

/ЧЛАНЦИ

УДК 340.5:[001.8:336.2

CERIF: S 115, S 141

DOI: 10.51204/Anali_PFBU_21301A

Др Дејан ПОПОВИЋ*

Др Гордана ИЛИЋ–ПОПОВ**

НЕКЕ МЕТОДОЛОШКЕ ДИЛЕМЕ У УПОРЕДНОМ ПОРЕСКОМ ПРАВУ

С обзиром на то да се упоредно право, као наука и метод, током већег дела XX века развијало првенствено као упоредно приватно право, са каснијим укључивањем уставног, управног и кривичног права, упоређивање националних пореских система – ако се изузму малобројни пионирски радови – било је донедавно маргинално. Посебно су запостављана истраживања метода примереног упоредном пореском праву. Полазећи од става да се метод у упоредноправном истраживању своди на технику поређења, аутори су размотрили дилему да ли је по-

* Професор емеритус, Правни факултет Универзитета у Београду, Србија, dejan.popovic@ius.bg.ac.rs.

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

лазна основа за компарацију претпоставка о сличности или о разликама. Из различитости тих претпоставки развила су се два основна методолошка приступа у упоредном (пореском) праву – функционализам (заснован на претпоставци о сличностима) и приступ културних разлика, из којег је касније настао критички приступ. Пошто су анализирали предности и недостатке оба приступа, аутори су разрадили основе „културног функционализма“, заснованог на укључивању културног контекста у истраживање начина на које пореска права која се упоређују решавају дате проблеме.

Кључне речи: *Упоредно пореско право. – Функционализам. – Приступ културних разлика. – Методологија упоредног пореског права. – Порескоправни транспланти.*

1. УВОД

Не изненађује околност што је у глобализованом свету литература о различитим аспектима опорезивања са међународним елементом врло обимна, те је подржана активношћу, пре свега ОЕЦД-а, ширења мреже пореских уговора и успостављања домаћих правила, са циљем сузбијања избегавања пореза и пореске евазије¹ на међународном плану (на пример, СФС законодавство, правила о трансферним ценама, тест главног циља трансакције итд.). Али, све донедавно, упоређивање националних пореских система, ако се изузме неколико пионирских радова,² било је маргинално (Garbarino 2009, 679). Чак се ни у тим „канонским“ текстовима из упоредног пореског права практично

¹ Иако се, уобичајено, избегавање плаћања пореза (пореска евазија) дели на: (1) закониту евазију, која може да буде легитимна (пореска митигација) и нелегитимна, и (2) незакониту евазију (Поповић 2020а, 58–60), после ступања на снагу (1. октобра 2018. године) Мултилатералне конвенције за примену мера које се у циљу спречавања ерозије пореске основе и премештања добити односе на пореске уговоре (*Службени гласник РС – Међународни уговори* 3/2018), у српско пореско право је први пут унет термин „пореско избегавање“, као превод енглеског израза *tax avoidance*, који означава закониту нелегитимну пореску евазију. Истина, у појединим одредбама Закона о пореском поступку и пореској администрацији – ЗПППА, *Службени гласник РС* 80/2002, ..., 144/2020, „избегавање“ се одраније користи да означи незакониту пореску евазију (на пример, чл. 131, ст. 1, тач. 2) и 3) и чл. 135, ст. 2, а вероватно и чл. 31, ст. 2, тач. 2). У овом раду незаконита евазија се назива „пореска евазија“, а законита нелегитимна евазија „избегавање пореза“.

² Упор. Thuronyi (2003); Ault, Arnold (2010).

не помиње теоретски оквир на којем су засновани. Насупрот томе, упоредноправне студије, било општег карактера или фокусиране на појединачну, „традиционалнију“ грану права (попут приватног права), доживеле су постојан развој. Методолошка питања јесу централни аспект упоредног права као дисциплине и на њима је последњих деценија настала богата академска литература (Samuel 2014, 13).

У овом раду ћемо настојати да из мноштва методолошких концепата и идеја из упоредног права издвојимо оне који би нам помогли да понудимо скицу метода којима би упоредно пореско право могло најефикасније да оствари своје циљеве. Као претходно питање, размотрићемо дилему да ли је упоредно право уопште наука или је само метод, а затим ћемо подврћи анализи предности и недостатке „класичног“ функционалног метода и постмодерних критичких приступа у упоредном (пореском) праву, са намером да утврдимо да ли је могућа примена њихове комбинације и, уколико јесте, под каквим условима.

2. УПОРЕДНО ПРАВО: МЕТОД ИЛИ НАУКА

Може деловати необично да се расправа о некој теми започне упитаношћу о њеном самом постојању. Наиме, последњих седамдесетак година вођена је академска расправа о томе да ли је упоредно право само облик научног метода у истраживањима или је, пак, то посебна дисциплина правне науке. Утврђујући на почетку рада природу упоредног права, намеравамо да установимо оквир у којем ћемо спровести анализу његове „порескоправне секције“.

Средином XX века, под утицајем француског аутора Давида (David 1950) и британског професора Гатериџа (Gutteridge 1946), у правној литератури преовладавао је приступ према којем „упоредно право није никаква нова ни посебна грана права, па ни какав део у систему правних наука, јер, и поред користи које се од њега имају и поред чак и нових резултата који се у извесним областима права постижу путем упоредног права, упоредно право нема свога посебног предмета који би се разликовао од предмета других правних дисциплина“ (Благојевић 1953, 13). Супротно гледиште установљено је раније, на преласку у XX век, током *Belle Époque*, у радовима француских правника Салеја³ и

³ За допринос Рејмона Салеја (*Raymond Saleilles*) настанку упоредног права као аутономне дисциплине упор. Robert (1991, 143–149).

Ламбера (Lambert 1905, 26–61). То су били дани „прве глобализације“ када се, у светлу хашких конференција о међународном јавном и међународном приватном праву и рада на универзалним правилима о железничком и поштанском саобраћају и интелектуалној својини, све више пажње поклањало међународној унификацији права. „А тај је циљ могао и имао бити остварен – или бар припремљен – у највећој мери путем упоредног права. Оно дакле добија изванредно међународни значај, значај који по своме карактеру одговара значају међународног јавног и међународног приватног права“ (Благојевић 1953, 13). Први Међународни конгрес упоредног права одржан је 1900. године у Паризу.⁴ Закључак тог конгреса је био „да је и упоредно право самостална наука и да му се такво место има дати у било коме систему правних наука“ (Благојевић 1953, 13). Ехо академске расправе, која је покренута Давидовим и Гатерицовим инсистирањем на улози упоредног права само као метода, а не и као правне дисциплине, траје до данашњих дана. Међутим, Рајман је, између осталих, износио супротан став: иако није оспоравао да упоредно право може служити и као метод, он је сматрао да се временом, то јест у другој половини XX века у упоредном праву акумулисало стварно „супстанцијално знање“, које се састоји од чињеничних информација, препознавања структура и разумевања фундаменталних питања (Reimann 2002, 683–684). Према Леграновом мишљењу, „представљање компаративне анализе права као само или претежно метода или, чак, колекције метода упућује на сужен, једнодимензионалан поглед на нешто што је фундаментално димензионална конструкција“. Ако би се радило само о методу, „компаративна анализа права постаје додатак другим, ‘супстанцијалним’ сферама правне активности; то јест, ништа више него слушкиња уговорном, имовинском или уставном праву. ... Упоредна истраживања права пружају нову перспективу, омогућајући да се критички осветли правни систем – туђи или властити – углавном на исти начин како то могу чинити, рецимо, критичке правне студије, феминистичке правне студије, правна семиотика или економска анализа права. Нико не би помислио да редукује, на пример, феминистичку теорију права на обичан метод“ (Legrand 1995, 264). У Манифесту из Трента, који је

⁴ Четири главна циља Конгреса била су да се: (1) одреди методологија анализе различитих законодавстава; (2) дефинише улога упоредних метода у настави права; (3) истакне значај упоредноправне анализе за национално законодавство, судско тумачење и међународни споразум; (4) истраже механизми како да се страно право учини приступачнијим. <https://comparelex.org/2015/05/19/paris-international-congress-of-comparative-law-culmination-and-end-of-the-first-phase-of-comparative-law-research/>, последњи приступ 28. новембра 2020.

1987. године сачинила група италијанских компаратиста (*il circolo di Trento*), наводи се да „упоређивање скреће пажњу на различите феномене правног живота који делују у прошлости или садашњости, разматра правне пропозиције као историјске чињенице, укључујући оне које су формулисали законодавци, судови и универзитетски професори, и тако потврђује шта се заиста догодило. У том смислу, компарација јесте историјска наука“ (Sacco 1991, 26 f). Лукић, пак, сматра да „упоредно-правни метод није никакав особен метод већ примена особенних метода на друкчији, шири предмет од националног права. Упоредно право се очигледно одликује посебним предметом више него посебним методом. У том смислу би оно било посебна наука“ (Лукић 1995, 161).

Такви закључци се односе и на појединачну област упоредног пореског права. С једне стране, оно се може сматрати обликом научног метода у истраживањима и настави, али му недостају властите јединствене карактеристике, поступци, технике и начини вредновања па се ослања на оне који се користе у општим упоредноправним студијама (Avi-Yonah, Sartori, Marian 2011, 1). У пореском праву се спроводе три различите врсте компаративних истраживања (Buijze 2016, 191–192). Прва врста таквих истраживања, која је нормативне природе, омогућује аналитичка поређења у специфичном оквиру за оцењивање, чиме се истиче критичка, а не само дескриптивна улога истраживања. Такав приступ је, на пример, присутан у Баркеровој студији о порезу на капитални добитак у постапартхејдској Јужној Африци, који је упоређен са порезима на капитални добитак у САД и Великој Британији. Компаративна анализа отуда „треба да супротстави претпоставке на којима почива пореско право, укључујући његове ефекте, ефикасност, правичност и прихваћеност од људи. То значи да она мора да иде даље од дескриптивног фокусирања на ‘јесте’ и да вреднује ‘јесте’ у смислу ‘треба да буде’“ (Barker 2005, 708). Друга врста компаративних истраживања се фокусира на карактеристике упоређених пореских јурисдикција, са циљем да их структурира, а не да их вреднује. Настала структура може истраживачу да понуди увид у групу прилично хомогених пореских јурисдикција развијених економија (Ault, Arnold 2010, XXV–XXVII) или још шири, хетерогенији поглед, који покрива готово све државе (Thurony 2003, 3–9). Трећа врста упоредног истраживања у пореском праву је дескриптивна и среће се у бројним „националним извештајима за међународне стручне конгресе, који су скупљени у уређене зборнике“, чији је циљ „углавном информативан, уз изузетак уредничког резимеа националних извештаја, који често превазилази обичну информативну улогу“ (Buijze 2016, 192).

С друге стране, „‘компаративно опорезивање’ може такође да представља јединствени корпус знања... – нове увиде и закључке до којих се може доћи само упоређивањем“ (Avi-Yonah, Sartori, Marian 2011, 1). Пошто је једна од интелектуалних користи од упоредног права његова тенденција да аналитичке категорије гура на више нивое апстракције да би се пребродиле разлике између правних система (Reitz 1998, 635–636), узмимо Туроњијеву класификацију породица пореског права за пример знања које је стечено путем упоредног права на бази *tertium comparationis*-а, односно заједничког квалитета који имају два објекта која се упоређују (Thuronyi 2003, 43–44). Наиме, према Туроњијевом мишљењу, три су велике „породице“ пореског права: *common law*, европска континентална породица и породица пореског права Европске уније (у даљем тексту: ЕУ), при чему чланови треће припадају и првој или другој породици, с обзиром на то да се само оне области њиховог пореског права које чине делове *acquis Communautaire* квалификују за посебно сврставање у породицу пореског права ЕУ. *Common law* породица може се разврстати у комонвелтску и америчку потпородицу, док се европска континентална породица грана на француску, северноевропску, јужноевропску, латиноамеричку, транзициону и постконфликтну, јапанско-корејску и остале потпородице.⁵

Имајући у виду да упоредно право, апстрактно посматрано, обухвата компоненте и метода и научности, при чему је задатак метода да упоређује и супротставља норме, институције, културе и др., опредељујемо се да следимо Палмеров став, заснован на идеји којој је преузео од Карбонијеа (Carbonnier 1994, 153), да се метод у упоредноправном истраживању своди на технику којом се спроводе поређења (Palmer 2004, 2). Тако гледано, свака техника може да се сматра посебним методом.⁶

⁵ Туроњијева класификација породица пореског права следи класификацију правних породица уопште (Thuronyi 2003, 24), посебно ону коју су сачинили Цвајгерт и Кеџ (Zweigert, Kötz 1998, 73). Та класификација, која првенствено узима у обзир приватна права, обухвата романску породицу, германску породицу, нордијску породицу и *common law* породицу, док се кинеско, јапанско, хинду и исламско право посебно третирају.

⁶ Лукић заговара шире схватање техничких метода права и правне технике (Лукић 1995, 166 *et seq.*).

3. ПРЕТПОСТАВКА О СЛИЧНОСТИ ИЛИ ПРЕТПОСТАВКА О РАЗЛИЦИ?

Иако је пореско право у свим државама „првенствено по природи законско“, што значи да би разлике између европских континенталних и *common law* система требало да буду „мање значајне него у другим пољима, ...обично посматрање нам казује да се порески системи веома разликују, не само према уведеним порезима, него и према степену дисциплине и софистикације (да не кажемо ентузијазма) са којом се прописи намећу“ (Livingston 2020, 7–8). Међутим, такође се наводи да најбитније разлике не постоје између материјалних норми већ између институција, поступака и техника и да сврставање зависи од перспективе и контекста, при чему су стално подвргнути променама током времена (Reimann 2002, 677).

Али, пођимо од сличности. С обзиром на то да су порези обавезна давања држави из обвезниковог дохотка (много ређе из имовине), без непосредне противуслуге, „опорезивање се налази међу политички најспорнијим областима права“ (Livingston 2020, 8). Порески обвезници⁷ реагују на пореске неправде различитим врстама отпора, али у историји опорезивања његови облици су могли бити готово исти, упркос разликама између држава. Када се помене порески бунт, прва асоцијација је обично „Бостонска чајанка“, која је покренула Америчку револуцију, под слоганом *No taxation without representation*.⁸ Сличан пример постоји и у српској историји. Наиме, кнез Милош Обреновић који је, након добијања статуса вазалне кнежевине за Србију 1830. године, наставио да убира османске порезе делом у име султана, а делом за потребе своје управе, суочио се почетком 1835. године са масовном побуном против своје аутократске владавине, коју је предводио Милета Радојковић. Побуњеници су тврдили да је кнез Милош „владао као паша и повећавао порез на начин да би се могло рећи да је држава била његово имање, а људи његови робови“ (Р. Ј. Поповић 2009, 87–88). Милетина буна је представљала озбиљну претњу, те је Милош био принуђен

⁷ Мислимо на обвезнике – физичка лица.

⁸ „Бостонска чајанка“ је акт револта колониста против Закона о чају, којим је британски Парламент, у којем они нису били представљени, увео акцизу на чај. У знак протеста, припадници тајног друштва „Синови слободе“ упали су 13. децембра 1773. године на бродове Источноиндијске компаније, усидрене у бостонској луци, и у море побацали товари чаја. Британске власти су на то оштро реаговале, што је представљало иницијалну капислу која је убрзо покренула Амерички рат за независност.

да учини уступак и допусти доношење Сретењског устава. Налазећи правни основ у чл. 86 Устава,⁹ Сретењска скупштина је донела први српски порески закон. Отуда закључујемо да народу није добровољно дато право да „нема опорезивања без представљања у парламенту“ већ да се он за то изборио Милетином буном.

Сличности се, међутим, не показују само у отпору пореским неправдама. Претходно поменут Туроњијев покушај класификације породица пореског права такође сведочи да постоје сличности у карактеристикама националних пореских законодавстава. Међутим, често може изгледати као да су оне потиснуте разликама. Лако је запазити да су и Република Кореја и Италија, или и Шведска и Грчка развијене државе, али и да између њихових пореских система и нивоа поштовања прописа постоје значајне разлике. О узроцима тих разлика, на којима је заснован Ливингстонов приступ (Livingston 2006, 582–586) – за разлику од Туроњијевог, који је усмерен на сличности – биће више речи касније. Иако одбацује њихов приступ да се правно знање сагледава на основу правила и/или норми, Легран сматра да је сасвим природно што Глен (Glenn 1993, 567), Саскинд (Susskind 1987, 78–79) и Маркезинис (Markesinis 1994, 30), заговарајући такав приступ, заступају тезу о конвергенцији те сматрају да се „традиције европског континенталног права и *common law*-а прогресивно приближавају у Западној Европи“ (Legrand 1996, 55). Компарација која се фокусира на правила и принципе заснива се на *praesumptio similitudinis*, а један од њених основних методолошких приступа је индукција. Можемо је означити као „интегративно упоређивање“.

Али, супротно таквим гледиштима, у литератури се среће став да „ни правила ни концепти не откривају толико о правном систему колико изгледа да се претпоставља. Правила су, на пример, углавном ефемерна и неизбежно непредвидљива. Она су крхка... (и) ограничавају посматрача на ‘плитку дескрипцију’... (Она) представљају површинску слику правног система“ (Legrand 1996, 55–56). Због тога би компаратиста требало да се концентрише на културне разлике. Истина, дефиниција „културе“ је широка и компликована, па многи аутори у области упоредног (пореског) права падају у искушење да следе Хаускампово упозорење да је „можда тешко дефинисати магарца, али га препознајемо када га видимо“ (Huiskamp 1981, 19–20). Међутим, склони смо да прихватимо Мокирово одређење да је „култура скуп уверења, вредности и преференција

⁹ „Никакав данак не може се наложити или ударити без одобрења Народне скупштине“. То је, заправо, била српска формулација принципа *No taxation without representation*.

које могу утицати на понашање, а које се друштвено (а не генетски) преносе и деле са неким подскуповима друштва“ (Мокуг 2017, 8). Још одређеније, пореска култура се – у својем становишном аспект¹⁰ – може дефинисати тако да се „односи на скуп уверења и пракси које деле порески практичари и носиоци пореске политике у датом друштву, те отуда обезбеђује подлогу или контекст у којем се доносе битне пореске одлуке“ (Livingston 2006, 560). Легран (Legrand 1996, 60) сматра да „компаратиста мора да се фокусира на когнитивну структуру дате правне културе и, конкретније, на епистемолошке основе те когнитивне структуре. Та епистемолошка подлога најбоље представља... правни *mentalité* (колективни ментални програм), или интернализовану правну културу, у оквиру дате правне културе“. Такав Легранов приступ ћемо илустровати упоређивањем америчке *substance-over-form* доктрине, која је имплицитно оперативно правило које примењује пореска администрација, са неким јурисдикцијама из породице европског континенталног права, које се традиционално ослањају на „легалистички“ приступ пореским правилима,¹¹ према којима све што није забрањено треба да буде допуштено. Таква разлика у правном менталитету донекле отежава развој ефективних општих антиабузивних правила (енг. *general anti-abusive rules* – GAARs) у тим другим јурисдикцијама, док у САД омогућује учинковиту примену антиабузивних правила, чак и без основе у закону. О дисперзији пореских правила из једне у другу правну културу биће речи касније.

Спорно је, уз то, да ли у једној држави може да се говори само о једној правној култури или о више њих, посебно уколико је држава велика и хетерогена¹² (на пример, ниво пореске дисциплине на северу и на југу Италије). Отуда закључујемо да се приступ Леграна и његових истомишљеника заснива на претпоставци о разликама као полазној тачки за компарацију. Можемо га означити као „контрастно упоређивање“.

Пре него што уђемо у лавиринт спорења компаратиста о ваљаности појединог метода за циљеве упоредног (пореског) права, које је веома зависно од конфронтације између *praesumptio similitudinis* и претпо-

¹⁰ Пореска култура има и своју институционалну компоненту.

¹¹ Примера ради, Уставни суд Пољске је поништио антиабузивно законодавство, донето 2002. године (Art. 24 b, § 1 *Ordynacja podatkowa*), позивајући се на то да оно нарушава принципе законитости и правне сигурности. Trybunał Konstytucyjny, K 4/03, Wyrok z 11 maja 2004 r., para. 4, 5.

¹² О недостацима диверзитета у преференцијама, културама и језицима међу становништвом велике државе упор. Alesina, Spolaore (2003, 4–5).

ставке о разликама, морамо запазити да „претпоставка о сличностима наспрам претпоставке о разликама не представља сукоб између два методолошка апсолута. Сличност и разлика ...функционишу на различитим нивоима; на једном нивоу може постојати фундаментална разлика између два објекта која се упоређују, али када се померимо на други ниво, налазимо сличност“¹³ (Samuel 2014, 12).

4. МЕТОДОЛОШКИ ПРИСТУПИ

Најпре ћемо указати на питање технике упоређивања, које је екстензивно разрадио Константинеско, тврдећи да се „целокупан процес компарације састоји из серије операција које су повезане у један осмишљен, циљно оријентисан приступ“ (Constantinesco 1974, 122). Такво истраживање се мора спровести у три сукцесивна стадијума: сазнавање (фр. *connaître*), схватање (фр. *comprendre*) и сравњивање (фр. *comparer*), које је Константинеско назвао „правилем три с“¹⁴ (Constantinesco 1974, 135 *et seq.*). Требало би запазити да су та три стадијума, логички раздвојена, у стварности повезана (Драг. Поповић 2006, 34).

Први стадијум, сазнавање, обухвата пет методолошких правила, која подразумевају да се: (1) проучи појам такав какав јесте; (2) испита појам који ће бити поређен у његовим оригиналним изворима; (3) проучи појам који ће бити поређен у сложености и укупности извора права које се разматра; (4) поштује хијерархија извора права у разматраном поретку; (5) тумачи појам који ће бити поређен у складу са методом који је специфичан за правни поредак којем припада.

Други стадијум, схватање, састоји се у реинтегрисању појма у његов правни систем, при чему правни систем треба схватити у светлу ширег, политичког, економског и друштвеног окружења.

Константинеско се залаже да се у трећем стадијуму, сравњивању, један поред других поставе сви аспекти појмова који ће бити поређени: појам из права државе А, који је предмет сравњивања, треба да буде

¹³ Тако је говорио Мериман (*John Henry Merryman*) у расправи са Леграном: „На пример, на једном нивоу фидеикомис делује врло чудно правнику *common law*-а. Али, на другом нивоу, пошто је реч о преносу ствари или права лицу које их прима уз обавезе према трећем, то личи на траст. Међутим, по испитивању, ускоро постаје јасно да постоје значајне разлике између та два института, и то тако иде, с једног нивоа на други“ (Legrand 1999a, 42).

¹⁴ Превод француских „три с“ (латиница) на српски тако да се добије „три ‘с’“ (ћирилица) дугујемо Драгољубу Поповићу (Драг. Поповић 2006, 32).

постављен упоредо са „упоредивим“ појмом из права државе Б. У том стадијуму постављена су три циља: прво, да се идентификују сви односи, односно све различитости и сличности између појмова који се пореде; друго, да се прецизира тачна вредност установљених односа; треће, да се одреди *raison d'être* тих односа, то јест да се утврде њихови узрок и сврха (Jaluzot 2005, 35).

И посленици окренути упоредном пореском праву суочавали су се са претходно наведеним разликама и сличностима и ослањали су се на методологије које се могу повезати са постојећим школама мишљења у општем упоредном праву (Marian 2010, 421). Сматрамо да је упоредно пореско право заостајало, и из спољних и из унутрашњих разлога, за општим упоредним правом. На екстерном плану, традиционално упоредно право се доста дуго готово искључиво фокусирао на приватно право (Zweigert, Kötz 1998, 65). На унутрашњем плану, због сложености материје пореског права, рана истраживања питања упоредног пореског права по правилу су спроводили порески специјалисти, а не правни компаратисти, при чему порески стручњаци нису поклањали довољну пажњу методолошким питањима јер су им били важнији практични циљеви (који подразумевају дескрипцију). Одређени напредак забележен је тек током прве две деценије XXI века (Marian 2010, 436 *et seq.*).

Можемо да идентификујемо три упоредноправна приступа, која су релевантна и за упоредно пореско право: (1) функционални приступ; (2) приступ културних разлика; (3) критички приступ. Први је заснован на *praesumptio similitudinis*, док се преостала два ослањају на контрастна упоређивања.

4.1. Функционални приступ

Према мишљењу „модерних класика“ Цвајгерта и Кеца, „основни методолошки принцип целокупног упоредног права је функционални“ и из њега „произлазе сва друга правила која одређују избор права која ће се упоређивати, обим подухвата, стварање система упоредног права итд. ... У праву су упоредиве једино ствари које испуњавају исту функцију. ... Правни систем сваког друштва суштински се суочава с истим проблемима, а решава те проблеме прилично друкчијим средствима, мада врло често са сличним резултатима“ (Zweigert, Kötz 1998, 34). Другим речима, функција правила, његов друштвени циљ, представља заједнички именилац (*tertium comparationis*) који омогућује упоређивање. Ако би следио такав приступ, порескоправни

компаратиста би, на пример, требало да истражи начин на који инострано право третира агресивно пореско планирање, а не да се бави испитивањем формалних услова за GAAR у иностраном праву, пошто друго питање упућује на концепт заступљен у националном праву компаратисте.¹⁵ Наиме, истраживање проблема би требало потпуно да се спроведе у функционалним условима.¹⁶ Функционални метод се појавио током треће деценије XX века; „метод који се данас предаје и практикује долази од истраживања која је развио и усавршио (немачки професор) Рабел“¹⁷ (Zweigert, Kötz 1998, 61).

Узајамно приближавање правних система је за функционалисте неизбежан феномен. „Ако су правни проблеми и правни исходи исти, унификација права (средство да се реше слични проблеми и дође до сличних исхода) спречила би многе главобоље. Према њиховом виђењу ствари, хетерогеност правне терминологије је само фасада која скрива стварне сличности које, на први поглед, могу остати незапажене. Задатак порескоправног компаратисте би био да у контексту пореских закона открије те сличности“ (Avi-Yonah, Sartori, Marian 2011, 4). Циљ упоредног пореског права би био да се идентификују сличности и разлике домаћих пореских система у различитим државама и да се нађу потенцијална алтернативна решења заједничких проблема. Према Рајмановом мишљењу, „потребно је да разматрамо правила у контексту,

¹⁵ На пример, одредбом чл. 9, ст. 2 српског ЗПППА предвиђено је да се за утврђивање пореске обавезе узима дисимуловани посао. С друге стране, британски GAAR је заснован на *double reasonableness* тесту, који од пореске администрације захтева да покаже да се аранжмани који би били квалификовани као абзузни „не могу разумно сматрати као разуман ток деловања“. <https://www.gov.uk/government/publications/tax-avoidance-general-anti-abuse-rules>, последњи приступ 15. децембра 2020.

¹⁶ „Решења која налазимо у различитим јурисдикцијама морају се раздвојити од свог концептуалног контекста и ослободити националних доктринарних призива тако да могу јасно да се сагледају у светлу своје функције, као покушај да се задовољи одређена правна потреба“ (Zweigert, Kötz 1998, 44). Михаелс запажа да су функционализам у социологији и функционализам у праву различити – између осталог и због тога што социолози користе функционализам да би повећали комплексност и своју слику посматраних друштвених система учинили прецизнијом од пуког списка њених елемената, док правници користе функционализам да би смањили комплексност, са надом да ће им он показати коју од неколико различитих одлука би требало да донесу (Michaels 2006, 361).

¹⁷ Ернст Рабел (Ernst Rabel) основао је 1926. године у Берлину *Kaiser-Wilhelm-Institut für ausländisches und internationales Privatrecht*, који је врло брзо постао центар за компаративне правне студије не само у Немачкој, него и ван њених граница. Институт се сада налази у Хамбургу и носи назив *Max-Planck-Institut für ausländisches und internationales Privatrecht*.

то јест барем унутар постојећих процедуралних и институционалних оквира и, уколико желимо да схватимо њихова дубља значења, и унутар њихових друштвено-економских и културних окружења. Морамо да посматрамо не само право на папиру него право у акцији, односно примену и тумачење правила и њихову праву снагу и ефекат, укључујући, можда, њихову немоћ“ (Reimann 2002, 679). Такво Рајманово опажање, у ствари, указује на способност функционализма да превазиђе неке своје раније слабости, као што је склоност да се превише ослања на позитивне прописе и да не поклања довољно пажње практичној примени права.

Последњих тридесетак година, као изданак функционализма, настала је компаративна економска анализа права.¹⁸ Критикујући Познерово бављење методологијом упоредног права (Posner 1996, 69–106), Ивалд (Ewald 1998, 383) је приступ компаративне економске анализе права квалификовао као сужену и специфичну верзију функционализма. Уместо да испитује које функције испуњавају поједини закони или институције, она поставља питање који закони или институције то чине на најефикаснији начин, полазећи од претпоставке о конкурентном тржишту понуде закона (Avi-Yonah, Sartori, Marian 2011, 10).

Гарбарино, који је и сам функционалиста, сматра да је компаративно истраживање у области опорезивања „посебно тешко“ јер по својој природи опорезивање подразумева: (1) брзе измене законодавства; (2) комплексност пореских система и (3) хетерогеност локалних пореских концепата (Garbarino 2009, 686).

Учесталост измена законодавства у области опорезивања, упоређена са осталим гранама права, вероватно је највећа у светским размерама. Примера ради, од свог доношења 2001. године српски Закон о порезу на доходак грађана мењан је и допуњаван 22 пута. То значајно отежава упоређивање пореских закона између држава, упркос важним доприносима истраживача *International Bureau of Fiscal Documentation* (IBFD) и годишњим прегледима основних пореских параметара, које дају пореске консултантске фирме.

Комплексност пореских система се манифестује у томе што они „нису разумљиви споља пошто су домаће регулаторне структуре врло сложене и показују значајне варијације, које укључују интеракције између закона, управних смерница, судске праксе и мишљења припадника академске заједнице“ (Garbarino 2009, 686). Таква комплексност произла-

¹⁸ Више о предностима и ограничењима компаративне економске анализе права вид. Brand (2007, 421–428).

зи из комбинације три темељна елемента (Warskett, Winer, Hettich 1998, 123 *et seq.*): (а) самоизабраног понашања пореских обвезника, које је за њих порески најповољније; (б) повећаних административних трошкова (због потребе да се супротстави агресивном пореском планирању) и (в) трагања за равнотежом, како би се минимизовала одступања у карактеристикама по којима се разликују појединици у различитим групама пореских обвезника.¹⁹

Хетерогеност локалних пореских концепата огледа се у проблемима који су изазвани: (i) разликама у правном значењу сличних термина који се користе у два правна система; (ii) случајевима у којима различити термини имају исто правно значење, односно (iii) неопходношћу да се усвоји правни термин из једног језика и адекватно преведе на други правни језик, који претходно није користио правни институт који ће бити трансплантиран и деноминован. „Сваки поступак превођења подразумева сложен интелектуални посао који треба да тежи да разуме ‘дубоко’ значење онога што желимо да преведемо и да идентификује могуће кореспондирање у језику на који желимо да то преведемо“ (Pozzo 2013, 94).

У вези са препрекама под (i), можемо разматрати да ли се, на пример, енглески термин *tax* (порез) може превести на француски језик речју *taxe*. Начелно, порез је на француском *impôt* (на пример, *l'impôt sur le revenu* – порез на доходак), а *taxe* означава таксу (на пример, *la taxe sur l'enlèvement des ordures ménagères* – такса на одношење смећа из домаћинства). Међутим, веома значајан порез, какав је порез на додату вредност (у даљем тексту: ПДВ), на француском језику се назива *la taxe sur la valeur ajoutée*,²⁰ па се проблем може превазићи тек ако се пажња поклони контексту (у том случају, контекст је историјски јер су индиректни порези, којима припада и ПДВ, пре његовог настанка били поистовећивани са таксама²¹). Но, док се проблеми са значењем

¹⁹ Иако се ти елементи срећу готово у свим пореским системима, детаљи важећих права у акцији се разликују јер су они „резултат јединственог деловања наведених темељних структура у њиховим локалним окружењима“, чиме се „ствара форма комплексности, која *prima facie* поставља озбиљне проблеме у смислу упоредивости пореских система“ (Garbarino 2009, 687).

²⁰ Навешћемо и пример пореза на платни списак, за који се на француском језику такође употребљава термин *taxe* (*la taxe sur les salaires*).

²¹ И ту треба бити опрезан јер једном установљен „контекст“ може да заваља. Тако се, поновимо, за порез на платни списак, који се сматра директним порезом, на француском језику такође употребљава термин *taxe*. Реч је о дажбини коју плаћају само послодавци који нису обвезници ПДВ.

tax – *taxe* могу превазићи ако се посебна пажња обрати на контекст, очигледно је да би, рецимо, превођење енглеског термина *common law* на француски као *droit commun*²² било потпуно погрешно.

Друга препрека која узрокује хетерогеност – када различити правни термини имају исто правно значење – може да се представи упоређивањем реакција на злоупотребу права у европском континенталном праву и *common law* системима. Треба запазити да је француско пореско право преузело концепт изигравања закона (фр. *fraude à la loi*) из приватног права,²³ док такав концепт не постоји у *common law* системима. Његово непостојање може да се објасни неспремношћу енглеских (и других англосаксонских) судова да се начелно ослањају на апстрактан принцип злоупотребе права,²⁴ мада у решавању појединачних случајева они санкционишу абузивно понашање. У домену пореског права, британски законодавац је 2013. године донео GAAR,²⁵ док су у САД развијене различите антиабузивне судске доктрине, од којих се често цитира тзв. *business purpose* доктрина.²⁶

²² *Le droit commun* је скуп правних правила примењивих на све ситуације које нису уређене посебним или појединачним правилима. <https://droit-finances.commentcamarche.com/faq/4123-droit-commun-definition>, последњи приступ 20. децембра 2020.

²³ У чл. 64 француског *Livre des procédures fiscales* прописано је: „Да би се установио прави карактер правне трансакције, пореска администрација је овлашћена да не узме у обзир акте који представљају злоупотребу права било због тога што су ти акти по својој природи фиктивни (симулација), или зато што, тражећи корист од буквалне примене слова закона или одлуке супротно циљевима којима су тежили њихови доносиоци, ти акти као свој искључиви мотив имају избегавање или умањивање пореског терета (*fraude à la loi*), који би лице иначе понело, с обзиром на своју стварну ситуацију или делатност“. Треба приметити да судови тест „искључиве пореске мотивације“ не примењују стриктно; другим речима, и уколико постоји неки непорески мотив за трансакцију, али је тај мотив пре *de minimis* у поређењу са пореском користи, пореска администрација ипак може успешно оспорити ту трансакцију.

²⁴ „Право из уговора може се вршити из било којег разлога – доброг, лошег или небитног, а мотив због којег је извршено ирелевантан је за његову правоваљаност.“ *Chapman v. Honig* [1963] 2 QB 502, 520.

²⁵ <http://www.hmrc.gov.uk/avoidance/gaar-part-abc.pdf>, последњи приступ 20. децембра 2020.

²⁶ Врховни суд САД је резонувао: „... (Налазимо) обично средство које преузима форму корпоративне реорганизације као маску да би се сакрио њен прави карактер, чији је једини циљ и постигнуће реализација припремљеног плана не да се реорганизује пословање или неки део пословања, него да се пренесе пакет корпорацијских акција на подносиоца захтева.“ *Gregory v. Helvering*, 293 US 465, 469 (1935).

Препреку под (iii) илустроваћемо проблемом избора одговарајућег термина на српском језику за *arm's length principle*, када су 1991. године правила о трансферним ценама први пут увођена у српско пореско право. Немачки појам *Fremdvergleichsgrundsatz* буквално преведен гласио би „принцип иностраног поређења“ и отуда не би допринео разумевању „дубоког“ значења онога што се намеравало превести. Енглеска синтагма *at arm's length* изворно означава дистанцу која обесхрабрује лични контакт или блискост, али буквалан превод на српски („на дохвату руке“) нема то значење. Отуда је у чл. 54, ст. 2 Закона о порезу на добит корпорација из 1992. године примењена адаптирана верзија: „ван дохвата руке“. Та верзија адекватно одражава „дубоко“ значење принципа који означава трансакције између неповезаних лица – када једна страна не може да „дохвати“ другу и тако не може да утиче на њене пословне одлуке.

Осим поменутих лингвистичких разлика, хетерогености локалних пореских концепата доприносе и културне и социјалне разлике, које функционалиста Гарбарино занемарује. Примера ради, функција прогресивног опорезивања у Краљевини Југославији (које је ипак било цедуларно) била је да се фаворизује порески облик под називом „земљарина“ јер је већина гласача владајуће Народне радикалне странке и њених каснијих деривата (Југословенске националне странке и Југословенске радикалне заједнице) припадала сељаштву, које је подлегало том порезу (Поповић 2020б, 100–101). Такво прогресивно опорезивање тешко ће се разумети у, рецимо, данашњој Немачкој или Шведској; језичка баријера је лако отклоњива, али је културолошка позадина тамо друкчија, с обзиром на друкчију функцију прогресивног опорезивања у тим државама – остваривање редистрибутивне правде.

Следбеници функционализма у упоредном праву верују да је могуће превазићи три поменуте тешкоће (брзе измене законодавства, комплексност пореских система и хетерогеност локалних пореских концепата) упоређивањем функција домаћих пореских правила и груписањем домаћих механизма у хомогене „кластере“ на основу заједничких функција (Garbarino 2009, 688). На пример, у један „кластер“ могу се сврстати земље које примењују фискалну транспарентност у опорезивању добити друштава лица (Немачка, Аустрија, Велика Британија, САД, Италија, Данска, Холандија и др.), насупрот „кластеру“ земаља које добит друштава лица опорезују на исти начин као и добит друштава капитала (Грчка, Белгија, Шпанија, Румунија, Словенија, Хрватска, Србија и др.). Примењујући „кластерску“ анализу фокусирану на питања политике, функционалисти настоје да избегну да се баве трима поменутих тешкоћама, које спутавају компаративну пореску

анализу. Сем тога, функционални приступ може указивати на то да „одређена домаћа решења пронађена у једном кластеру држава потичу из неког центра порекла (једне државе или кластера држава) и да се шире путем серије трансплантација“ (Garbarino 2009, 688). Отуда је наведена класификација порескоправних породица (попут Туроњијеве), која пружа пореском компаратисти „*a-priori* шаблон ‘упоредивих’ јурисдикција и ‘упоредивих’ правила“ (Avi-Yonah, Sartori, Marian 2011, 5), важна у избору предмета упоређивања.

Барем су две варијације функционализма настале у упоредном праву и обе се могу применити у упоредном пореском праву. То су теорија правних форманата и приступ заједничког језгра.

4.1.1. Приступ правних форманата

„Порески формант“ је сваки елемент који утиче на решавање неког пореског проблема: уставна и законска правила у мери у којој се тренутно тумаче и примењују, судске одлуке, чак и утицајни ставови професора пореског права (Сассо 1991, 21). Став пореских власти може повремено да се сукоби са законом и/или мишљењима професора. Узмимо случај обвезника пореза на добит правних лица који се 2008. године ослонио на интерпретацију чл. 27, ст. 1 српског Закона о порезу на добит предузећа,²⁷ садржану у мишљењу Министарства финансија и економије Републике Србије из 2002. године,²⁸ према којој улог акција за које се добија удео у компанији не може водити настанку капиталног добитка. Тај закон је измењен 2010. године²⁹ па је од тада та трансакција постала потенцијално опорезива. У пореској контроли спроведеној 2012. године Пореска управа је заузела став да релевантне одредбе треба тумачити у складу са словом и духом амандмана на Закон о порезу на добит правних лица (у даљем тексту: *ЗПДПЛ*) из 2010. године и потпуно је занемарила мишљење Министарства финансија и економије из 2002. године, које је важило у моменту када је спроведена оспорена трансакција.³⁰ Према Гарбариновом мишљењу (Garbarino

²⁷ *Службени гласник РС* 25/2001, 80/2002, 43/2003 и 84/2004.

²⁸ Мишљење Министарства финансија и економије Републике Србије, бр. 430-07-306/2002-04, од 2. октобра 2002. године.

²⁹ Закон о изменама и допунама Закона о порезу на добит предузећа, *Службени гласник РС* 18/2010, чл. 21. Одредбом чл. 1 тог закона промењен је назив тог прописа у Закон о порезу на добит правних лица.

³⁰ Решење Пореске управе Републике Србије, филијала Савски венац, бр. 47-00066/2013-0016-010, од 7. маја 2013. године.

2009, 691), „пореско право се посматра као комплекс институционалних процеса, а не само као пука збирка пуноважно донетих закона. Отуда се морају погледати тзв. оперативна правила (која су резултати интеракције форманата – *напомена аутора*), то јест стварна правила примењена од права у акцији да би се решавао одређени порески проблем“.

Сличности и различитости оперативних правила у различитим системима могу се разматрати у датом моменту (на синхроној равни) или током времена (на дијахроној равни) (Garbarino 2009, 693).

Сличности и различитости оперативних правила на синхроној равни описују тренутну ситуацију. Сличности могу да буду резултат непосредног прихватања иностраног права (порески трансплант) или исход развоја различитих законских формулација у два државана која подразумевају исто оперативно правило (на пример, пребијање добити и губитака различитих компанија које припадају истој групи у Србији се постиже механизмом пореског консолидовања,³¹ док се на Новом Зеланду губици трансферишу другој компанији³²). Различитости могу настати као резултат коришћења различитих пореских форманата у два државана или, чак, прихватања истог форманта, као, на пример, у случају претходног пореског мишљења у српском пореском праву. Наиме, од 2013. године у Србији се примењује правило из чл. 11, ст. 3 ЗПППА о обавезности мишљења Министарства финансија за поступање Пореске управе, трансплантирано из других пореских зако-

³¹ У Србији матична компанија и њене филијале могу образовати групу повезаних компанија за потребе пребијања губитака једне чланице те групе са добити осталих њених чланица, под условом да међу њима постоји непосредна или посредна контрола над најмање 75% акција или удела и да су све чланице групе резиденти Србије. Закон о порезу на добит правних лица, *Службени гласник РС* 25/2001, ... 153/2020, чл. 55, ст. 1 и 2.

³² Компанија може трансферисати своје губитке другој компанији: (1) ако најмање 66% акција са правом гласа у обема компанијама држи једна група људи, а оне нису прелазиле у друге руке током прописаног периода континуитета; (2) ако најмање 49% акција са правом гласа компаније која има губитак није прелазило у друге руке током прописаног периода континуитета за губитак који се трансферише; (3) ако је компанија која има губитак или основана на Новом Зеланду или обавља пословање на Новом Зеланду посредством фиксне пословне јединице, а није третирана као нерезидент по основу пореског уговора; (4) ако губитак који је трансферисан компанији са добити није већи од нето дохотка те компаније; (5) ако су испуњени захтеви у погледу плаћања и обавештавања. <https://www.ird.govt.nz/income-tax/income-tax-for-businesses-and-organisations/income-tax-for-companies/losses-for-companies/transferring-losses-to-another-company>, последњи приступ 5. јануара 2021.

нодавстава. Међутим, остварени исход је различит од онога у државама из чијих је права преузето јер постоје случајеви када Пореска управа не поступа према мишљењу Министарства финансија, пошто чл. 80, ст. 2 Закона о државној управи³³ паралелно прописује да мишљења органа управе нису обавезујућа, чиме је нарушена правна сигурност (Поповић, Илић–Попов 2020, 23).

Сличности и различитости оперативних правила на дијахроној равни указују на процесе који су узроковали тренутну ситуацију. У већини случајева, текуће сличности и различитости оперативних правила су резултат правних трансплантата (Garbarino 2009, 695). Сличности ће настати ако је пореска норма трансплантирана из доноровог законодавства у примаочево право задржавајући своју оригиналну функцију. Примера ради, српски Закон о ПДВ³⁴ је иницијално преузет (уз мале адаптације) из Шесте директиве о порезу на додату вредност ЕУ.³⁵ Различитости ће се појавити уколико је трансплант модификован у неком релевантном аспектима и тако стекао неку нову функцију, као што се догодило са правилом о утањеној капитализацији у Србији, које је иницијално (2001. године³⁶) преузето из модела садржаног у студији Међународног монетарног фонда *Tax Law Design and Drafting* (Vann 1998, 785–786), у формулацији која, уместо да одреди износ позајмица на који се камата може одбити, директно израчунава износ камате.³⁷ Међутим, од 2010. године трансплант је модификован тако да је пропи-

³³ *Службени гласник РС* 79/2005, 101/2007, 95/2010, 99/2014, 47/2018 и 30/2018.

³⁴ *Службени гласник РС* 84/2004.

³⁵ Sixth Council Directive 77/388/EEC of 17 May 1977 on the harmonization of the laws of the Member States relating to turnover taxes, *ОЈ* L 145 of 13. 6. 1977.

³⁶ Закон о порезу на добит предузећа, *Службени гласник РС* 25/2001, чл. 62.

³⁷ „Код дуга према повериоцу са статусом повезаног лица из члана 59. овог закона, пореском обвезнику, изузев банци или другој финансијској организацији, не признају се као расход у пореском билансу камата и припадајући трошкови изнад нивоа једнаког производу четвороструке вредности обвезниковог сопственог капитала и, (1) у случају зајма деноминованог у динарима, 110% каматне стопе коју Народна банка Југославије примењује на зајмове које одобрава комерцијалним банкама на дан 31. децембра претходне године; (2) у случају девизног зајма, 110% каматне стопе коју централна банка државе чија је валута у питању примењује на зајмове које одобрава комерцијалним банкама на дан 31. децембра претходне године.“ Закон о порезу на добит предузећа, чл. 62, ст. 1.

сан највиши допуштен однос између позајмљеног и сопственог капитала (4:1), који води израчунавању износа позајмица, па је на тај начин трансплант постао различит ако се упореди с оригиналом.³⁸

4.1.2. Приступ заједничког језгра

Приступ заједничког језгра развио је Шлезинџер (Schlesinger 1969), са циљем да се открију „дубоке“ структуре конвергенције уместо да се утврђују површинске разлике у правним системима. Тај приступ је заснован на чињеницама и околностима и његов заједнички оквир се обезбеђује аналогijом решења, а не подударношћу квалификација и правних концепата. Метод је заснован „на непосредном поређењу одговора које су на скуп заједничких питања заснованих на заједничким проблемима дали локални правници“, при чему се пажљиво избегавају „изричита лингвистичка упућивања на локалне скраћене дефиниције оперативних правила“ (Garbarino 2009, 698). Свако питање је формулисано тако да су сви релевантни чињенични елементи случаја размотрени приликом пружања одговора. То значи да истраживач (група истраживача) мора да разради упитнике, у којима би локални концепти требало да буду „разбијени“ да би се изградио заједнички функционални језик (Garbarino 2009, 698).

4.1.3. Ограничења функционализма

Било коју варијанту функционализма да узмемо у разматрање, остаће неколико инхерентних слабих тачака. Ограничење функционалног приступа које се не сме пренебрегнути је аксиоматске природе. Наиме, основна претпоставка функционализма је да „право представља рационално развијен скуп правила чији је циљ решавање проблема“ (Zweigert, Kötz 1998, 43–44). Међутим, то није увек случај. Навешћемо неколико примера дисфункционалности или разнолике функционалности, који показују да у тој основној претпоставци функционализам може да наведе своје присталице у замку да превиде чињеницу да се правним нормама проблеми не решавају увек.

Прво, законодавац може настојати да представи као да нешто чини, уместо да стварно буде посвећен решавању неког проблема (Brand 2007, 415). На пример, у Србији су правила о трансферним ценама уве-

³⁸ Закон о изменама и допунама Закона о порезу на добит предузећа, *Службени гласник РС* 18/2010, чл. 59, ст. 1.

дена још 1. јануара 1992. године, али их је Пореска управа први пут суштински применила у поступку пореске контроле тек 2008. године. Може се стећи утисак да је тих 16 година њихова функција била да остану „успавана“, те да служе само као „доказ“ да национално пореско законодавство прати законе о порезу на добит корпорација развијених држава.³⁹

Друго, могуће је да у систему нема норми које би успешно решавале друштвене проблеме.⁴⁰ На пример, иако је у Србији широко распрострањена перцепција да многи богати појединци не плаћају порез према својој економској снази и упркос законодавчевој прокламацији да порез на доходак грађана не може бити мањи од износа израчунатог на основу формуле, по којој се одређени индекси примењују на факторе који представљају индиције луксузног животног стила пореског обвезника,⁴¹ подзаконски акт којим би се ближе уредила примена такве индицијарне методе није донет још од 2003. године, када је ЗПППА ступио на снагу.

Треће, до дисфункционалности може доћи када правна институција изгуби своју посебну функцију, те се њено постојање може објаснити једино историјским разлозима (Brand 2007, 415). Примера ради, у Србији је 1835. године уведена главница (то јест, шест талира годишње „по глави“), пошто је то био практично једини порески облик који се могао убирати у држави у којој није постојала пореска администрација. Административни апарат се развио до претпоследње деценије XIX века и нови цедуларни порези уведени су 1884. године. Међутим, главница је, упоредо са новим порезима на приходе, задржана у пореском систему који је примењиван у Србији све до 1928. године – претпостављамо

³⁹ До пред крај 2000. године циљ је био да се покаже *urbi et orbi* да је, упркос ратовима и санкцијама, Србија (тада у саставу Савезне Републике Југославије) спровела важне реформе (укључујући пореску реформу). После 2000. године, када је Милошевићева аутократија замењена демократски изабраним владама, циљ је био да се покаже посвећеност Србије хармонизацији њеног пореског права са законодавством у државама чланицама ЕУ. Тек су потребе за додатним буџетским приходима, покренуте 2008. године глобалном рецесијом, активирале дубоко успавана правила о трансферним ценама.

⁴⁰ Да ли нека фактичка ситуација представља друштвени проблем може се различито схватати у различитим правним системима, што зависи од тога ко о томе суди – лобисти, припадници академске заједнице, одређена друштвена група или ширија популација.

⁴¹ ЗПППА, чл. 61, ст. 1.

под (прећутном) претпоставком да није извесно да ће приход од осталих пореза бити довољан, а у складу са немачком пословицом „*sicher ist sicher*“.

Четврто, одређена правна институција може истовремено имати разне функције (Brand 2007, 416): примера ради, уговор, који генерално обезбеђује очекивања уговорних страна у погледу извршења, у тржишној економији такође омогућује странама да самостално уређују своје економске односе, док у командној економији представља средство за испуњење планских задатака.

Пето, Вотсон је констатовао да уколико неко није свестан значаја узрочно-последичне везе између иностраног донора и правног транспланта (укорењености у одређену правну културу, која одређује параметре правног резоновања, правних система од којих ће се позајмљивати, чак и мере до које ће се позајмљивати), он никада неће моћи да разуме параметре правне расправе (Watson 1995, 469–470). Функционализам у ствари „преокреће уобичајен редослед узрока и (друштвене) последице, објашњавајући ствари у смислу шта се дешава после, а не шта је било раније“ (Brand 2007, 417).

Шесто, још једна претпоставка функционализма – да су проблеми слични широм правних система – такође ограничава његов сазнајни домет. Због тога што су пропустили да се баве *разумевањем* културних, социјалних, политичких и коначно правних идентитета, функционалисти су изложени критици да су њихови закључци ограничени само на указивање површинских сличности. Критичари тврде да у томе лежи разлог због којег функционални приступ не даје објашњење због чега слични друштвени и економски услови стварају различита правна решења или се, пак, решења уопште и не јављају (Brand 2007, 418). *Praesumptio similitudinis* делује разумно у оквиру истог културног окружења, али се не чини да је прихватљива када се упоређују културно различити (пореско)правни системи. Осим тога, за упоредно *пореско* право специфично је отворено питање најосновније сличности функција које порески системи треба да испуне (Marian 2010, 452): да ли је у пореском праву „основна функција“ обезбеђивање јавних прихода (а постоје и непорески јавни приходи) или је то редистрибутивна правда (а постоји и социјална помоћ на расходној страни)?

Важно је, међутим, запазити да оно што се претпоставља да је слично нису ни правне институције ни проблеми које оне треба да решавају и потребе да друштва на њих реагују већ је то функционални однос између проблема и решења (Michaels 2006, 370–371). Функционалиста, у ствари, трага за сличношћу која се односи само на

решавање једног одређеног проблема, а то се своди на *функционалну еквиваленцију* – сличност у разлици. Функционална еквиваленција је налаз да су институције сличне у једној од функција које врше (на коју се компаратиста фокусира), док су институције различите (или барем могу бити различите) у свим осталим аспектима (Michaels 2006, 371).

Да резимирамо: функционализам није без грешке. Међутим, сматрамо да не треба критиковати тај приступ да само посматра различите системе. Функционални метод, који се, по правилу, примењује на нивоу микрокомпарација,⁴² проширује опсег истраживања; слични резултати често се добијају праћењем различитих путева, а фокусирањем на практичне проблеме и њихова решења могу се открити ти различити правни путеви (Van Hoeske 2015, 11).

4.2. Приступ културних разлика

За разлику од Цвајгерта и Кеца, који су превидели било коју алтернативу функционализму (Zweigert, Kötz 1998, 34 *et seq.*), културални компаратисти, с једне стране, одбацују *praesumptio similitudinis*, која је инхерентна функционалном приступу, док, с друге стране, сматрају да је (пореско) право део ширег културног феномена. Према Котереловом мишљењу, препознатљиве карактеристике права или правног искуства, посматране у одређеном времену и на одређеном месту „(узете као агрегат или скуп културних модела), могу се онда конфронтирати са друкчијим агрегатима или моделима... из другог националног оквира или региона“ (Cotterrell 2011, 10). О појмовима „културе“ и „пореске културе“ већ је било речи. Супротстављајући се функционалном приступу, Легран указује на то да дефинисање правне културе или традиције значи „налажење онога што је значајно у својој разлици у односу на друге“. Упоређивање не сме да има унификујући него мултипликујући ефекат: оно мора тежити да организује разноврсност дискурса око различитих (културних) форми и да се супротстави мисаоној тенденцији која води униформизацији“⁴³ (Legrand 1997, 123). Сматрамо да је такав

⁴² За разлику од Ван Хукеа (*Mark van Hoeske*), препознајемо функционализам и на нивоу макрокомпарација: упоређивање породица права је типичан подухват функционалиста. Истина, да би се закључивало на макронивоу, треба спровести истраживања на микронивоу.

⁴³ Чак и када би хармонизација била на неки начин пожељна, културални компаратисти, међу којима је Легран вероватно најгласнији, схватају је као неостварљив циљ, пошто су културне и политичке разлике непомирљиве. Легран сматра да „правни системи, упркос њиховом окружењу у оквирима Ев-

„антиунификујући“ или „антихармонизујући“ став културалиста идеолошки обојен, што нарочито долази до изражаја у радовима заступника критичког приступа.

Приступ културалиста је усмерен ка разумевању (фр. *entendement*) културних, социјалних, политичких и правних идентитета другог, а такво разумевање би истовремено требало да унапреди наша размишљања о властитим правним правилима и културном идентитету. „Упоредивање култура је херменеутички поступак: култура се не може с успехом одразити у својем властитом праву без поступка упоређивања, а не може се одразити у поступку упоређивања без испитивања својег властитог права“ (Avi-Yonah, Sartori, Marian 2011, 7). Чак и када се истражују пореске јурисдикције које су *prima facie* сличне, културалисти могу да дају допринос квалификујући те сличности као „плитке“, односно указујући на темељне разлике у култури, чиме објашњавају због чега спровођење сличних пореских политика даје различите резултате. Како с убеђењем идеолога упозорава Легран, задатак компаратисте који следи приступ културних разлика јесте да „енергично протестује против аксиоматизације сличности и империјализма истог (фр. *l'impérialisme du même*)“ (Legrand 1999b, 103). Отуда, тај компаратиста треба да претпостави да, колико год правнику из земље А могло необично да делује право у земљи Б, постоји рационалност у тим одредбама повезана са културним окружењем земље Б (Legrand 2009, 236). У домену упоредног пореског права, пореском правнику из Данске могло би бити чудно то што у српском пореском праву не постоји стандардни одбитак по основу егзистенцијалног минимума за све оне који остварују само приходе ван радног односа или је тај стандардни одбитак за оне који остварују приход по основу зарада тек 42% минималне бруто зараде (RSD 18.300 /око EUR 155/ 2021. године).⁴⁴ Пореском правнику из Србије могло би,

порске заједнице, нису конвергирали, не конвергирају и неће конвергирати. ... Таква конвергенција је немогућа с обзиром на то да се разлике између менталитета *common law*-а и европског континенталног права не могу умањити на епистемолошком нивоу“ (Legrand 1996, 61–62). Да је конвергенција ипак могућа, и то између културолошки много различитијих правних система него што су *common law* и европско континентално право, показао је Палмер, узимајући пример данашњег Лесота, чије је право настало као мешавина обичајног права народа Басото (које су британски колонијални службеници детаљно регистровали још 1872. године, одмах пошто је Басутоленд постао колонија Круне) и енглеског права, као и холандског права, које је долазило из суседне африканерске Слободне државе Орање (Palmer 2004, 6–9, 15–16).

⁴⁴ У Данској свако резидентно физичко лице има право на порески кредит по основу егзистенцијалног минимума (DKK 46.500 2020. године), којим се умањује обавеза по основу пореза на доходак (Vagtborg, Krushave, Nyborg 2020, 1.8.3).

пак, изгледати необично то што се у Данској озбиљно разматра увођење пореза на „надимање крива“, као мере за сузбијање емисија метана из стокe. Али, обе мере имају своја специфична образложења. У Србији, 72,8% прихода од пореза на доходак грађана долази од цедуларног пореза на зараде,⁴⁵ док тек око 0,4% пунолетног становништва (само они порески обвезници који остварују доходак⁴⁶ у годишњем износу који је већи од троструке просечне годишње бруто зараде у Републици) подлеже и комплементарном глобалном годишњем порезу на доходак грађана. То је мотивисало законодавца да уведе стандардни одбитак само за приходе из радног односа. У Данској су власти, суочене са међународно преузетом обавезом да смање емисије гасова који стварају ефекат стаклене баште, спремне да уведу порез на „надимање крива“, имајући у виду да метан који настаје у бурагу крива и који оне избацују чини око 18% гасова с ефектом стаклене баште у Европи.⁴⁷ Ако компаратиста проучава данско пореско право, његов задатак је да „ре-презентује“ (фр. *re-présenter*) данско право српском правнику из перспективе менталитета Данаца. Наравно, важи и обрнуто.

Правна култура би могла да се анализира с аспекта дихотомије *природно право – позитивизам*. У природном праву, поједностављено речено, претпостављају се одређена начела која су уграђена у сваки правичан правни систем, док позитивизам подразумева право као скуп правила која су на снази, независно од тога да ли су перципирана као „правична“. Правни позитивизам сагледава право као инструмент државе или приватног интереса, што је утицало на то да идеја циља или функције постане главна савремена основа упоређивања у праву (међу функционалистима) и мотивисало критичаре из реда културалиста.

С обзиром на то да извор пореског права чине закони, његов културни карактер је ближи позитивном праву; „нико није озбиљно тврдио... да је разлика између капиталног добитка и обичног дохотка део природног поретка“ или да је „дата на Синајској гори“⁴⁸ (Livingston 2020,

⁴⁵ Билтен јавних финансија, Министарство финансија Републике Србије, Београд, октобар 2020.

⁴⁶ У који не улазе дивиденде, камате, капитални добици, приходи од осигурања лица, приходи од инвестиционе јединице отвореног инвестиционог фонда и добици од игара на срећу.

⁴⁷ <https://www.csmonitor.com/Business/2014/0214/Top-12-weirdest-tax-rules-around-the-world/Denmark-cow-flatulence-tax>, последњи приступ 3. фебруара 2021.

⁴⁸ Међутим, један порез, то јест десетак (енг. *tithe*) поменут је у Старом завету, што би могло да наведе неке пореске културалисте (који су одани хришћани) да тврде да десетак има Божје порекло. Малахија 3:8–10. Муслимански по-

10–11). Иако блиско позитивизму, пореско право обухвата и неке „природне“ карактеристике правичног пореског система (принцип способности плаћања, једноставност и др.). Отуда закључујемо да, у ствари, није реч о дихотомији када настојимо да „културу“ пореског права сместимо у оквир *природно право – позитивизам*. У позитивно пореско право често су уграђене неке вредности природног права, што нас наводи на закључак да је ипак могућа одређена „симбиоза“ функционализма и културализма.

Компликована дефиниција „културе“ може да се за потребе дискурса разложи на две компоненте, иако се оне понекад у пракси преклапају. То су (i) аспекти становишта (део дефиниције о уверењима, знању и понашању) и (ii) институционална компонента (која се односи на вредности и праксу која карактерише одређену институцију или организацију) (Livingston 2020, 15). У расправама о правној култури акценат се чешће ставља на понашања него на институције, што може да доведе до ослањања на стереотипе (на пример, „Швеђани одобравају високе порезе на доходак, а Американци то не чине“). Заправо, нису битни ставови опште популације него ставови „мале елите која доноси и спроводи пореску политику“ (Livingston 2020, 15) и отуда исход може да буде друкчији од очекиваног: на пример, стопа пореза на добит корпорација (федералног и државног) у САД је 2020. године била око 27% (KPMG 2021), а у Шведској 21,4% (Van der Zeijden 2021, 1.1.3). Ливингстоновом запажању недостаје, међутим, резерва да би, на крају, ставови „широких маса“ могли да приморају „малу елиту“ да им се прилагоди. Коликогод шведска „мала елита“ желела ниже пореске стопе, у темељима шведског друштва и даље, у одређеној мери, постоји компромис о *welfare state*-у, постигнут 1938. године у Салтсјободену (шв. *Saltsjöbaden*) између синдиката и послодаваца, те је просечна стопа пореза на доходак физичких лица (централног и локалног) 2020. године била 52,28% (Gustafsson Myslinski 2020, 1.1.3). За релативно низак корпорацијски порез плаћена је, дакле, „цена“ у високом порезу на доходак физичких лица.

На нивоу становишта, према Леграновом мишљењу, „основна претпоставка функционализма је у томе да се нечији циљеви и вредности прихватају у другим друштвима и у различитим периодима као манифестација културног империјализма који негира културне разлике (Legrand 1998, 225–226). Међутим, чак и Ливингстон, један од

рески културалиста могао би да разматра Божје порекло *заката*, својеврсне религијске обавезе муслимана који остварују приходе изнад одређеног лимита да део свог богатства (2,5% годишње) донирају у добротворне сврхе.

водећих заговорника културализма у упоредном пореском праву, признаје да је „неки степен културне пристрасности неизбежан“ (Livingston 2020, 19): док цитира Стиглицову критику улоге ММФ у земљама у развоју (Stiglitz 2003), он признаје да оптужбе да програми штедње (које је ММФ саветовао и наметао земљама у развоју) показују културну неосетљивост представљају питање „о којем се може расправљати“ (Livingston 2020, 19). На то да културне разлике ипак нису непремостиве упућује и супкултура пореских правника, који све више деле заједничко образовање и професионалне праксе, чак и језик професије, и на тај начин установљавају сличности које не постоје међу онима који нису „просвећени“. Међутим, Ливингстон, опрезан да не склизне у функционализам, упозорава на опасност од претеривања када се релативизује важност културних разлика, тврдећи да „постоје важне контроле против универзализације пореске политике“, те остаје „веома скептичан према феномену ‘глобализације’ у опорезивању и другим областима јавне политике“ (Livingston 2020, 19). Легран је радикалнији: „Како прелази границе, оригинално правило нужно трпи промену која утиче на њега као правило“ (Legrand 1997, 120).

Пореска култура, дефинисана на нивоу појединачне државе, представља „укупност свих релевантних формалних и неформалних институција повезаних са националним пореским системом и његовим практичним спровођењем, које су историјски уграђене у националну културу, укључујући зависности и везе изазване њиховом текућом интеракцијом“ (Négré 2001, 12). Таква дефиниција повезује аспекте становишта с институционалним аспектима јер обухвата улоге пореских обвезника, политичара, пореских службеника, пореских саветника и професора универзитета. Простор је успостављен пореским законима, који су одређени нормама културе и историјским развојем институција. Док становишта образују основе пореске културе, институције (законодавци и, за потребе наплате и контроле, пореске управе, професије пореских саветника и рачуновођа, високошколске установе и др.) формирају њену структуру (Livingston 2020, 32).

Заснован на контрастном упоређивању, приступ културалиста је значајан не само у поређењу јурисдикција са различитим културним подлогама, када баца светло на локалне факторе који обликују опорезивање, него и у компарацији јурисдикција које су можда сличне, јер је у стању да открије „дубину“ сличности и покаже њену површну природу, која је можда настала случајно. Иако избор доносног система за правну трансплантацију најчешће зависи од престижа модела, могуће је идентификовати и постојање субјективних елемената. Примера ради, у Ататурковим реформама турско грађанско право,

облигационо право и грађанско процесно право трансплантирани су из Швајцарске, трговинско право, поморско право и кривично процесно право из Немачке, кривично право из Италије и управно право из Француске (Ögücü 2000, 6.1), при чему се не може занемарити лични утицај на опредељивање донора, пошто је, рецимо, руководилац стручног тима за израду нацрта Грађанског законика Махмут Есад Бозкурт (Mahmut Esad Bozkurt) докторирао на Правном факултету у Фрибуру, у Швајцарској (Watson 2006, 7), и отуда је најбоље познавао швајцарско грађанско право.

Међутим, тврдокорни културалисти су углавном против самог појма правних транспланата. Као што је претходно у раду наведено, они од компаратиста очекују да се концентришу на културне разлике, а не на правила. Легранова критика Вотсонове (Alan Watson) теорије правних транспланата може се свести на упозорење да су за тог аутора „право... правила и ништа друго, а правила су огољени пропозицијски искази и ништа друго“, при чему критичар тврди да се правило „не може сматрати само као правило у смислу огољеног пропозицијског исказа. У ‘концепту правила’ (енг. *ruleness*) налази се више од серије исписаних речи, што значи да правило није идентично ономе што су исписане речи. Правило је нужно културна форма која у себе инкорпорише. Као акумулација културних елемената, њега подупиру импресивне историјске и идеолошке формације“ (Legrand 1997, 115–116). Када се једном прихвати да и пропозицијски исказ као такав и његово значење заједнички чине *правило*, практично је немогуће замислити како се може догодити правна трансплантација (која укључује оба елемента) (Legrand 1997, 116–117). Пошто су свесни чињенице да су у реалности постојала и да и даље постоје бројна правила која су преузета из права једне државе и трансплантирана у право друге државе, културалисти инсистирају на томе да позајмљивање подразумева (обично) веће измене, које су неопходне да би се правило прилагодило правном систему државе примаоца.

Вредновање размера тих измена је, заправо, вододелница између оних који одбацују и оних који прихватају (с оградама или без њих) концепт правних транспланата. Ликховски, на пример, признаје да се, за разлику од породичног права, које је „дубоко уклопљено у појединачне... културе и отуда мање подобно за трансплантацију, друге области, попут трговинског права, виде као неутралне у културном погледу и стога лакше преносиве“. Позиција пореског права је нејасна, пошто се оно „често схвата као техничко и отуда лако преносиво“, док је у исто време „засновано на дефиницијама и појмовима који су специфични у културном погледу“ (Likhovski 2010, 730). На примеру увођења

британског пореза на доходак 1941. године у Палестину, територију којом је Уједињено Краљевство управљало на основу мандата Друштва народа, Лиховски показује колико је била сложена интеракција између донетих правила (која, на пример, у Великој Британији предвиђају изузимање поклона из пореза на доходак) и њихове примене међу Арапима и Јеврејима (с обзиром на чињеницу да обе етничке заједнице имају сасвим различит концепт „поклона“⁴⁹). Чини се оправданим давнашње упозорење руског министра финансија Јегора Францевича Канкрин (1823–1844) да је „приликом установљавања нових пореза нужан... врло велики опрез“ (Евстигнеев, Викторова, Харченко 2004, 87).

Мада Ливингстон припада онима у академској заједници који заговарају приступ културних разлика у упоредном пореском праву, он је ипак свестан да пореска култура нужно не корелира с општом културом у друштву. „Толико је много пореских институција позајмљено (‘трансплантирано’) из једне земље у другу, а имају мало тога, ако уопште имају, заједничког са текућим становиштима или постојећим непореским институцијама у земљи о којој је реч“ (Livingston 2020, 129).⁵⁰ Трансплантација се може екстерно наметнути, што су у време колонијализма колонијалне силе радиле на зависним територијама, обично без локалног пристанка,⁵¹ док то данас у државама чланицама

⁴⁹ Чак и у данашње време, концепт „поклона“ је понекад оспораван и од Палестинаца и од Израелаца. У случају *Salfawati v. Assessing Officer Nazareth* [1990] IsrSC 44(1) 714 расправљано је да ли новац који је отац Бедуин дао сину, који је за њега радио, треба да се класификује као „доходак“ или као „поклон“. У случају *HCI 3516/04 (Israel Religious Action Centre v. Ministry of Finance)* став државе је био да је новац дат једном ултраортодоксном рабину у размени за његов благослов представљао тржишну трансакцију, што је рабин оспоравао тврдећи да је новац био поклон, дат као део приватне, нетржишне трансакције, те да као такав не треба да буде опорезован (Likhovski 2010, 731 f).

⁵⁰ Ливингстон то објашњава хировима историје (енг. *historical quirks*) (Livingston 2020, 129).

⁵¹ Одредбама чл. 48 и 49 IV Хашке конвенције о законима и обичајима рата на копну јасно је ограничено право силе која је у рату окупирала територију друге државе да спроводи опорезивање на тој територији. <https://ihl-databases.icrc.org/applic/ihl/ihl.nsf/ART/195-200059?OpenDocument>, последњи приступ 18. марта 2021. Но, њен утицај на пореско право окупираних држава може бити индиректан. Примера ради, мисија америчких пореских експерата, предвођена професором Карлом Шаупом (Carl Shoup) с Универзитета Колумбија, израдила је 1949. године окупираном Јапану законе о порезу на доходак физичких лица и порезу на добит корпорација. Касније је цар Хирохито два пута одликовао професора Шаупа високим јапанским одликовањем јер су ти порези добили позитивне оцене, па би се могло констатовати да се посредно екстерно наметање током

спроводе надлежни органи супранационалних организација (на пример, ЕУ), на основу тога што су се оне, приликом приступања конститутивним уговорима, начелно са тиме сагласиле. Трансплантација може да буде и добровољно спроведена, из различитих разлога (на пример, веровање у висок квалитет доноровог права, трагање за пречицом која би донела уштеду у трошковима, индиректан притисак инволвираних стручних група (пореских саветника, универзитетских професора, невладиних организација) или међународних финансијских организација (ММФ, Светске банке) и владине потраге за легитимитетом који јој престиж доноровог законодавства може донети и др.) (Miller 2003, 845 *et seq.*). Често се јавља комбинација више разлога. На пример, трансплантација Шесте директиве о порезу на додату вредност ЕУ у српско пореско право (уз мања одступања) може се разумети баш као резултанта дејстава више чинилаца – у дотадашњој пракси потврђених својстава ПДВ-а у ЕУ (издашност, околност да погађа само крајњу потрошњу, неутралност, фракционална наплата, отпорност на евазију), утицаја стручне јавности и ММФ-а и настојања српске Владе да покрене поступак придруживања ЕУ.

Требало би направити разлику између: (а) прихватања целокупних пореских закона, као што је био случај са поменутих наметањем британског пореза на доходак у мандатној Палестини, добровољним уграђивањем пореза на додату вредност ЕУ (уз одређене модификације) у око 140 држава које нису њене чланице последњих 50 година или трансплантацијом предатног аустријског некумулативног пореза на промет заснованог на техници тзв. ступњастог паушала (нем. *Phasenpauschalierung*) у пореско право Краљевине Југославије 1930. године (Поповић 2020б, 139–143); и (б) „увоза“ појединачног пореског правила, што је много чешће (правила о трансферним ценама, GAAR-ови, правила о утањеној капитализацији и др.), првенствено са циљем да се избегавање пореза сузбије тако што се прихватају пореске мере које су се показале учинковитим у земљама свог порекла. Међутим, имајући у виду културне разлике, позајмљено пореско правило може да функционише друкчије него у својој „домовини“. Примера ради, „у Канади је општа претпоставка да је избегавање пореза (које се

времена претворило у добровољно прихватање. <https://econ.columbia.edu/faculty/in-memoriam/carl-sumner-shoup-1902-2000/>, последњи приступ 18. марта 2021. Истина, по прекиду окупације (1952. године) јапанске власти су дискретно измениле поједина решења у та два пореска закона, а одустале су од примене неких других закона (попут закона о ПДВ-у, порезу на капиталне добитке од продаје хартија од вредности и порезу на нето имовину), које је Шаупова мисија такође била припремила (Beyer 1992, 396–399).

јасно разликује од незаконите пореске евазије – *примедба аутора*) прихватљиво, уколико није учињено изричито неприхватљивим путем специфичних антиабузивних правила или GAAR-а. ... У Кини се обично полази од супротне претпоставке. Избегавање пореза је често тесно повезано са незаконитом пореском евазијом“ (Li 2015, 84). У Канади учинковитост GAAR-а зависи од тога како га судови тумаче, што је често ишло у прилог пореским обвезницима. У Кини је, међутим, све у рукама Државне пореске управе: уместо да служи успостављању баланса између заштите пореске основице и права пореских обвезника на пореско планирање, као што је то случај у Канади, кинески GAAR је инструмент који се користи према дискреционим овлашћењима Државне пореске управе (Li 2015, 89).

Ливингстоново испитивање бројних студија случајева (Livingston 2020, 72 *et seq.*) показује и сличности и разлике између порескоправних система. Порески свет је, заправо, свет у којем се притисци за конвергенцију, индуковани глобализацијом, суочавају с отпором који долази из домена културе. Готово је универзалан захтев да национални порески систем треба да буде правичан, једноставан и ефикасан, али се инхерентне правне норме (као и начини њихове примене) понекад врло значајно разликују. На пример, законске стопе пореза на доходак јесу конвергирале последњих 30 година, али су и даље остале разлике у пореским основицама, те су ефективне пореске стопе такође остале различите. Или, да поновимо: GAAR се може позајмити из другог права, али начин на који се примењује веома зависи од одговарајуће културе. Тако је могуће да одређени разлози, специфични за порезе (попут образовања и професионалне обуке пореских елита, природе пореске администрације, става према испуњавању пореске обавезе и евазији итд.) буду чак важнији од ширих политичких и социјалних фактора приликом одређивања судбине прогресивног опорезивања и пореске реформе уопште (Livingston 2006, 557). Стичемо утисак да Ливингстон наслућује да културалистичко инсистирање на апсолутизму различитости подрива темеље упоредног права јер га лишава његове сврхе – компарације, о чему ће бити више речи касније. Културе се не могу схватати као херметички, затворени системи пошто су границе међу њима често „меке“ и недовољно јасне, посебно у савременом, глобализованом свету. Српски IT стручњак ће пре припадати истом „културном“ миљеу као и амерички IT стручњак, него истој оној, рецимо пореској, култури којој припада и српски фабрички радник или

касирка.⁵² Према Петерсовом и Швенкеовом мишљењу (Peters, Schwenke 2000, 815), један правни систем може да обухвата више култура (на пример, правни систем ЕУ), као што и једна култура може да садржи више правних система (на пример, право Луизијане у САД).

4.3. Критички приступ

Заступници критичког приступа у упоредном праву сагледавају функционализам као идеолошки пројекат, чији је циљ асимилација или укључивање других традиција, односно хармонизација. За разлику од Леграна и његових следбеника, они не стављају у фокус улогу културе већ настоје да разоткрију „претенциозну аполитичку природу тзв. *mainstream* дискурса у упоредном праву“ (Avi-Yonah, Sartori, Marian 2011, 9). Њихову идеолошку обојеност потврђују Франкенбергове речи да правна хармонизација (у оквиру пројекта израде новог Закона о управном поступку према немачком узору у Албанији) представља „део нове интервенционистичке политичке схеме“ (Frankenberg 1997, 273). Штавише, за тог аутора је компаратиста који припада главном току упоредног права (функционалиста) „представник правног патернализма“ и носилац „хегемонистичке“ агенде, чији су циљеви „ширење ауторитета англо/европског права“ и „одбрана идеала унификованог права“ (Frankenberg 1997, 263–264). Такав идеологизовани приступ могао би да испадне самооптужјући (што важи и за ригидни културализам): ако се једном правцу приписују „зле намере“, зашто се оне не би могле приписати и онима који те оптужбе износе? Тиме се заправо зашло на терен епистемолошког релативизма,⁵³ односно немогућности разликовања тачних од нетачних тврдњи, чиме се изашло из домена научног дискурса (Peters, Schwenke 2000, 824).

Заговорници критичког приступа доживљавају сваку класификацију правних система негативно, пошто сматрају да она води маргинализацији незападних система (Marian 2010, 435). Тако, на пример, Инфанти тврди да је неуспех функционалног метода да смести право

⁵² <https://nova.rs/vesti/biznis/naplata-poreza-frilenserima-nije-retroaktivna/>, последњи приступ 12. априла 2021.

⁵³ Попер га, пишући критички о *релативизму оквира* (енг. *framework relativism*), дефинише као „доктрину према којој је истина у вези са нашом интелектуалном подлогом, од које се очекује да на неки начин одреди оквир у којем можемо да мислимо; по којој се истина може мењати из једног оквира у други“ (Popper 1994, 33).

у његове локалне контексте посебно изражен у опорезивању (Infanti 2002, 1141). Неизбежан конфликт између ефикасности, правичности и једноставности налаже не само успостављање равнотеже, посебно између прва два захтева, него и узимање у обзир неких других фактора, укључујући очекиван утицај пореских одредаба на конкурентност, политичке односе са страним државама, потребу да се повећају приходи, подстицање економског раста и спречавање избегавања пореза и пореске евазије (Infanti 2002, 1119). Инфанти, стога, заговара стављање дебате о пореској реформи у компаративну перспективу. Он такође подсећа (америчке) пореске експерте да када саветују стране владе о пореској реформи имају морални основ да предлажу правне транспланте („правно клонирање“) само уколико поседују темељито знање правног, политичког, социјалног и економског контекста земље у којој наступају (Infanti 2003, 89). Изгледа да се дуговечност српског ЗПППА (који је ступио на снагу 1. јануара 2003. године) може разумети ако се, између осталог, има у виду да је на Нацрту, са квалитетним тимом Министарства финансија и економије, радио врхунски инострани експерт.⁵⁴

5. УМЕСТО ЗАКЉУЧКА: ДА ЛИ ЈЕ МОГУЋ „КУЛТУРНИ ФУНКЦИОНАЛИЗАМ“?

Без обзира на убедљивост критике функционализма, сматрамо да се ипак не може олако одбацити претпоставка о сличностима, будући да оне очигледно постоје у поређеним (пореско)правним системима. Сличности су најчешће заступљене на нивоу микрокомпарација (на пример, између правила о утањеној капитализацији, GAAR-ова, правила о трансферним ценама и др.), мада груписање система пореског права у породице пореског права, које је засновано на макрокомпарацијама, није само обећавајуће у интелектуалном смислу него може и да олакша разумевање начина на који се од неке институције очекује да функционише.⁵⁵ Када, на пример, сврстамо Србију у породицу европског континенталног права (транзициона и постконфликтна потпородица), можемо претпоставити да би трансплант GAAR-а (у

⁵⁴ Тим Министарства финансија и економије предводио је тадашњи заменик министра – један од коаутора овог рада, а инострани консултант био је Виктор Туроњи.

⁵⁵ Осим тога, постоје случајеви трансплантације целокупних закона, као што се догодило у Ататурковој Турској (Ögücü 2000, 6.1).

одређеној мери преузет из немачког *Abgabenordnung-a*) одражавао приступ европског континенталног права, који захтева да се у закону нађе овлашћење за Пореску управу да примењује доктрину према којој је суштина важнија од форме (енг. *substance over form doctrine*), што није неопходно учинити у *common law* породици (потпородица америчког права), у којој је та доктрина судска. Сматрамо да у условима када се упоредно пореско право суочава са мноштвом задатака (истраживање, настава, пореске реформе, историја опорезивања и др.) не постоји само један одговарајући метод (техника). Зато се залажемо за комбинацију функционалног приступа и приступа културних разлика.

У приступу културних разлика компаратиста је суочен са тешким задатком да разуме „контекст“ – од њега се очекује да познаје језик и културу средина које упоређује, што га ставља ван граница позитивног права у којима се правници стандардно обучавају. Но, отвара се дилема која је сврха упоредног права: ако су разлике непомирљиве, како уопште упоређивати (Peters, Schwenke 2000, 802)? Има ли смисла увек инсистирати на „егзотичности“ националних права, односно да ли су разлике редовно тако сукобљене? Свестан да порескоправни транспланти и друге сличности без сумње постоје, Ливингстон сматра да „култура остаје важна, а конвергенција долази полако, ако је и има у већини области. Али, притисак за узајамно приближавање и значај културе за супротстављање томе значајно варирају од једне области политике до друге. Конвергенција је израженија у пореским стопама него у пореским основицама; у потреби да се спречи избегавање пореза него у погледу стварних метода који се примењују у борби против њега; у широким, генеричким еколошким циљевима него у специфичним еколошким... пореским стратегијама“ (Livingston 2020, 125). Да закључимо: према Ливингстоновом мишљењу, сличности ипак постоје, али су културне разлике некако битније, а – уколико је потребан и додатни аргумент – ту је и популизам, који у себи носи отпор глобализацији (Livingston 2020, 127).

Критику функционализма, која указује да *функција* правила, тај *tertium comparationis* на којем се заснива функционални приступ, апсолутизује улогу права као рационалног одговора на друштвене проблеме, добро илуструје Вотсоново упозорење да су га „позајмљивање и дуговечност (позајмљивања – *примедба аутора*) управо... и уверили да између друштва и његовог права не постоји једноставна веза“⁵⁶ (Вотсон

⁵⁶ „Уколико је право обилато позајмљивано са неког сасвим другог места, и ако је опстало до неког сасвим друкчијег доба, тешко да би оно уопште могло да се сматра ‘духом народа’, (Вотсон 2000, 162). Вотсон илуструје ту тезу

2000, 162). Право свакако има и друге функције (политичке, друштвене, симболичке, техничке и сл.), али се не може пренебрегнути она на коју упућује функционализам. Компаратиста се налази пред задатком да, вреднујући шири контекст, одабере *праву* функцију и да се затим упусти у истраживање. С обзиром на то да је правни поредак тесно повезан са политичким уређењем, економским односима, идеолошким вредностима, културним моделима и сл., компаративно истраживање не сме да се сведе само на правила него би морало да у дискурс укључи елементе на које указују културалисти. Као што нам је идеолошки екстремизам неких присталица школе културних разлика неприхватљив, тако се не можемо сложити ни са редукционизмом „тврдог језгра“ функционалиста. При томе, може се запазити да је у почецима тог приступа било друкчије: још је Рабел писао да се „размишљање о правним проблемима мора односити на право целе планете, у прошлости и садашњости, на однос права према земљи, клими и раси, са историјским судбинама народа, револуцијама, изградњом држава, потчињавањем, са религијским и моралним концепцијама, креативном снагом појединаца, потребом за производњом и потрошњом добара, рангом интереса, партија, класа“ (Rabel 1925, 5). У деценијама које су уследиле редукционизам се јављао због тога што компаратиста, који настоји да упоређује контекстуалне темеље правила која су предмет његовог истраживања, мора прво да реконструише њихово друштвено-економско порекло, те је његов појам „контекста“ значајно ужи⁵⁷ од темеља које имају у виду правни антрополог или правни социолог (Palmer 2004, 5).

Наше истраживање је показало да ни редуковани функционализам ни идеологизовани културализам нису методи примерени циљу који има упоредно право.⁵⁸ Функционална анализа – зато што иза идеје да се могу пронаћи заједничке функције права које воде унификацији правних система, стоји превише претпоставки које нису довољно анализирани; приступ културних разлика – јер се концепт културе не може операционализовати тако да објасни због чега се значења права могу разликовати од једног до другог правног система, чак и онда када су правна

примером уређења својине у браку, чије корене налази у праву Визигота, које је касније преузето на Иберијском полуострву, одакле су га Шпанци пренели у Калифорнију, а из које је позајмљено у осталим државама на западу САД.

⁵⁷ На то имају утицај не само истраживачеве субјективне способности већ и трошкови које треба покрити, а који могу да буду несразмерно већи у односу на врху истраживања. Упоредно право, па и упоредно пореско право, и даље су „предмет у трагању за аудиторијумом“ (Markesinis 1997, 3).

⁵⁸ Функција компаративног права је да обезбеди приступ правном знању које ће бити употребљено да би се испунио основни задатак универзалног унапређивања и разумевања феномена права (Örücü 2007, 46).

правила иста (Cotterrell 2007, 142). И међу функционалистима се могу наћи аутори (на пример, Ериџи), који се слажу да „откривање *raison d'être* сличности и разлика, такође, захтева прелазак из домена чистог правног резоновања у домен контекстуалних фактора“ (Örücü 2007, 49). У објашњавању резултата компаративноправног истраживања витална је правна, социјална, културна, економска, верска и политичка подлога (Örücü 2007, 53). Код културалиста, Ливингстон се, макар невољно, помирио са чињеницом да су сличности ипак могуће, о чему је већ било речи.

Иако присталица функционализма, Чоми је још средином педесетих година XX века запазио да компаративно истраживање мора да узме у обзир „друштвене темеље законодавне делатности, економске и политичке силе... пошто су оне, на основу посматрања, у свакој студији пореске политике најрелевантније... (при чему – *примедба аутора*) истраживање политичких сила допушта још мање простора за претпоставке о сличности него истраживање о економским силама“ (Chommie 1956, 220). Чомијево ограђивање од апсолутизовања *praesumptio similitudinis* није, међутим, изазвало неку реакцију *mainstream* компаратиста,⁵⁹ док је, на другом крају методолошког спектра, настајала културолошка критика, која је најчешће значила потпуну негацију релевантности те претпоставке. Заправо, чудновато је да је међу истраживачима који су се у наредним деценијама бавили упоредним пореским правом изостао методолошки дискурс, о чему сведочи не тако давна Марианова анализа (Marian 2010, 425).

Може се, дакле, поставити питање да ли је излаз у некој врсти прагматичног еклектицизма. Проблем је у томе да ли се може обезбедити кохерентност том еклектицизму. На страни функционалиста, Цвајгерт је допуштао да су правна правила утемељена у култури: „Чињеница да је целокупно право културни феномен и да се правна правила никада не могу разматрати независно од историјског, социјалног, економског, психолошког и политичког контекста потврђена је посебно снажно у упоредноправним анкетама“ (Zweigert 1966, 13–14). Културалисти, међутим, посматрају културу из друкчијег угла, замерајући функционалистима на неспремности да „уђу на терен“ и изнутра се баве културом као таквом већ је реконструишу као серију функционалних (или дисфункционалних) односа (Michaels, 365). Чак и у оној најутицајнијој књизи из упоредног права, коју је Цвајгерт написао заједно са Ке-

⁵⁹ У савременој упоредноправној литератури може се наћи разликовање између сличности и функционалне једнакости. „Није претпоставка да су сличне правне институције ни проблеми које оне треба да решавају и потреба да друштва на њих реагују, него су сличне функционалне релације између проблема и решења... То није сличност. То је функционална једнакост“ (Michaels, 371).

цом (Zweigert, Kötz 1998), „контекст има малу улогу, док су формална правила украла представу“ (Husa 2006, 1104). Сматрамо да је важно да се контексту врати улога, али треба бити опрезан како би се избегао ризик од понављања грешке која се приписује функционализму – сада у виду контекста који преузима главну ролу.

Својевремено је Ван Хуке скицирао приступ који је назвао „упоредно право дубоког нивоа“ (Van Hoeske 2002). Он је комбиновао правила и институције са контекстуалним елементима права и тако настојао да избегне црно-белу слику. Из једне такве скице могао би да се развије методолошки проседе, у којем би се нашли и правила и контекст (култура). Тако би, на пример, функционална анализа показала да је циљ правила о трансферним ценама из српског ЗПДПЛ исти као у изворнику (*Смерницама ОЕЦД за примену правила о трансферним ценама за мултинационална предузећа и пореске управе*), то јест да се спречи пребацивање добити повезаном лицу у иностранство, без плаћања пореза, трансакцијом по цени која је различита од цене која би се формирала на слободном тржишту. Укључивање контекста – политичког, па и ширег, културног – понудило би објашњење због чега су привредна друштва у којима Република, аутономна покрајина, односно јединица локалне самоуправе имају квалификовано учешће у капиталу или у гласовима у органима управљања под одређеним условима, почев од 1. јануара 2015. године, искључена из примене тих правила.⁶⁰ Примера ради, с обзиром на то да је Република Србија квалификовани власник *Телекома Србија*, који контролише *Телеком Српске* у Босни у Херцеговини, трансакције између нерезидентног *Телекома Српске* и било којег резидентног правног лица, чији је квалификовани власник Република Србија, не подлежу правилима о трансферним ценама са становишта српског ЗПДПЛ. Прецизније, „дубока анализа“ показује да је, у условима када је јавни интерес подређен групном, створена законска могућност да се добит пореског обвезника – резидента Србије трансферише у иностранство без пореза јер се трансакција са повезаним нерезидентним правним лицем неће подврћи корекцији у складу са принципом „ван дохвата руке“.

Примењујући такав приступ, назовимо га „културним функционализмом“, могла би се постићи „полифонија техника“ (Glanert 2012, 67), односно комбинација функционалног приступа и приступа културних разлика. То, наравно, није универзално решење методолошких дилема у упоредном (пореском) праву, али ће се тако превазићи бинарност

⁶⁰ Закон о изменама и допунама Закона о порезу на добит правних лица, *Службени гласник РС* 142/14, чл. 12.

(добар метод – лош метод). Успех, међутим, зависи од способности истраживача да на прави начин укључе контекст и тако створе својеврсну „покретну скалу“ (ит. *scala mobile*) метода прилагођених циљу датог компаративног истраживања.

ЛИТЕРАТУРА

- [1] Alesina, Alberto, Enrico Spolaore. 2003. *The Size of Nations*. Cambridge, Ma: MIT Press.
- [2] Ault, Hugh J., Brian J. Arnold. 2010. *Comparative Income Taxation. A Structural Analysis*. Alphen aan den Rijn: Wolters Kluwer.
- [3] Avi-Yonah, Reuven, Nicola Sartori, Omri Marian. 2011. *Global Perspectives on Income Taxation Law*. Oxford: Oxford University Press.
- [4] Barker, William. 3/2005. Expanding the Study of Comparative Tax Law to Promote Democratic Policy: The Example of the Move to Capital Gains Taxation in Post-Apartheid South Africa. *Penn State Law Review* 109: 703–727.
- [5] Beyer, Vicki L. 2/1992. The Legacy of the Shoup Mission: Taxation Inequities and Tax Reform in Japan. *Pacific Basin Law Review* 10: 388–408.
- [6] Благојевић, Борислав Т. 1/1953. Упоредно право – метод или наука. *Анали Правног факултета у Београду* 1: 7–16.
- [7] Brand, Oliver. 2/2007. Conceptual Comparisons: Towards a Coherent Methodology of Comparative Legal Studies. *Brooklyn Journal of International Law* 32: 405–466.
- [8] Buijze, Renate. 4/2016. The Categorisation of Tax Jurisdictions in Comparative Tax Law Research. *Erasmus Law Review* 9: 189–198.
- [9] Carbonnier, Jean. 1994. *Sociologie juridique*. Paris: Presses Universitaires de France.
- [10] Chommie, John C. 1956. Why Neglect Comparative Taxation. *Minnesota Law Review* 40: 219–231.
- [11] Commission staff working paper, Analytical report accompanying the document Communication from the Commission to the European Parliament and the Council. Commission Opinion on Serbia's application for membership of the European Union, {COM (2011) 668}.

- [12] Constantinesco, Léontin Jean. 1974. *Traité de droit comparé. La méthode comparative*, Paris: LGDJ.
- [13] Cotterrell, Roger. 2007. Is it so Bad to be Different? Comparative Law and the Appreciation of Diversity. 133–154. *Comparative Law. A Handbook*, eds. Esin Örüçü, David Nelken. Oxford: Hart Publishing.
- [14] Cotterrell, Roger. 96/2011. Comparative Sociology of Law. *Queen Mary University of London, School of Law Legal Studies Research Paper*: 1–26.
- [15] David, René. 1950. *Traité élémentaire de droit civil comparé*. Paris: LGDJ.
- [16] Ewald, William. 2/1998. Posner's Economic Approach to Comparative Law (1998). *Texas International Law Journal* 33: 381–386.
- [17] Frankenberg, Günter. 2/1997. Stranger than Paradise: Identity & Politics in Comparative Law. *Utah Law Review*: 259–274.
- [18] Garbarino, Carlo. 3/2009. An Evolutionary Approach to Comparative Taxation: Methods and Agenda for Research. *The American Journal of Comparative Law* 57: 677–709.
- [19] Glanert, Simone. 2012. Method? 61–81. *Methods of Comparative Law*, ed. Pier Giuseppe Monateri. Cheltenham: Edward Elgar Publishing.
- [20] Glenn, H. Patrick. 3/1993. La civilisation de la common law. *Revue internationale de droit comparé* 45: 559–575.
- [21] Gustafsson Myslinski, Ulrika. 2020. Sweden – Individual Taxation. 1.1–9. *Country Tax Guides*. Amsterdam: IBFD.
- [22] Gutteridge, Harold Cooke. 1946. *Comparative Law*. Cambridge: Cambridge University Press.
- [23] Huiskamp, J. C. L. 1981. Definition, Scope and Importance of International Tax Avoidance. 19–25. *International Tax Avoidance and Evasion. Colloquy of 5–7 March 1980 (Strasbourg)*. Amsterdam: IBFD.
- [24] Husa, Jaakko. 4/2006. Methodology of comparative law today: from paradoxes to flexibility? *Revue internationale de droit comparé* 58: 1095–1117.
- [25] Infanti, Anthony C. 4/2002. Spontaneous Tax Coordination: On Adopting a Comparative Approach to Reforming the U.S. International Tax Regime. *Vanderbilt Journal of Transnational Law* 35: 1105–1233.
- [26] Infanti, Anthony C. 3/2003. The Ethics of Tax Cloning. *Florida Tax Review* 6: 251–342.

- [27] Jaluzot, Béatrice. 1/2005. Méthodologie du droit comparé: bilan et prospective. *Revue internationale de droit comparé* 57: 29–48.
- [28] KPMG. 2021. Corporate Tax Rates Table. <https://home.kpmg/xx/en/home/services/tax/tax-tools-and-resources/tax-rates-online/corporate-tax-rates-table.html>, последњи приступ 12. јануара 2021.
- [29] Lambert, Édouard. 1905. Conception générale, définition, méthode et histoire du droit comparé. Le droit comparé et l'enseignement du droit. 26–61. *Congrès international de droit comparé, tenu à Paris du 31 juillet au 4 août 1900. Procès-verbaux des séances et documents*, vol. I. Paris: LGDJ.
- [30] Legrand, Pierre. 2/1995. Comparative Legal Studies and Commitment to Theory. *The Modern Law Review* 58: 262–273.
- [31] Legrand, Pierre. 1/1996. European Legal Systems Are Not Converging. *The International and Comparative Law Quarterly* 45: 52–81.
- [32] Legrand, Pierre. 4/1997. The Impossibility of Legal Transplants. *Maastricht Journal of European and Comparative Law* 4: 111–124.
- [33] Legrand, Pierre. 2/1998. Are Civilians Educable? *Legal Studies* 18: 216–230.
- [34] Legrand, Pierre. 1/1999a. John Henry Merryman and Comparative Legal Studies: A Dialogue. *The American Journal of Comparative Law* 47: 3–66.
- [35] Legrand, Pierre. 1999b. *Le droit comparé*. Paris: Presses Universitaires de France.
- [36] Legrand, Pierre. 2009. La comparaison des droits expliquée à mes étudiants. 209–244. *Comparer les droits, résolument*, ed. Pierre Legrand. Paris: Presses Universitaires de France.
- [37] Li, Jinyan. 1/2015. Tax Transplants and Local Culture: A Comparative Study of the Chinese and Canadian GAAR. *Theoretical Inquiries in Law* 11: 75–105.
- [38] Likhovski, Assaf. 2/2010. Is Tax Law Culturally Specific? Lessons from the History of Income Tax Law in Mandatory Palestine. *Theoretical Inquiries in Law* 11: 725–763.
- [39] Livingston, Michael A. 3/2006. From Milan to Mumbai, Changing in Tel Aviv: Reflections on Progressive Taxation and „Progressive“ Politics in a Globalized but Still Local World. *The American Journal of Comparative Law* 54: 555–586.

- [40] Livingston, Michael A. 2020. *Tax and Culture. Convergence, Divergence, and the Future of Tax Law*. Cambridge: Cambridge University Press.
- [41] Лукић, Радомир Д. 1995. *Методологија права*. Београд: Завод за уџбенике и наставна средства – БИГЗ.
- [42] Marian, Omri Y. 2/2010. The Discursive Failure in Comparative Tax Law. *The American Journal of Comparative Law* 58: 415–470.
- [43] Markesinis, Basil S. 1994. Chapter 1 – Learning from Europe and Learning in Europe. *The Gradual Convergence: Foreign Ideas, Foreign Influences, and English Law on the Eve of the 21st Century*, ed. Basil Markesinis. Oxford: Clarendon Press.
- [44] Markesinis, Basil S. 1997. *Foreign Law and Comparative Methodology*. London: Hart Publishing.
- [45] Michaels, Ralf. 2006. The Functional Method of Comparative Law. 339–382. *The Oxford Handbook of Comparative Law*, ed. Mathias Reimann, Reinhard Zimmermann. Oxford: Oxford University Press.
- [46] Miller, Jonathan M. 4/2003. A Typology of Legal Transplants: Using Sociology, Legal History and Argentine Examples to Explain the Transplant Process. *The American Journal of Comparative Law* 51: 839–885.
- [47] Mokyr, Joel. 2017. *A Culture of Growth: The Origins of the Modern Economy*. Princeton, NJ: Princeton University Press.
- [48] Nerré, Birger. 2001. The Concept of Tax Culture. Paper prepared for the Annual Meeting. National Tax Association. Baltimore, MD.
- [49] Örüçü, Esin. 2000. Critical Comparative Law. Considering Paradoxes for Legal Systems in Transition. *Electronic Journal of Comparative Law* 4.1, <https://www.ejcl.org/41/art41-1.html>, последњи приступ 19. марта 2021.
- [50] Örüçü, Esin. 2007. Developing Comparative Law. 43–65. *Comparative Law. A Handbook*, eds. Esin Örüçü, David Nelken. Oxford: Hart Publishing.
- [51] Palmer, Vernon Valentine. 2/2004. From Lerotholi to Lando: Some Examples of Comparative Law Methodology. *Global Jurist Frontiers* 4: 1–29.
- [52] Peters, Anne, Heiner Schwenke. 4/2000. Comparative Law beyond Post-Modernism. *The International and Comparative Law Quarterly* 49: 800–834.

- [53] Поповић, Дејан. 2020а. *Пореско право*. Београд: Правни факултет Универзитета у Београду.
- [54] Поповић, Дејан. 2020б. *Унификација пореског права у првој југословенској држави*. Београд: Правни факултет Универзитета у Београду.
- [55] Поповић, Дејан, Гордана Илић-Попов. 3/2020. Претходно пореско мишљење: пледоаје за његово преобликовање у српском пореском праву. *Анали Правног факултета у Београду* 68: 7–37.
- [56] Поповић, Драгољуб. 2006. *Увод у упоредно право*. Београд: Службени гласник.
- [57] Поповић, Радомир Ј. 2009. *Аврам Петронијевић*. Докторска дисертација. Београд: Филозофски факултет Универзитета у Београду.
- [58] Popper, Karl R. 1994. *The Myth of the Framework. In Defence of Science and Rationality*. London: Routledge.
- [59] Posner, Richard A. 1996. *Law and Legal Theory in England and America*. Oxford: Clarendon Press.
- [60] Pozzo, Barbara. 2013. Comparative Law and Language. 88–113. *The Cambridge Companion to Comparative Law*, ed. Mauro Bussani, Ugo Mattei. Cambridge: Cambridge University Press.
- [61] Rabel, Ernst. 1925. *Aufgabe und Notwendigkeit der Rechtsvergleichung*. München: M. Hueber Verlag.
- [62] Reimann, Mathias. 4/2002. The Progress and Failure of Comparative Law in the Second Half of the Twentieth Century. *The American Journal of Comparative Law* 50: 671–700.
- [63] Reitz, John C. 4/1998. How to Do Comparative Law. *The American Journal of Comparative Law* 46: 617–636.
- [64] Robert, Jacques-Henri. 1991. Saleilles et le comparatisme. *Revue d'histoire des facultés de droit et de la science juridique* 12: 143–149.
- [65] Sacco, Rodolfo. 1/1991. A Dynamic Approach to Comparative Law (Installment I of II). *The American Journal of Comparative Law* 39: 1–34.
- [66] Samuel, Geoffrey. 2014. *An Introduction to Comparative Law Theory and Method*. Oxford: Hart Publishing.
- [67] Schlesinger, Rudolf B. 1/1969. Formation of Contracts – A Study of the Common Core of Legal Systems: Introduction. *Cornell International Law Journal* 2: 1–71.

- [68] Stiglitz, Joseph E. 2003. *Globalization and Its Discontents*. New York: W. W. Norton.
- [69] Susskind, Richard. 1987. *Expert Systems in Law – A Jurisprudential Inquiry*. Oxford: Oxford University Press.
- [70] Thuronyi, Victor. 2003. *Comparative Tax Law*. The Hague: Kluwer.
- [71] Vagtborg, Magnus, Jacob Krushave, Caroline Haure Nyborg. 2020. Denmark – Individual Taxation. 1.1–9. *Country Tax Guides*. Amsterdam: IBFD.
- [72] Van der Zeijden, Femke. 2021. Sweden – Corporate Taxation. 1.1–14.6. *Country Tax Guides*. Amsterdam: IBFD.
- [73] Van Hoecke, Mark. 2002. *Deep Level Comparative Law*. Working Paper No. 13. European University Institute, Badia Fiesolana.
- [74] Van Hoecke, Mark. 12/2015. Methodology of Comparative Legal Research. *Law and Method* 5: 1–35.
- [75] Vann, Richard J. 1998. International Aspects of Income Tax. 718–810. *Tax Law Design and Drafting*, Vol. 2, ed. Victor Thuronyi. Washington, D. C.: International Monetary Fund.
- [76] Warskett, George, Stanley L. Winer, Walter Hettich. 2/1998. The Complexity of Tax Structure in Competitive Political Systems. *International Tax and Public Finance* 5: 123–151.
- [77] Watson, Alan. 3/1995. From Legal Transplants to Legal Formats. *The American Journal of Comparative Law* 43: 469–476.
- [78] Watson, Alan. 2006. *Legal Transplants and European Private Law*. Belgrade: Alan Watson Foundation, Faculty of Law University of Belgrade.
- [79] Вотсон, Алан. 2000. *Правни транспланти. Приступ упоредном праву*. Београд: Правни факултет Универзитета у Београду.
- [80] Zweigert, Konrad. 1/1966. Des solutions identiques par des voies différentes. *Revue internationale de droit comparé* 18: 5–18.
- [81] Zweigert, Konrad, Hein Kötz. 1998. *Introduction to Comparative Law*. Oxford: Clarendon Press.

Dejan POPOVIĆ, PhD

Professor Emeritus, University of Belgrade Faculty of Law, Serbia

Gordana ILIĆ–POPOV, PhD

Full Professor, University of Belgrade Faculty of Law, Serbia

SOME METHODOLOGICAL DILEMMAS IN COMPARATIVE TAX LAW

Summary

Since for much of the 20th century the comparative law was developing as the comparative private law, with subsequent inclusion of constitutional, administrative and criminal law, comparisons of national tax systems were until recently marginal. The examination of the methods appropriate for the comparative tax law was especially neglected. Assuming that method in comparative law can be identified by techniques of comparisons, the authors considered dilemma whether the starting point for comparisons is *praesumptio similitudinis* or presumption of difference. Stemming from diversities of these assumptions, two methodological approaches in the comparative (tax) law have developed – functionalism (based on presumption of similarities) and cultural differences approach, from which critical approach subsequently emerged. Having analysed advantages and disadvantages of both approaches, the authors elaborated the basics of „cultural functionalism“, based on the inclusion of cultural context into the research of the ways how tax laws subject to comparison solve the given problems.

Key words: *Comparative tax law. – Functionalism. – Cultural differences approach. – Methodology of comparative tax law. – Legal transplants in taxation.*

Article history:

Received: 22. 6. 2021.

Accepted: 30. 8. 2021.