal Taxation on Income, Estates and Gifts*. Boston, Mass.: Warren, Gorham & Lamont.
- Björklund 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.
- Цуцић, Вук. 2/2018. Фино подешавање Закона о општем управном поступку. *Анали Правног факултета у Београду* 66: 139–163. (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), последњи приступ 14. априла 2020.
- Костић, Светислав В. 2016. Начело фактицитета у српском пореском праву. *Harmonius* 5: 112–129. (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>, последњи приступ 13. априла 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.
- Милков, Драган Л., Ратко С. Радошевић. 3/2016. Неке новине у Закону о општем управном поступку – „Управно поступање“. *Зборник радова Правног факултета у Новом Саду* L: 733–752. (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.)
- Образложење Предлога Закона о општем управном поступку. http://www.parlament.gov.rs/upload/archive/files/cir/pdf/predlozi_zakona/266-16.pdf, последњи приступ 9. марта 2020. (Образложење Предлога Закона о општем управном поступку. 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>, последњи приступ 8. марта 2020.
- Onkelinx, Ivo. 1999. Advance Rulings. Belgium. *Cahier de droit fiscal international* 84b.
- Рора, Оана. 2020. Romania – Corporate Taxation. *Country Tax Guides*. Amsterdam: IBFD.
- Поповић, Дејан. 2017. *Пореско право*. Београд: Правни факултет Универзитета у Београду. (Popović, Dejan. 2017. *Poresko pravo*. Beograd: Pravni fakultet Univerziteta u Beogradu.)
- Поповић, Дејан, Гордана Илић–Попов. 1/2015. Ретроактивност закона у пореском праву. *Анали Правног факултета у Београду* 63: 5–22. (Popović, Dejan, Gordana Ilić-Popov. 1/2015. Retroaktivnost zakona u poreskom pravu. *Anali Pravnog fakulteta u Beogradu* 63: 5–22.)
- Приручник за примену Закона о порезу на добит предузећа*. 2007. Београд: Министарство финансија – Пореска управа. (*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, Pldikó. 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, последњи приступ 23. марта 2020.
- Томић, Зоран Р., Добросав Миловановић, Вук Цуцић. 2017. *Практикум за примену Закона о општем управном поступку*. Београд: Министарство државне управе и локалне самоуправе. (Томић, Zoran R., Dobrosav Milovanović, Vuk Cucić. 2017. *Praktikum za primenu Zakona o opštem upravnom postupku*. Beograd: Ministarstvo državne uprave i lokalne samouprave.)
- Томић, Зоран. 2016. *Предговор новом Закону о општем управном поступку*. Београд: Службени гласник РС. (Томић, 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.