

Doc. dr. sc. Ilija Vukčević\*

Pregledni znanstveni rad  
UDK 342.4:336.2](497.16)  
336.2:342.7] (497.16)  
Primljeno: 19. kolovoza 2015.

# USTAVNOST ODREĐABA O POVEZANIM LICIMA IZ ZAKONA O PORESKOJ ADMINISTRACIJI CRNE GORE

**Sažetak:** *Zakon o poreskoj administraciji predstavlja krovni zakon u cjelokupnom poreskom sistemu Crne Gore, i sadrži određenje najvažnijih poreskih instituta. Pored toga što ovaj Zakon ima supsidijernu primjenu kada je riječ o svim drugim posebnim poreskim propisima, nerijetko, oni prilikom određenja nekog važnog pojma eksplicitno upućuju na neke njegove odredbe. Jedan od ovih primjera jeste da se prilikom primjene antievazionih odredbi one često pozivaju na norme o povezanim licima. Naime, određenje postojanja pojma povezanih lica predstavlja neku vrstu prethodnog pitanja prilikom primjene normi koje za cilj imaju sprječavanje raznih vidova poreskih zloupotreba. Zbog njihovog specifičnog cilja, koji se postiže nametanjem dodatnih zahtjeva poreskim obveznicima, one moraju biti pažljivo formulisane, na šta ukazuju i uporedna zakonodavstva. Problem normi o povezanim licima iz Zakona o poreskoj administraciji upravo je taj što na neadekvatan način određuju ovaj kompleksan pravni institut, što dovodi do niza problema prilikom njihove primjene.*

*Ovaj rad predstavlja analizu predmetnih odredbi sa aspekta njihove usklađenosti sa Ustavom Crne Gore. U tom kontekstu biće ukazano na različite aspekte normama o povezanim licima koji su u suprotnosti sa ustavnim načelima srazmjernosti (proporcionalnosti), vladavine prava i jednakosti (nediskriminacije).*

**Ključne riječi:** *povezana lica, Ustavni sud, načelo srazmjernosti, načelo vladavine prava, načelo jednakosti*

## 1. UVODNA RAZMATRANJA

Iako Zakon o poreskoj administraciji (u daljem tekstu: ZPA) već dugo sadrži odredbe o povezanim licima, ova problematika dosad nije analizirana sa aspekta njihove usklađenosti sa Ustavom Crne Gore (u daljem tekstu: Ustav). Razlog za ovu analizu je sve češće ukazivanje

\* Doc. dr. sc. Ilija Vukčević, Pravni fakultet Univerziteta Donja Gorica, 81000 Podgorica, Crna Gora.

zvaničnih institucija na neophodnost unapređenja antievazionog zakonodavstva Crne Gore, a posebno uvođenja, odnosno reforme nekih već postojećih mehanizama za sprečavanje plaćanja poreza (npr. norme o transfernim cijenama).<sup>1</sup> Pošto se često primjena antievazionih normi zasniva na postojanju povezanih lica, odlučujući preduslov njihove efikasnosti jeste postojanje preciznih i jasnih odredaba o povezanim licima. Stoga, i uvođenje najsavršenijeg oblika antievazionih normi neće dati efekat ukoliko postoje problemi u primjeni koncepta povezanih lica iz ZPA.<sup>2</sup> U tom cilju, ovaj rad predstavlja analizu predmetnih odredbi sa namjerom da ukaže na niz nedorečenosti i “rupa” koje nastaju usled njihove nesavršenosti, te probleme koji postoje sa aspekta njihove usklađenosti sa Ustavom.

## 2. POVEZANA LICA KAO ORUĐE ZA SUZBIJANJE PORESKIH ZLOUPOTREBA

Pojam povezanih lica je neraskidivo vezan za suzbijanje poreskih zloupotreba, odnosno poresku evaziju i izbjegavanje plaćanja poreza. Većina nacionalnih poreskih zakonodavstava priznaje pravo poreskom obvezniku da svoje poslovanje organizuje tako da plati manji porez. Karakterističan je stav jednog sudije američkog Vrhovnog suda: “Svako može organizovati svoje poslove tako da mu porezi budu što je moguće niži; niko nije obavezan da izabere ponašanje koje bi se najviše isplatilo Ministarstvu finansija; ne postoji čak ni patriotska dužnost da neko uveća svoje poreze.”<sup>3</sup> Ipak, sa druge strane, ova sloboda nije apsolutna. Na njene granice najbolje ukazuje stav njemačkog suda, koji u jednoj svojoj presudi kaže: “Na osnovu poreskih zakona poreskim obveznicima je dozvoljeno da svoje investicije organizuju na način koji minimizira njihovu poresku obavezu, ali pod uslovom da ne krše slovo (*letter*) i namjeru (*intent*) zakona.”<sup>4</sup> Upravo kršenje slova ili namjere (cilja, duha) zakona, određuje u širem smislu, pojam izbjegavanja plaćanja poreza, tj. poresku evaziju.

Poreska evazija se javlja u dva vida. Aktivnosti poreskog obveznika koje imaju za posljedicu kršenje zakona a koje su, štaviše, preduzete sa namjerom da se izbjegne plaćanje poreza, pokrivene su pojmom nezakonite poreske evazije (*evasion*). Dakle, ovakvo ponašanje poreskog obveznika se podvodi pod krivično djelo poreske utaje (eng. *tax fraud* – poreska prevara)<sup>5</sup> ili se sankcioniše u vidu prekršaja. Nasuprot nezakonite poreske evazije, koja podrazumijeva kršenje zakona, vlasti u mnogim državama pokušavaju da se suprotstave i neprihvatljivom minimiziranju poreske obaveze (*avoidance*) koje za sobom ne povlači kršenje zakona.<sup>6</sup> Ova praksa je prisutna u državama u kojim sudovi smatraju da je zakon već prekršen ukoliko je moguće

1 Preporuke Vladi Crne Gore za ekonomsku politiku u 2013. godini, Centralna banka Crne Gore, str. 62.

2 Član 15. Zakona o poreskoj administraciji, Sl. list RCG, br. 65/2001 od 31. 12. 2001., 80/2004 od 29. 12. 2004., 29/2005 od 9. 5. 2005., Sl. list Crne Gore, br. 73/2010 od 10. 12. 2010., 20/2011 od 15. 4. 2011., 28/2012 od 5. 6. 2012., 8/2015 od 27. 2. 2015.

3 Popović, D., *Poresko pravo – opšti deo*, Cekos In, Beograd, 2006., str. 53.

4 Dorfmueller, P., *Tax Planning for U.S. MNCs with EU Holding Companies – Goals, Tools, Barriers*, Kluwer Law International, 2003, str. 41.

5 Popović, D., *Komentar Zakona o poreskom postupku i poreskoj administraciji*, Beograd, 2003., str. 251.

6 *OECD Work on Tax Avoidance and Evasion* (International Tax Avoidance and Evasion. Colloquy of 5–7 March 1980), Strasbourg, International Bureau of Fiscal Documentation, Amsterdam 1981, str. 12.

dokazati povredu duha zakona ili namjere zakonodavca.<sup>7</sup> Nasuprot ovakvog neprihvatljivog ponašanja poreskog obveznika, poresku obavezu je moguće umanjiti u potpunosti prihvatljivim poreskim planiranjem (npr. izborom najpovoljnije poreske olakšice ili podsticaja), ili čak uzdržavanjem od korišćenja određenog oporezovanog proizvoda, i jasno, u ovim slučajevima ne postoji namjera poreskih vlasti da se bore protiv aktivnosti ove vrste. Neprihvatljivo (tj. nelegitimno) i prihvatljivo (tj. legitimno) minimiziranje poreske obaveze, koje za sobom ne povlači kršenje slova zakona, predstavlja dva vida zakonite poreske evazije.

Dakle, uporednom analizom dolazimo do zaključka da norme o povezanim licima čine jedno od krucijalnih tačaka cijelog zakonodavnog sistema koji ima za cilj sprječavanje raznih vidova poreskih zloupotreba. Naime, utvrđivanje postojanja pojma povezanih lica predstavlja često neku vrstu prethodnog pitanja u primjeni posebnih antievazionih zakonodavstava. Razlog za to jeste što se poslovni odnosi koji bi mogli nastati među povezanim osobama mogu znatno razlikovati od onih poslovnih odnosa koji nastaju između nepovezanih osoba. Zato će se u poreske svrhe priznati samo onda kada i druge osobe koje nisu u takvom međusobnom odnosu, pod istim ili sličnim okolnostima, utvrde takve poslovne odnose. Takvi poslovni odnosi mogli bi nastati u porodičnim, organizacijskim, poslovnim ili drugim odnosima.<sup>8</sup> Dakle, upravo zbog te povezanosti među njima mogu nastajati ugovori i razvijati se poslovni odnosi koji se znatno razlikuju od onih koji nastaju među nepovezanim licima, a to postavlja pitanje ekonomske suštine takvih odnosa i poslova.<sup>9</sup>

Dobar primjer predstavljaju norme o transfernim cijenama sadržane u Zakonu o porezu na dobit pravnih lica (u daljem tekstu: ZPDPL)<sup>10</sup>. Transferna cijena predstavlja cijenu nastalu u vezi sa transakcijama nastalim sredstvima ili stvaranjem obaveza među povezanim licima.<sup>11</sup> Transferne cijene služe interesima onoga koji ima kontrolu. Preciznije, njihovim korišćenjem postoji mogućnost da obveznik koji ima kontrolu, poresku osnovicu modifikuje u svom interesu. Naime, one imaju neposredan uticaj na određivanje iznosa dobiti koju u finansijskom izvještaju prikazuje kompanija koja se nalazi u ulozi kupca robe, odnosno koja je korisnik usluga kompanije sa kojom se nalazi u odnosu povezanosti.<sup>12</sup> U cilju određenja pojma povezanih lica člana 38 ZPDPL eksplicitno upućuje na ZPA: "Povezanim licima smatraju se lica između kojih postoje posebni odnosi koji mogu imati neposredni uticaj na uslove ili ekonomske rezultate transakcija između tih lica, u skladu sa zakonom kojim je uređena poreska administracija." Dakle, u osnovi, radi se o mjerama koje imaju za cilj zamijeniti cijenu dogovorenu između povezanih osoba cijenom s otvorenog tržišta, koju međusobno utvrđuju nepovezani prodavac i kupac.<sup>13</sup> Ovaj se pristup obično naziva načelom "van dohvata ruke" (*arm's length principle*).

7 *International tax avoidance and evasion: Four related studies*, Organisation for economic co-operation and development, 1987, str. 16.

8 Grbešić, B.; Jurić, M.; Škugor, M., *Porezni nadzor*, Poslovni zbornik doo, Zagreb, 2005., str. 89.

9 Budić, M.; Koharić, Z.; Lončarević-Horvat, O.; Mratović, V.; Perković, M., *Opći porezni zakon s komentarom*, Institut za javne financije, Zagreb, 2001., str. 48.

10 Član 38. Zakona o porezu na dobit pravnih lica, Sl. list RCG, br. 65/2001 od 31. 12. 2001., 12/2002 od 15. 3. 2002., 80/2004 od 29. 12. 2004., 40/2008 od 27. 6. 2008., 86/2009 od 25. 12. 2009., 40/11 od 8. 8. 2011., 14/2012 od 7. 3. 2012., 61/2013 od 30. 12. 2013.

11 Popović, D., *Poresko pravo (sedmo, izmenjeno izdanje)*, Pravni fakultet Univerziteta u Beogradu, 2011., str. 341.

12 Ilić-Popov, G., *Osnovica poreza na dobit korporacija*, Pravni fakultet, Beograd, 1995., str. 120.

13 Jelčić, B.; Lončarević-Horvat, O.; Šimović, J.; Arbutina, H., *Financijsko pravo i financijska znanost*, Narodne novine, Zagreb, 2002., str. 333.

### 3. USTAVNOST NORMI O POVEZANIM LICIMA

Analiza odredaba člana 15. ZPA koje definišu pojam povezanih lica ukazuje na niz problema, nelogičnosti i nedorečenosti, koje ugrožavaju njihovu efikasnu primjenu i otvaraju veliki prostor za zloupotrebe koje dovode do obesmišljavanja ovog krucijalnog elementa antievazi- onih mehanizama svakog poreskog sistema. Naime, na osnovu spornih odredaba, povezanim licima se smatraju lica između kojih postoje posebni odnosi koji mogu imati neposredan uticaj na uslove ili ekonomske rezultate transakcija između njih, dok se pod posebnim odnosima podrazumijevaju pojedinačni odnosi između: 1) lica koja imaju najmanje 25% učešća u kapitalu drugog lica; 2) jednog lica koje ima neposredan ili posredan interes u drugom licu koje pred- stavlja preduzeće, ukoliko je taj interes najmanje 25%; 3) jednog lica koje je podređeno drugom u smislu poslovnog položaja i tog drugog lica, ili jednog lica koje je pod kontrolom (neposredno ili posredno) drugog lica i tog drugog lica; 4) lica koja predstavljaju zavisna društva ili su pod neposrednom ili posrednom kontrolom trećeg lica; 5) lica koja neposredno ili posredno kontrolišu treće lica i tog trećeg lica ukoliko je glasačko pravo svakog od ovih lica najmanje 25%. Dodatno, povezanim licem smatra se i član porodice poreskog obveznika, a pod pojmom člana porodice smatra se svako lice koje je kao takvo određeno zakonom kojim se uređuju porodični odnosi.

Iako je nepreciznost ovih odredaba tolika da je praktično nemoguće predvidjeti i analizirati sve moguće sporne situacije, u ovom radu fokus će biti stavljen na pitanje ustavnosti tri najvažnija pravna koncepta koja obuhvataju norme o povezanim licima: 1) pojam kontrole/ interesa; 2) indirektna kontrola/interes; i 3) pojam člana porodice.

#### 3.1. POJAM KONTROLE/INTERESA SA STANOVIŠTA USTAVA

Prvi problem na koji nailazimo analizom odredaba o povezanim licima sa stanovišta uskla- denosti sa Ustavom predstavlja određenje stepena uticaja koji poreski obveznik ima na nekog drugog poreskog obveznika, a koji za posljedicu ima primjenu ovih normi. Nivo uticaja, na osnovu člana 15 ZPA, definiše se na nekoliko načina: “najmanje 25% učešća u kapitalu drugog lica”, “interes najmanje 25%”, “podređeno drugom u smislu poslovnog položaja”, “pod kontro- lom drugog lica”, “kontrolom trećeg lica”, “kontrolišu treće lica i tog trećeg lica, ukoliko je glasačko pravo svakog od ovih lica najmanje 25%”.

##### 3.1.1. Određenja pojma kontrole/interesa u drugom licu

Karakteristična osobina većine antievazi- onih normi jeste da se one primjenjuju na lica (fi- zičkim ili pravnim) nad kojima poreski obveznici imaju neku vrstu tzv. “suštinskog uticaja” (*substantial influence*).<sup>14</sup> U većini država suštinski uticaj podrazumijeva kontrolu nad licem. Razlog ograničenja primjene antievazi- onih normi na situacije kada postoji kontrola jeste pra- vičnost. Preciznije, bilo bi nepravilno oporezovati poreske obveznike u odnosu na prihode/do-

14 U tom smislu vidi: *Controlled Foreign Company Legislation* (Studies in Taxation of Foreign Source Income), OECD, 1996, str. 32.

hodak npr. kompanije ako oni nemaju mogućnost da odlučujuće utiču na njihove odluke (npr. primoraju kompaniju da izvrši raspodjelu dobiti itd.). Međutim, uporedna analiza pokazuje da postoje značajne razlike u načinu određenja pojma kontrole. Kao dobar primjer određenja pojma kontrole može poslužiti zakonodavstvo o kontrolisanoj inostranoj kompaniji<sup>15</sup> (u daljem tekstu: *CFC* zakonodavstvo).

Većina država u slučaju ove vrste antievazionih normi, u svrhu određivanja pojma kontrole, koristi tzv. *de jure* test. Osnovni zahtjev da bi se inostrana kompanija smatrala kontrolisanom jeste da rezidenti posjeduju više od 50% (npr. Italija, Njemačka) glasačkih prava tj. akcija sa pravom glasa. Ukoliko je ovaj zahtjev ispunjen, on akcionaru daje mogućnost da postavlja direktore (ili u najmanju ruku većinu direktora) u upravnom odboru, što mu indirektno daje moć upravljanja nad poslovanjem kompanije i na taj način kontrolu nad raspodjelom dividende. Pored ovog glavnog oblika *de jure* testa, postoje i njegovi dodatni oblici. *CFC* norme nekih država (npr. Njemačka, Japan) predviđaju da kontrola nad kompanijom postoji i u slučaju da rezidenti posjeduju više od 50% učešća u kapitalu kompanije. Takođe, kompanija se smatra kontrolisanom i u slučaju da domaći akcionari imaju pravo na najmanje 50% raspodijeljenog dohotka kompanije (npr. Finska), odnosno ako imaju pravo na više od 50% vrijednosti sredstava nakon likvidacije kompanije (npr. Španija, Velika Britanija).<sup>16</sup>

Sa druge strane, Australija i Novi Zeland su države koje primjenjuju tzv. *de facto* test kontrole, kao dopunski *de jure* testu. On podrazumijeva dokazivanje, u svakoj pojedinačnoj situaciji, da li rezidentni poreski obveznici vrše stvarnu kontrolu nad poslovanjem kompanije, iako ne ispunjavaju uslove *de jure* testa.<sup>17</sup> Ovaj vid kontrole javlja se u dva slučaja.<sup>18</sup> Objektivna *de facto* kontrola postoji ako jedan rezidentni obveznik ima 40% ili više učešća u kontrolisanoj kompaniji, sve dok ne postoji drugo lice koje posjeduje najmanje isti procenat učešća. Subjektivna *de facto* kontrola postoji kada rezidentni obveznici ne posjeduju 50% učešća u kontrolisanoj kompaniji, ali je u stvarnosti kontrolišu. Ovo se može dogoditi na osnovu ugovornih odnosa između manjinskih akcionara sa ciljem zajedničkog uticaja na donošenje odluka na godišnjoj skupštini akcionara.<sup>19</sup>

Pored navedenog, neke države (npr. Australija, Finska, Španija itd.) primjenjuju svoje *CFC* zakonodavstvo i u slučaju podjednakog vlasništva (50%–50%) od strane rezidenata i nerezidenata. U jurisdikcijama koje za određenje kontrole zahtijevaju više od 50% vlasničkih prava, *fifty-fifty* aranžmanom, moguće je izbjeći primjenu *CFC* normi i u slučaju dva nepovezana lica koja posluju po principu van dohvata ruke. Korišćenje ovakvih kompanija rijetko je ali ne i nepozna-

15 Preciznije, primjenom ovih normi država oporezuje svoja rezidentna pravna lica (akcionare) u odnosu na dohodak drugih pravnih lica (kompanija) koja su rezidenti neke druge države, iako on nije bio raspodijeljen od strane te kompanije. Ovakav sistem oporezivanja je stvoren sa ciljem da se rezidentna matična kompanija primora da plati razliku između poreza plaćenog od strane svoje filijale (kontrolisane inostrane kompanije) u inostranstvu i onog koji bi bio plaćen da je ta filijala bila osnovana u državi rezidentstva matične kompanije. Ovakav način postupanja zasnovan je na fikciji da država rezidentstva akcionara ovoga dovodi u poziciju kontrolisane kompanije koja je rezident neke druge države. Vidi više u: Lang, M.; Aigner, H. J.; Scheuerle, U.; Stefaner, M., *CFC Legislation, Tax Treaties and EC Law* (EUCOTAX Series on European Taxation), Kluwer Law International, 2004, str. 108.–109.

16 *EEE Position Paper on Controlled Foreign Company Legislation in the EU*, European Federation of Accountants, 2002, str. 8.

17 *Limits on the use of low-tax regimes by multinational businesses: current measures and emerging trends*, (San Francisco Congress 2001, Studies on International Fiscal law) International Fiscal Association, Kluwer Law International, str. 42.

18 *Op. cit.* u bilj. 15., str. 32.

19 *Op. cit.* u bilj. 17., str. 8.

to, pogotovo u slučaju tzv. zajedničkih poduhvata (*joint venture enterprises*).<sup>20</sup> Moguće je da oba akcionara imaju isti interes u korišćenju kontrolisane kompanije, a odlaganje plaćanja domaćih poreza od strane oba akcionara može biti isključivi razlog za osnivanja tog pravnog lica.

Na kraju, treba apostrofirati da je na osnovu nekih nacionalnih zakonodavstava, nasuprot zahtjevu za kontrolom inostrane kompanije, za primjenu njihovog oblika *CFC* normi dovoljno postojanje tzv. suštinskog interesa (*substantial interest*) u inostranoj kompaniji, tj. vlasničkog udjela koji nije većinski. Kod režima ove vrste, manjinski akcionari koji posjeduju zakonom propisani nivo učešća (10% Francuska, 25% Portugal i Danska) biće oporezovani u odnosu na neraspodijeljeni dohodak kontrolisane kompanije, iako oni ne mogu da utiču na tu odluku.

### 3.1.2. Pojam kontrole/interesa i načelo srazmjernosti (proporcionalnosti)

Načelo ograničenja ljudskih prava i sloboda jedno je od osnovnih načela koje je utvrđeno odredbama člana 24 Ustava. Ljudska prava i slobode zajamčene Ustavom mogu se ograničiti samo zakonom u obimu koji dopušta Ustav i mjeri koja je neophodna da se zadovolji svrha ograničenja u demokratskom društvu, bez zadiranja u suštinu zajamčenih prava. Ustav je na taj način ustanovio jasne granice ograničenja ljudskih prava i sloboda u kojima se zakonodavac može kretati. Evropski sud za ljudska prava (u daljem tekstu: ESLJP) je jasno definisao princip srazmjernosti (proporcionalnosti), kao mjerilo kojim se, prije svega, Ustavni sud mora rukovoditi pri tumačenju ograničenja ljudskih prava u konkretnom predmetu.

Dakle, za ono što se može postići blažim sredstvima ne može se za stranku u postupku upotrebljavati teže odnosno restriktivnije sredstvo: "Ograničenje prava i sloboda, zasnovano na načelu proporcionalnosti, prema praksi Evropskog suda mora biti: razumno (prilagođeno) tako da se postigne legitimna svrha, neophodno radi ostvarivanja datog cilja i teret koji se nameće ne smije biti pretjeran. Princip proporcionalnosti u užem smislu (princip balansiranja), znači da odgovarajuće i neophodne mjere ne smiju poremetiti pravičnu ravnotežu i/ ili uništiti suštinu prava. Evropski sud, u tom smislu, kontroliše da li postoji proporcionalnost između mjere koju država preduzima i legitimnog cilja koji se time želi ostvariti. Proporcionalnost mjere podrazumijeva da je mjera podobna da ostvari željeni cilj, ali i da država pronađe pravičnu srazmjeru između preduzete mjere i postavljenog opšteg cilja. Proporcionalnost neće postojati kada vaganje privatnog i javnog interesa nije sprovedeno na razuman način ili kada je na pojedinca pao isuviše velik teret u odnosu na javni cilj koji treba postići."<sup>21</sup>

Generalno, princip srazmjernosti u savremenim je pravnim sistemima inspirisan idejama koje čine temelj liberalne demokratije, a posebno brige o zaštiti pojedinca *vis-à-vis* države i premise da zakonska intervencija mora biti prikladna postizanju njenih ciljeva.<sup>22</sup> Državni organi u skladu sa ovim ciljem moraju koristiti ona sredstva i mjere kojima se postiže cilj propisa, a da pri tome u što manjoj mjeri ograničavaju prava i pravni interes pravnih subjekata.<sup>23</sup> Drugim riječima, mjera će biti u skladu sa načelom proporcionalnosti ako je dovoljna i neophodna za ostvarivanje cilja

20 *Op. cit.* u bilj. 15., str. 34.

21 Ustavni sud Crne Gore (30. maj 2014.) U-I br. 13/14.

22 Schwarze, J., *European Administrative Law*, Sweet & Maxwell, 1992, str. 679.

23 Ivanović, S., *Komentar Zakona o opštem upravnom postupku sa sudskom praksom*, Podgorica, 2005., str. 13.

radi kojeg je preduzeta.<sup>24</sup> U praksi ESLjP princip srazmjernosti nalazi široku primjenu i može se reći da je ista imperativne prirode. Naime, tvrdnja o imperativnoj primjeni principa srazmjernosti podržana je i činjenicom da nacionalni sudovi nemaju samo mogućnost već, takođe, i obavezu da poštuju i primjenjuju Evropsku konvenciju o zaštiti ljudskih prava i sloboda (u daljem tekstu: Evropska konvencija) u postupcima koji su im povjereni na osnovu Ustava i crnogorskih propisa.<sup>25</sup> Pod supervizijom ESLjP analiza srazmjernosti sada je u procesu difuzije u svim nacionalnim pravnim sistemima Evrope, gdje se po pravilu apsorbira u obliku ustavnog principa. Na teritoriji koju danas pokriva Evropska konvencija, u slučaju da nacionalni sudovi ne primjenjuju analizu srazmjernosti u predmetima u kojim odlučuju o kvalifikovanim pravima ili nediskriminaciji, isto se smatra kršenjem prava iz Evropske konvencije – prava na djelotvoran sudski lijek.<sup>26</sup>

Slično, Sud pravde Evropske unije (u daljem tekstu: SPEU) ovaj princip smatra jednim od opštih pravnih principa prava EU: “Sud treba biti posebno osjetljiv kada se bavi problemima koji se tiču osnovnih prava koja čine temelj svakog građanskog društva. Poštovanje slobode, prava na vlasništva, deklaracija principa jednakosti, zabrane diskriminacije, proporcionalnosti – citiram samo jedan broj koji su u potpunosti priznati – čine dio koncepta prava koji upravlja i čini okvir cijelog sistema Zajednice i iz kojeg taj sistem, čak i u slučaju primjene na pojedinačne slučajeve, ne može nikad da odstupa.”<sup>27</sup>

Jedan od primjera kršenja principa srazmjernosti, a koji je relevantan za analizu spornih odredbi ZPA je postojanje prezumpcije (prevencije) zloupotrebe: “Osporenim odredbama Zakona, zakonodavac je, po nalaženju Ustavnog suda, demonstrirao pristup u kome se ograničavanje ljudskih prava uvodi kao svojevrsna ‘prevencija’ zloupotrebe prava, iz čega proizilazi da je zakonodavac pošao od (oborive) pretpostavke da će se prava koja Ustav garantuje zloupotrebljavati (...) ali nije utvrdio u čemu se sastoji zloupotreba prava, pri tom suspendujući i ograničavajući ta prava, u mjeri koja nije srazmjerna cilju.”<sup>28</sup>

Postojanje mogućnosti primjene raznih antievazionih normi, ukoliko se ustanovi postojanje pojma povezanih lica, ima za cilj sprječavanje raznih vidova poreskih zloupotreba. Međutim, iako je cilj spornih odredaba legitiman, postavlja se pitanje da li je ovo ovlašćenje postavljeno na isuviše širokim osnovama. Drugim riječima, dodatna ograničenja, odnosno zahtjevi, poreskom obvezniku će postojati u značajnom broju slučajeva kada on ne učestvuje u bilo kojem obliku zloupotrebe prava. Problem leži u činjenici što se sporne odredbe primjenjuju i u situacijama kada poreski obveznik neće imati kontrolu nad donošenjem odluka drugog poreskog obveznika te stoga neće biti ni u mogućnosti da utiče na postojanje eventualnih zloupotreba.

Preciznije, problem leži u činjenici da se odredbe o povezanim licima ne primjenjuju samo u slučajevima postojanja kontrole, nego i onda kada kod drugog poreskog obveznika postoji učesće/interesi/glasačko pravo od 25%. Dakle, opravdano je da ukoliko lice koje kontroliše (npr.

24 Josipović, T., *Načela europskog prava u presudama Suda Evropske zajednice*, Narodne novine, Zagreb, 2005., str. 27.

25 U tom smislu vidi: *Studija o usaglašenosti zakonodavstva Crne Gore sa Evropskom konvencijom o ljudskim pravima i osnovnim slobodama*, Savjet Evrope – Kancelarija u Podgorici, 2004., str. 19.

26 Stone Sweet, A., Mathews, J, *Proportionality Balancing and Global Constitutionalism*, Columbia Journal of Transnational Law, Vol. 47, 2008, str. 151.

27 Mišljenje AG Mr Trabucchi u slučaju 4/73 Nold v. Commission, str. 513.

28 Ustavni sud Crne Gore (30. maj 2014.) U-I br. 13/14.

više od 51% osnivačkog kapitala ili sl.) neku kompaniju, treba trpjeti dodatne obaveze nametnute poreskim propisima. Razlog za to je što ovo lice ima većinsko učešće ili na drugi način ostvaruje kontrolu nad donošenjem odluka u predmetnoj kompaniji, te stoga može odlučujuće uticati i na postojanje neke poreske zloupotrebe. Međutim, pod restriktivna dejstva antievazionih normi na osnovu odredbi o povezanim licima iz člana 15 ZPA dolaze i lica koja imaju često manjinsko kapital-učešće (npr. 25%, 30%, itd). Naravno, u situacijama velike disperzije kapitala kompanija, postoje i situacije da lice sa 25% kapital-učešća ima mogućnost kontrole. Međutim, u praksi na crnogorskom tržištu kapitala ove situacije nisu česte. Dakle, problem je što lica sa manjinskim kapital-učešćem nemaju bilo kakvu mogućnost da utiču na donošenje odluka, a nameću im se dodatne obaveze u poreskom postupku. Stoga, sporno ograničenje je postavljeno na preširokim osnovama pa će često trpjeti i ona lica koja nisu učestvovala u postojanju zloupotrebe.

Sličnu dilemu moguće je naći u konceptima razvijenim u jurisprudenciji SPEU. Naime, ova nadnacionalna sudska instanca, kao vrhovni čuvar i tumač prava Evropske unije (u daljem tekstu: pravo EU), u kontekstu primjene antievazionih normi, smatra se da kontrola nad kompanijom postoji kada neko lice ostvaruje tzv. "definitivni uticaj": "(...) nacionalne odredbe koje predviđaju promjenu karaktera kamate u isplatu profita, isplaćene od strane rezidentne kompanije (kompanija zajmoprimac) u pogledu zajma uzetog od strane nerezidentne kompanije (kompanija zajmodavac), primjenjuju samo u situacijama kada kompanija zajmodavac ima definitivni uticaj nad kompanijom zajmoprimcem, ili je sama kontrolisana od strane kompanije koja ima takav uticaj."<sup>29</sup> Dodatno, kada je riječ o antievazionim normama, SPEU smatra ovu vrstu zakonodavstva suprotnom pravu EU kada se ono zasniva na generalnoj pretpostavci (prezumpciji) poreske evazije. Ovaj stav je ustaljen u praksi SPEU te svaka mjera ove prirode zasnovana na generalnoj pretpostavci poreske evazije pada na testu proporcionalnosti: "(...) generalno pravilo koje automatski isključuje pojedine kategorije operacija od poreske pogodnosti (...) nevezano da li postoji poreska evazija ili nelegitimno izbjegavanje plaćanja poreza, ide dalje nego što je potrebno da spriječi poresku evaziju ili nelegitimno izbjegavanje plaćanja poreza (...)."<sup>30</sup>

Analizom spornih odredaba o povezanim licima, u kontekstu principa razvijenih u praksi SPEU, moguće je dovesti u pitanje njihovu usklađenost sa Ustavom, prije svega sa principom srazmjernosti, kao posebnom dimenzijom načela ograničenja ljudskih prava iz člana 24. Ustava. Naime, postavlja se pitanje da li ograničenja, odnosno dodatne poreske obaveze koje nameću antievazione norme, predstavljaju prekomjerno ograničenje prava poreskih obveznika jer je isto zasnovano na prezumpciji zloupotrebe prava. Preciznije, sa jedne strane, kada neko lice ima definitivni uticaj, tj. kontrolu nad nekim drugim poreskim obveznikom (npr. više od 50% kapital-učešća), dodatne obaveze imaju legitiman cilj i u skladu su sa principom srazmjernosti. Međutim, sa druge strane, u situacijama kada neko lice ima manjinsko učešće koje mu ne daje kontrolu nad donošenjem odluka drugog poreskog obveznika, postavlja se pitanje opravdanosti nametanja dodatnih obaveza, sa aspekta ustavnosti. Sporne odredbe se zasnivaju na određenom vidu prezumpcije zloupotrebe prava (poreske obaveze), što je upitno u kontekstu principa proporcionalnosti. Dakle, zbog preširokog polja primjene normi o povezanim licima, i na situacije koje se odnose npr. na manjinsko kapital-učešće, koje često ne daje moć odlučivanja u kompanijama, u ovim slučajevima one idu dalje od onog što je neophodno u cilju sprječavanja zloupotrebe prava.

29 Slučaj 524/04 Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation v. Commissioners of Inland Revenue, pasus 28.

30 Slučaj 28/95 A. Leur-Bloem v. Inspecteur der Belastingdienst/Ondernemingen Amsterdam 2, pasusi 41. i 44.



## 3.2. POSREDNA (INDIREKTNA) KONTROLA/INTERES SA STANOVIŠTA USTAVA

Sledeći problem koji proističe iz loše formulacije pojma povezanih lica iz člana 15. ZPA jeste nepostojanje definicije različitih vrsta vlasništva koje se uzimaju u obzir u cilju određivanja situacija kada se neka lica smatraju povezanim. Preciznije, u spornim odredbama na nekoliko se mjesta pojavljuju pojmovi neposrednog (direktnog) i posrednog (indirektnog) vlasništva, odnosno kontrole: “neposredan ili posredan interes u drugom licu”, “pod kontrolom (neposredno ili posredno)”, “pod neposrednom ili posrednom kontrolom”, “neposredno ili posredno kontrolišu”. Uporedna analiza pokazuje da većina poreskih sistema sadrži najčešće odredbe o direktnoj i indirektnoj kontroli/interesu, a neke čak i odredbe o tzv. konstruktivnoj kontroli/interesu.<sup>31</sup>

### 3.2.1. Pojam indirektne kontrole/interesa

U slučaju nepostojanja normi o posrednom vlasništvu, lako je izbjeći primjenu raznih antievazionih normi, umetanjem holding kompanije između poreskog obveznika i entiteta (najčešće pravnog lica) koji stvara dohodak.<sup>32</sup> Naprimjer u SAD-u, za poreske svrhe indirektno vlasništvo se sastoji od vlasništva u kapitalu koje američko lice drži kroz inostrane entitete kao što je kompanija, ortačko društvo ili inostrani trust.<sup>33</sup> Drugim riječima, smatra se da je kapital-učešće koje ima inostrani entitet (kompanija, ortačko društvo, trust) nad kojim američko lice ima kontrolu, u indirektnom vlasništvu američkog akcionara, ortaka ili beneficijara (korisnika trasta).<sup>34</sup> Postoje dva sporna pitanja vezana za indirektnu kontrolu:<sup>35</sup>

- (1) Kada je indirektno učešće u kapitalu manjinsko, treba li biti tretirano na isti način kao i direktno učešće u kapitalu?

Primjer: Domaći akcionar ima u vlasništvu 40% kapitala inostrane kompanije (u daljem tekstu IK1). Takođe, on posjeduje 30% kapitala u inostranoj kompaniji (u daljem tekstu IK2) koja ima u vlasništvu 60% kapitala IK1.

Ukoliko bi se u obzir uzelo i direktno i indirektno vlasništvo, smatralo bi se da domaći akcionar posjeduje 58% IK2 [40%+ (30% x 60%)], pa na osnovu toga i da ima kontrolu nad njom. Međutim, ako je preostalih 70% učešća u IK2 u vlasništvu nepovezanog nerezidentnog akcionara, manjinsko učešće u IK1 nema uticaja na kontrolu IK2. Teško bi bilo pretpostaviti da pod ovakvim okolnostima domaći akcionar može primorati IK2 da raspodijeli svoj dohodak. Sa druge strane, ako se vlasništvo u akcijskom kapitalu IK2 uzme kao osnovni parametar, onda i indirektno učešće putem IK1, iako je manjinsko, mora biti uzeto u obzir.

31 Dodatno, većina država posjeduje i neki oblik normi o konstruktivnom vlasništvu. Na osnovu njih se učešće u kapitalu koje je u vlasništvu lica koja su povezana ili ne posluju po principu van dohvata ruke sa poreskim obveznikom, sabira sa učešćem poreskog obveznika u cilju utvrđivanja da li on kontroliše ili ima suštinski interes u datom entitetu. Ova vrsta normi ima za cilj da spriječi poreske obveznike u izbjegavanju određene antievazionice norme tako što bi usitnili vlasništvo nad učešćem u npr. inostranom entitetu i držali ga putem povezanih lica ili lica sa kojima ne posluju van dohvata ruke. U tom smislu vidi: *op. cit.* u bilj. 18., str. 43.

32 *Ibid.*, str. 43.

33 *Op. cit.* u bilj. 5., str. 89.

34 Bittker, B. I., Lokken, L., *Federal Taxation of Income, Estates and Gifts* (Vol. III), Warren, Gorham and Lamont, Boston, New York, 1991, 68.2.2.

35 *Op. cit.* u bilj. 15., str. 35.–36.

- (2) Kada domaći akcionar kontroliše svoju filijalu (*first-tier subsidiary*), da li treba smatrati da kontroliše njenu subfilijalu (*second-tier subsidiary*) ako je ona pod kontrolom te filijale, ili samo procenat koji je određen množenjem odnosnih procenata kapital-učešća?

Primjer: Domaći akcionar ima 51% akcijskog kapitala inostrane kompanije (u daljem tekstu IK1). Kompanija IK1 drži 60% akcijskog kapitala u inostranoj kompaniji (u daljem tekstu IK2).

Ukoliko se kao parametar uzme striktno kontrola, pošto domaći akcionar ima kontrolu nad većinom glasačkih prava IK1, a ona ima kontrolu nad većinom glasačkih prava IK2, moglo bi se tvrditi da domaći akcionar kontroliše IK2. Suprotno, ukoliko se kao isključivi parametar uzme vrijednost akcijskog kapitala, domaći akcionar stvarno posjeduje 30.6% (51% X 60%) IK2.

### 3.2.2. Pitanje posredne kontrole/interesa i načelo vladavine prava

Međutim, nepostojanje definicije prije svega pojma “posrednog vlasništva/kontrole” u ZPA ne stvara samo problem u primjeni predmetnih normi, nego se one mogu smatrati i neustavnim u kontekstu načela vladavine prava. Naime, zahtjev pravne sigurnosti, kao posebne dimenzije načela vladavine prava, iz člana 1. stav 2. Ustava zahtijeva da pravna norma bude dostupna adresatima i za njih predvidljiva, tj. takva da oni mogu stvarno i konkretno znati svoja prava i obaveze kako bi se prema njima mogli ponašati. Dakle, ova premisa pretpostavlja da ona lica na koja se zakon odnosi moraju razumjeti taj zakon na način da budu u mogućnosti da planiraju svoja postupanja u skladu sa njim.<sup>36</sup> Preciznije, adresati pravne norme ne mogu stvarno i konkretno znati svoja prava i dužnosti te predvidjeti posljedice svog ponašanja ako pravna norma nije dovoljno određena i precizna. Najčešći slučaj nejasnosti jeste neodređenost, tj. slučaj kada pravo ima više značenja, a ne zna se koje je od njih tačno. Ova vrsta neodređenosti nastaje iz dva uzroka: nesavršenost jezika i upotreba neodređenih pojmova.<sup>37</sup> Zahtjevi za određenošću i preciznošću pravne norme smatraju se sastavnim dijelom načela vladavine prava na području svih grana prava jer bi njihovo zanemarivanje ugrozilo druga načela pravne sigurnosti kao dijela načela vladavine prava.

Pojam “propisan zakonom” (engl. *prescribed by law*) moguće je naći i u Evropskoj konvenciji o zaštiti ljudskih prava i sloboda.<sup>38</sup> U tom smislu ESLJP je ustanovio standard zakonitosti koji mora biti ispunjen, da bi se termin “zakon” u sintagmi “propisan zakonom” smatrao zakonom. Pored zahtjeva da zakon mora biti dostupan građanima, on mora biti i precizno formulisan: “(...) Drugo, norma se ne može smatrati ‘zakonom’ osim ako nije formulisana sa dovoljnom preciznošću koja omogućava građaninu da upravlja svojim ponašanjem: on mora biti u stanju – ako treba i uz odgovarajući savjet – predvidjeti, do razumnog stepena u datim okolnostima, posljedice koje neka radnja može izazvati.”<sup>39</sup>

36 Tridimas, T., *The General Principles of EU Law (Second edition)*, Oxford EC Law Library, 2006, str. 242.

37 U tom smislu vidi: Lukić, R. D., Košutić, B. P., Mitrović, D. M., *Uvod u pravo*, Javno preduzeće Službeni list SRJ, Beograd, 2000., str. 520.

38 Stav 2. člana 9., stav 2. člana 10. i stav 2. člana 11. Evropske konvencije o zaštiti ljudskih prava i sloboda.

39 Slučaj *Sunday Times (No.1) protiv Ujedinjenog Kraljevstva*, zahtjev br. 6538/74, pasus 49.

Slične stavove susrećemo i u praksi SPEU, u slučaju u kojem je odlučivao o usklađenosti belgijskih antievazionih normi sa pravom EU. Na temelju predmetnih nacionalnih propisa, plaćanja na osnovu ugovora nerezidentnim kompanijama podvrgnutim "poreskom režimu koji je znatno povoljniji od onog koji se primjenjuje u Belgiji", nisu priznavana kao poslovni rashod rezidentnih kompanija, osim ukoliko one pruže dokaze da je riječ o istinskoj transakciji (tj. da nije riječ o ugovoru o pružanju fiktivnih usluga), kao i normalnom iznosu transakcije (cijena koja bi se postigla na tržištu u normalnim uslovima). SPEU je oglosio sporne belgijske norme suprotnim pravu EU zbog nepostojanja zakonske definicije pojma "poreskog režima koji je znatno povoljniji od onog koji se primjenjuje u Belgiji" jer je smatrao da iste ne ispunjavaju zahtjev pravne sigurnosti: "(...) odredba formulisana na ovaj način ne čini mogućim (...) određenje svog polja primjene sa dovoljnom preciznošću (...) ovakva odredba, dakle, ne ispunjava zahtjeve principa pravne sigurnosti, u skladu sa kojim pravne norme moraju biti jasne, precizne i predvidive u pogledu svojih dejstava, a posebno kada one mogu imati nepovoljne posljedice za fizička lica i preduzeća."<sup>40</sup>

Slično, Ustav u okviru načela vladavine prava građanima pruža garanciju zaštite od arbitrarnog odlučivanja državnih organa. Drugim riječima, Ustavni sud smatra da diskreciona ovlašćenja državnih organa moraju biti ograničena jer bi u suprotnom ona predstavljala samovolju u odnosu na pojedinca: "(...) Kako osporenom odredbom (...) nije utvrđen obim diskrecionog prava povjerenog ovlašćenim organima, kao ni nadležni organi, niti je, radi pružanja odgovarajuće zaštite građanima od arbitrarnog odlučivanja dovoljno precizno formulisan način korišćenja tog diskrecionog prava, Ustavni sud je utvrdio da nije u saglasnosti s načelom vladavine prava iz odredbe člana 1. stav 2. Ustava."<sup>41</sup>

Primjenom pomenutih koncepata razvijenih u praksi ESLJP, SPEU i Ustavnog suda na odredbe spornog člana 15. ZPA, dolazi se do nedvosmislenog zaključka da se odredbe ovog člana moraju smatrati neustavnim. Sa jedne strane, nepostojanje precizne definicije posrednog vlasništva/kontrole krši princip pravne sigurnosti koji zahtijeva da efekti jedne zakonske odredbe moraju biti predvidljivi za njene adresate, odnosno, pošto ova odredba nije dovoljno određena i precizna, oni ne mogu znati pravne posljedice svog ponašanja. Sa druge strane, sporne odredbe krše i garanciju od arbitrarnog odlučivanja državnih organa. Preciznije, nepostojanje jasnog određenja pojma posrednog vlasništva/kontrole daje visok stepen diskrecionih ovlašćenja poreskim organima, koja bi u nekim slučajevima mogla biti okarakterisana kao samovolja. Stoga, kršenjem garancije pravne sigurnosti, kao i garancije zaštite od arbitrarnog odlučivanja, predmetne odredbe člana 15. Zakona o poreskoj administraciji krše ustavno načelo vladavine prava iz člana 1. stav 2. Ustava.

### 3.3. ODREĐENJE POJMA ČLANA PORODICE SA STANOVIŠTA USTAVA

Naredna dilema koja proizilazi iz primjene odredaba o povezanim licima iz člana 15. ZPA, s aspekta ustavnosti, jeste određenje pojma člana porodice. Naime, sporne odredbe u tom kontekstu eksplicitno upućuju na Porodični zakon (u daljem tekstu: PZ), u kojem u okviru

40 Slučaj 318/10 Société d'investissement pour l'agriculture SA (SAIT) v. État Belge, pasusi 57.-59.

41 Ustavni sud Crne Gore (30. maj 2014.) U-I br. 13/2014.

definicije porodice treba pronaći određenje pojma člana porodice. Iako na prvi pogled ovakvo propisivanje izgleda potpuno logično, ono stvara veliki broj problema, kako pri primjeni u praksi, tako i sa stanovišta ustavnog principa jednakosti (nediskriminacije) pred zakonom.

### 3.3.1. Pojam porodice

PZ definiše porodicu kao “životnu zajednicu roditelja, djece i drugih srodnika koji u smislu ovog Zakona imaju međusobna prava i obaveze, kao i druga osnovna zajednica života u kojoj se njeguju i podižu djeca”.<sup>42</sup> Analizom predmetne odredbe dolazi se do zaključka da su dva osnovna elementa koja čine pojam porodice postojanje “životne zajednice” kao i da je to zajednica u kojoj se “njeguju ili podižu djeca”. Dakle, ovako formulirana definicija porodice, u kontekstu normi o povezanim licima, npr. implicira da sve dok roditelji žive sa djecom oni se trebaju smatrati članovima porodice, a kada djeca napuste ovu zajednicu te zasnuju novu zajednicu tako što će stupiti u brak i dobiti svoju djecu, oni prestaju biti članovi porodične zajednice koju su činili sa svojim roditeljima. Takođe, postavlja se pitanje i da li bračni par bez djece čini porodicu ili da li jedan roditelj koji živi u zajednici sa djetetom čini porodicu itd.

Treba istaći da je određenje pojma porodice ili sličnih pravnih instituta moguće naći i u drugim zakonima. Kada je riječ o poreskim zakonima, institut koji je u uobičajenoj upotrebi, a najbliži institutu porodice je tzv. “domaćinstvo”.<sup>43</sup> Zakon o porezu na promet nepokretnosti (u daljem tekstu: ZPPN) predstavlja zakonski tekst koji daje definiciju pojma “domaćinstva”. Međutim, pošto formalno pravni naziv nekog pojma ne određuje njegovu sadržinu, odnosno pravnu prirodu, analizom odredaba ovog zakona dolazimo do zaključka da je pojam domaćinstva određen na veoma sličan način kao pojam porodice u PZ. ZPPN određenje pojma domaćinstva sadrži u dijelu koji se tiče oslobođenja od plaćanja poreza na nepokretnosti: “Pod domaćinstvom sticaoča stana ili stambene zgrade smatra se zajednica života, privređivanja i trošenja prihoda sticaoča stambene zgrade ili stana, njegovog supružnika, njegove djece, sticaočevih usvojenika, djece njegovog supružnika, usvojenika njegovog supružnika, sticaočevih roditelja, njegovih usvojitelja, roditelja njegovog supružnika, usvojitelja sticaočevog supružnika, sa istom adresom stanovanja kao i sticalac stambene zgrade ili stana.”<sup>44</sup>

Iako se na prvi pogled ovakvo određenje člana domaćinstva čini veoma širokim, u praksi to ne mora da bude slučaj. Naime, primarna činjenica za postojanje pojma domaćinstva nije krvno srodstvo, tazbinsko ili građansko srodstvo, već činjenica da li lica nabrojana u stavu 2 člana 12 ZPPN žive u “zajednici života, privređivanja i trošenja prihoda”, kao i da su “sa istom adresom stanovanja kao i sticalac”. Dakle, ovakva formulacija činjenici srodstvu daje sekundarni značaj, jer ono nije samo po sebi dovoljno da bi se lice smatralo članom domaćinstva, već je za to neophodno da pored srodstva sa sticaočem nepokretnosti sa njim živi u zajednici života, privređivanja i trošenja prihoda, te da postoji ista adresa stanovanja. Drugim riječima, ukoliko najbliži krvni srodnici žive na različitim adresama te svaki od njih npr. ima svoju porodicu (supružnik i djeca) i ostvaruju i troše nezavisno prihode, riječ je o dva različita domaćinstva sa aspekta pred-

42 Član 2. Porodičnog zakona, Službeni list Republike Crne Gore, broj 1/2007 od 9. 1. 2007. godine.

43 Stav 1. člana 12 Zakona o porezu na promet nepokretnosti, Službeni list Crne Gore, broj 36/2013 od 26. 7. 2013.; član 11. Zakon o porezu na nepokretnosti, Sl. list RCG, broj 65/2001 i Sl. list CG, broj 75 /2010; član 6 Zakona o porezu na dohodak fizičkih lica, Službeni list RCG, br. 65/2001, 37/2004 i 78/2006 i Službeni list CG, broj 86/2009, 40/2011 i 12/2012.

44 Stav 2. član 12. Zakona o porezu na promet nepokretnosti, Službeni list Crne Gore, broj 36/2013 od 26. 7. 2013. godine.

metnih odredaba ZPPN. Treba primijetiti da pojam domaćinstva iz ZPPN na osnovu tipologije vrsta porodice u okviru porodičnog prava predstavlja koncept koji najviše podsjeća na kombinaciju "šireg pojma porodice"<sup>45</sup> sa "pojmom velike porodice" (porodične zadruge).<sup>46</sup>

Iz svega navedenog, kao zaključak se nameće to da je određenje pojma porodice, u kontekstu primjene odredaba o povezanim licima, zasnivano primarno na krvnom, tazbinskom ili građanskom srodstvu u potpunosti pogrešno ili neprihvatljivo, kada je riječ o sprečavanju poreskih zloupotreba. Preciznije, ova činjenica dovodi do apsurdnih situacija da se najbliži krvni srodnici ne smatraju povezanim licima jer ne žive u faktičkoj zajednici života. Stoga, ovako formulisane odredbe praktično ne daju bilo kakav efekat u praksi te kao isključivu činjenicu na osnovu koje se utvrđuje postojanje povezanih lica treba uzeti krvno srodstvo, što je slučaj u nekim drugim nacionalnim poreskim sistemima.<sup>47</sup>

### 3.3.2. Određenje člana porodice sa stanovišta Ustava i načelo jednakosti (nediskriminacije)

Princip jednakosti pred zakonom i princip zabrane diskriminacije predstavljaju dvije strane iste medalje. Ovaj koncept najbolje oslikava pristup koji je zauzeo SPEU u definisanju pojma diskriminacije, a zasnovan na opštem principu jednakosti, koji je imanentan svim pravnim sistemima država članica: "(...) zabrana diskriminacije koja se nalazi u pomenutoj odredbi je prosto poseban izraz opšteg principa jednakosti koji je jedan od osnovnih principa u komunitarnom pravu."<sup>48</sup> Diskriminacija ne predstavlja prosto pravljenje razlike, nego je riječ o njenom negativnom, odnosno pežorativnom smislu: diferencijacija koja ne odgovara stvarnoj razlici, nego stavlja jednu kategoriju lica u lošiju poziciju od one koju zaslužuju. Dakle, zabrana diskriminacije ukazuje na kriterijume diferencijacije (različitog tretmana) koji nisu dozvoljeni.<sup>49</sup>

ESLJP smatra da princip jednakosti (pa ni kod oporezivanja) neće biti narušen samo: 1) ukoliko se radi o legitimnom cilju politike države; 2) ukoliko postoji razumna proporcional-

45 "Šira porodica" postoji kada roditelji žive u zajednici sa svojom oženjenom ili udatom djecom i njihovom djecom. To je po pravilu trogeneracijska porodica, mada pod ovim oblikom treba podrazumijevati i porodicu koja obuhvata samo roditelje i njihovu punoljetnu djecu i njihove bračne drugove. Nasuprot ovom pojmu, "uža porodica" obuhvata roditelje i njihovu maloljetnu djecu o kojoj imaju dužnost i pravo da se staraju. To je mala dvogeneracijska, nuklearna porodica, porodica u užem smislu, koju sačinjavaju bračni ili vanbračni drugovi i njihovi prvostepeni potomci. Ovo je moderni, savremeni oblik porodice, porodica budućnosti koja nastaje sa sve većim sužavanjem kruga srodnika koji zajedno žive. U tom smislu vidi više u: Korać, R., *Porodično pravo*, Podgorica, 2011., str. 52.

46 Uobičajeno je da se zadruga tretira kao oblik porodične i imovinske zajednice bazirane na krvnom srodstvu, zajedničkom životu i zajedničkom imanju. U tom smislu vidi više u: Petroska, B., *Struktura, privređivanje i starešina porodične zadruge*, Sociologija i prostor, br. 40–42, prosinac 1973., str. 120. Preciznije, suštinu termina domaćinstva nalazimo u institutu "zadruga". U toku devetnaestog vijeka termin zadruga upotrebljava Građanski zakonik Srbije (1844.) i Zakonik Hrvatske (1870.), čiji član 1. ovako definiše zadrugu: "Više obitelji ili ukućana, koji na jednom domu i pod jednim gospodarem žive i zajedno rade, to jest obrađuju nerazdijeljene nepokretnosti i zajedno uživaju plodove njihove, sačinjavaju onu patrijarhalnu svezu, koja se zadruga zove." Vidi u: Kostić, C., *Tipologija porodice V. St. Karadžića i V. Bogišića*, Sociologija i prostor, br. 40–42, prosinac 1973., str. 101.

47 Stav 6. član 59. Zakona o porezu na dobit pravnih lica, Službeni glasnik RS, br. 25/2001, 80/2002, 80/2002, 43/2003, 84/2004, 18/2010, 101/2011, 119/2012, 47/2013, 108/2013, 68/2014, 142/2014.

48 Spojeni slučajevi 117/76 i 16/77 Albert Ruckdeschel & Co. and Hansa-Lagerhaus Stöh & Co. v. Hauptzollamt Hamburg-St. Annen; Diamalt AG v. Hauptzollamt Itzehoe, pasus 7.

49 Raad, K. V., *Non-Discrimination in International Tax Law*, Kluwer Law International, 1986, str. 9.

nost između upotrijebljenog sredstva (npr. poreskog oslobođenja) i namjeravanog cilja.<sup>50</sup> Ove stavove ESLJP slijedi i Ustavni sud: “Evropski sud za ljudska prava diskriminaciju označava kao različit tretman istih ili sličnih slučajeva, kada za to nema razumnog i objektivnog opravdanja, odnosno, ako ne postoji legitiman cilj kome se teži, ili ne postoji srazmjera (proporcionalnost) između cilja i načina na koji se ovaj legitimni cilj želi postići.”<sup>51</sup>

Iako se načelo jednakosti u praksi najviših nacionalnih sudskih instanci pojavljuje u više različitih dimenzija, najčešći vid primjene predstavlja njegova suštinska dimenzija “jednakog tretmana”. Riječ je o opštem konceptu koji nije imanentan isključivo za poreze nego i za sve druge oblasti prava. Ovaj princip se formalno javlja u sličnom obliku, kako u praksi najviših nacionalnih sudskih instanci, tako i nadnacionalnih sudova. Ustavni sud definiše ovaj princip kao: “Ustavom zajamčena jednakost svih pred zakonom, dakle, podrazumijeva jednakost prava i obaveza u istovjetnom pravnom položaju (...)”<sup>52</sup> Treba primijetiti da formulacija “istovjetan pravni položaj” podsjeća na koncept “identične pravne situacije” pri primjeni načela jednakosti u praksi Ustavnog suda Srbije: “(...) svi privredni i drugi pravni subjekti, koji se nađu u svojstvu učesnika u sudskom postupku, u identičnoj pravnoj situaciji, pod jednakim uslovima imaju obavezu da izmire propisanu visinu sudske takse.”<sup>53</sup> Slične stavove moguće je naći i u praksi nekih drugih nacionalnih sudova. Npr. argentinsko pravosuđe konzistentno tvrdi da princip jednakosti podrazumijeva jednakost između onih koji se nalaze u “istoj situaciji”. Dakle, bilo koja dva lica koja su u istom pravnom ili činjeničnom položaju, a naročito ona koja imaju istu poresku sposobnost, treba da budu podvrgnuta identičnom oporezivanju.<sup>54</sup>

Najbolji primjer definicije jednakog tretmana u praksi Ustavnog suda možemo naći u neporeskom slučaju ustavnosti Opšteg zakona o obrazovanju i vaspitanju.<sup>55</sup> “Princip nediskriminacije (jednakost) ne odnosi se samo na jednaki tretman jednakih slučajeva nego i na supstantivnu jednakost-nejednak tretman nejednakih slučajeva u proporciji sa njihovom nejednakošću. Drugim riječima, jednako treba tretirati jednake građane, a različite, u ime jednakosti, različito.”<sup>56</sup> Slično, Ustavni sud Italije u svojoj dugogodišnjoj praksi ocjene ustavnosti poreskih zakona sa aspekta usklađenosti sa Ustavom, tumači načelo jednakosti u smislu zahtjeva: “(...) ne samo da se na identične situacije primjenjuju jednaka pravila, već i da, se na različite situacije primjenjuje različit poreski tretman.”<sup>57</sup> Dobar primjer ove definicije može poslužiti i predmetu Schumacker pred SPEU: “Ustaljena sudska praksa je, da diskriminacija nastaje primjenom različitih normi na uporedive situacije kao i primjenom istih normi na različite situacije.”<sup>58</sup>

50 Popović, D., Ilić-Popov, G., *Jednakost građana u poreskom pravu*, Godišnjak Pravnog fakulteta Univerziteta u Banjoj Luci, br. 33/2011, str. 145.

51 Ustavni sud Crne Gore (18. oktobar 2012.) U-I br. 4/11.

52 Ustavni sud Crne Gore (9. oktobar 2012.) U-I br. 15/12 i 17/12.

53 Ustavni sud Srbije (27. 11. 2003.) IU-275/2002.

54 Adonnino, T., *The Defense of Taxpayer's Rights in the Courts of Argentina*, Bulletin for International Taxation, August/September 2005, International Bureau of Fiscal Documentation, Amsterdam, str. 412.

55 Opšti zakon o obrazovanju i vaspitanju, Službeni list Republike Crne Gore, br. 64/2002, 31/2005 i 49/2007 i Službeni list Crne Gore, br. 45/2010.

56 Ustavni sud Crne Gore (26. decembar 2012.) U-I br. 3/09.

57 Presuda br. 143, godina 1995., vidi u: Marellò, E., *Raccolta di giurisprudenza costituzionale in materia tributaria (1957-2007)*, str. 292., [http://aperto.unito.it/bitstream/2318/488/1/0\\_composto.pdf](http://aperto.unito.it/bitstream/2318/488/1/0_composto.pdf). Posjećeno: 18. 10. 2013.

58 Slučaj 107/94 P. H. Asscher v. Staatssecretaries van Financiën, pasus 40.

Implementacijom koncepta “istovjetnog pravnog položaja”, razvijenog u praksi Ustavnog suda, na različite situacije koje nastaju primjenom odredbi o povezanim licima, u kontekstu određenja člana porodice u skladu sa Porodičnim zakonom, dolazi se do zaključka da su one veoma sporne sa stanovišta Ustava. Npr. uzmimo situaciju da je lice A jedini vlasnik privrednog društva X, u kojem je izvršni direktor njegov rođeni brat – lice B. Uz to lice B jedini je vlasnik privrednog društva Y, u kojem je izvršni direktor lice C koje je rođena sestra lica A i lica B. Dakle, ovaj primjer prikazuje situaciju koja bi u svim uporednim zakonodavstvima morala da bude podvrgnuta primjeni odredaba o povezanim licima. Međutim, primjenom normi Porodičnog zakona, u cilju ustanovljavanja postojanja porodičnih veza koje dovode do primjene odredbi o povezanim licima, u zavisnosti od konkretnog činjeničnog stanja, moguće je doći do paradoksalnih situacija:

1) Lica A, B i C žive u zajednici sa roditeljima

Na osnovu Porodičnog zakona, u ovoj situaciji sva tri pomenuta lica moraju se smatrati članovima porodice te kao takvi dolaze na polje primjene odredaba o povezanim licima. Dakle, u ovoj situaciji pomenuta lica imaju dodatne obaveze koje im nameće npr. zakonodavstvo o transfernim cijenama jer se ona smatraju povezanim licima na osnovu ZPA.

2) Lica A, B i C žive u zasebnim bračnim zajednicama i imaju svoju djecu

Na osnovu Porodičnog zakona, lica A, B i C ne mogu se smatrati članovima porodice. Naime, svako od ovih lica ima zasebnu porodicu koju čine njegov bračni drug i djeca. Dakle, pri ovom činjeničnom stanju lica A, B i C ne mogu se smatrati povezanim licima na osnovu ZPA, pa shodno tome i ne ulaze u polje primjene npr. normi o transfernim cijenama.

Ovaj jednostavan primjer ukazuje na loš izbor zakonodavca da određenje postojanja povezanih lica iz ZPA, veže za pojam porodice zasnovanog na Porodičnom zakonu. Sa jedne strane, ovakvo pogrešno propisivanje ukazuje na veliku mogućnost manipulacija u cilju izbjegavanja primjene normi o povezanim licima. Sa druge strane, postojeće normativno rješenje u brojnim situacijama krši ustavno načelo jednakosti/nediskriminacije. Preciznije, iako je u oba navedena slučaja vlasničko-upravljačka struktura privrednih društava A i B identična, konsekvence na osnovu poreskih propisa su različite. Pošto ovakav različit tretman nema razumnog opravdanja isti se mora smatrati u suprotnosti sa načelom jednakosti/nediskriminacije.

#### 4. ZAKLJUČNA RAZMATRANJA

Osnovni zaključak koji se nameće jeste da iako ZPA sadrži norme o povezanim licima njihova efikasna primjena u praksi je veoma diskutabilna. Sa jedne strane, razni primjeri koji su u radu analizirani ukazuju na veliki broj “rupa” koje ne pokriva polje njihove primjene. Samo postojanje pojmova npr. “kontrole” ili “indirektnog interesa” nije dovoljno za efikasnu primjenu predmetnih odredaba i uspješnu borbu protiv poreskih zloupotreba. Navedeni pojmovi zahtijevaju mnogo detaljnije određenje koje bi dalo efikasnije oruđe u rukama poreskih vlasti pri njihovoj primjeni.

Sa druge strane, ovako slabo formulisane odredbe ZPA rađaju probleme i sa stanovišta Ustava. Rad pokazuje da u određenim situacijama primjena spornih normi krši neke od ustavnih načela. Naime, primjena odredaba o povezanim licima u situacijama manjinskog interesa u drugom poreskom obvezniku može biti sporno sa aspekta ustavnog načela srazmjernosti (proporcionalnosti) te nametanje dodatnih obaveza licu koje nije u mogućnosti da definitivno utiče na donošenje odluka u nekom drugom licu može biti okarakterisano kao prekomjeran teret. Nepostojanje precizne definicije indirektnog interesa u drugom licu, uvodi pravnu nesigurnost pa poreski obveznik ne može sa sigurnošću znati kada ulazi u polje primjene spornih odredbi, a poreskim vlastima daje prevelik nivo diskrecionih ovlašćenja, što je sve sporno sa aspekta ustavnog načela vladavine prava. Na kraju, upućivanje na Porodični zakon u cilju utvrđivanja pojma porodice, odnosno, ko se smatra članom iste, u praksi dovodi do različitog poreskog tretmana identičnih situacija, što je nedvosmisleno suprotno ustavnom načelu jednakosti/nediskriminacije.

## LITERATURA

1. Adonnino, T., *The Defense of Taxpayer's Rights in the Courts of Argentina*, Bulletin for International Taxation, August/September 2005, International Bureau of Fiscal Documentation, Amsterdam.
2. Bittker, B. I., Lokken, L., *Federal Taxation of Income, Estates and Gifts* (Vol. III), Warren, Gorham and Lamont, Boston, New York, 1991.
3. Budić, M.; Koharić, Z.; Lončarević-Horvat, O.; Mratović, V.; Perković, M., *Opći porezni zakon s komentarom*, Institut za javne financije, Zagreb, 2001.
4. *Controlled Foreign Company Legislation (Studies in Taxation of Foreign Source Income)*, OECD, 1996.
5. Dorfmueller, P., *Tax Planning for U.S. MNCs with EU Holding Companies – Goals, Tools, Barriers*, Kluwer Law International, 2003.
6. *FEE Position Paper on Controlled Foreign Company Legislation in the EU*, European Federation of Accountants, 2002.
7. Grbešić, B.; Jurić, M.; Škugor, M., *Porezni nadzor*, Poslovni zbornik doo, Zagreb, 2005.
8. *International tax avoidance and evasion: Four related studies*, Organisation for economic co-operation and development, 1987.
9. Ilić-Popov, G., *Osnovica poreza na dobit korporacija*, Pravni fakultet, Beograd, 1995.
10. Ivanović, S., *Komentar Zakona o opštem upravnom postupku sa sudskom praksom*, Podgorica, 2005.
11. Jelčić, B.; Lončarević-Horvat, O.; Šimović, J.; Arbutina, H., *Financijsko pravo i financijska znanost*, Narodne novine, Zagreb, 2002.
12. Josipović, T., *Načela europskog prava u presudama Suda Europske zajednice*, Narodne novine, Zagreb, 2005.
13. Korać, R., *Porodično pravo*, Podgorica, 2011.
14. Kostić, C., *Tipologija porodice V. St. Karadžića i V. Bogišića*, Sociologija i prostor, br. 40–42, prosinac 1973.
15. *Limits on the use of low-tax regimes by multinational businesses: current measures and emerging trends*. (San Francisco Congress 2001, Studies on International Fiscal law) International Fiscal Association, Kluwer Law International.



16. Lukić, R. D.; Košutić, B. P.; Mitrović, D. M., *Uvod u pravo*, Javno preduzeće Službeni list SRJ, Beograd, 2000.
17. Lang, M.; Aigner, H. J.; Scheuerle, U.; Stefaner, M., *CFC Legislation, Tax Treaties and EC Law* (EU-COTAX Series on European Taxation), Kluwer Law International, 2004.
18. Marello, E., *Raccolta di giurisprudenza costituzionale in materia tributaria (1957–2007)*, <http://aperto.unito.it/bitstream/2318/488/1/0composto.pdf>. Posjećeno: 18. 10. 2013.
19. *OECD Work on Tax Avoidance and Evasion* (International Tax Avoidance and Evasion. Colloquy of 5–7 March 1980), Strasbourg, International Bureau of Fiscal Documentation, Amsterdam, 1981.
20. Petroska, B., *Struktura, privređivanje i starešina porodične zadruge*, Sociologija i prostor, br. 40–42, prosinac 1973.
21. Popović, D., *Poresko pravo – opšti deo*, Cekos In, Beograd 2006.
22. Popović, D., *Komentar Zakona o poreskom postupku i poreskoj administraciji*, Beograd, 2003.
23. Popović, D., *Poresko pravo (sedmo, izmenjeno izdanje)*, Pravni fakultet Univerziteta u Beogradu, 2011.
24. Popović, D., Ilić-Popov, G., *Jednakost građana u poreskom pravu*, Godišnjak Pravnog fakulteta Univerziteta u Banjoj Luci, br. 33/2011.
25. Raad, K. V., *Non-Discrimination in International Tax Law*, Kluwer Law International, 1986.
26. Schwarze, J., *European Administrative Law*, Sweet & Maxwell, 1992.
27. *Studija o usaglašenosti zakonodavstva Crne Gore sa Evropskom konvencijom o ljudskim pravima i osnovnim slobodama*, Savjet Evrope – Kancelarija u Podgorici, 2004.
28. Stone Sweet, A., Mathews, J., *Proportionality Balancing and Global Constitutionalism*, Columbia Journal of Transnational Law, Vol. 47, 2008.
29. Tridimas, T., *The General Principles of EU Law (Second edition)*, Oxford EC Law Library, 2006.

## POPIS PROPISA, AKATA I SUDSKIH ODLUKA

Evropska konvencija o zaštiti ljudskih prava i osnovnih sloboda, Službeni list SCG –Međunarodni ugovori, br. 9/2003 i 5/2005.

Opšti zakon o obrazovanju i vaspitanju, Službeni list Republike Crne Gore, br. 64/2002, 31/2005 i 49/2007 i Službeni list Crne Gore, br. 45/2010.

Porodični zakon, Službeni list Republike Crne Gore, broj 1/2007 od 9. 1. 2007.

Preporuke Vladi Crne Gore za ekonomsku politiku u 2013. godini, Centralna banka Crne Gore.

Zakon o porezu na dobit pravnih lica, Službeni glasnik RS, br. 25/2001, 80/2002, 80/2002, 43/2003, 84/2004, 18/2010, 101/2011, 119/2012, 47/2013, 108/2013, 68/2014, 142/2014.

Zakon o porezu na promet nepokretnosti, Službeni list Crne Gore, broj 36/2013 od 26. 7. 2013.

Zakon o porezu na nepokretnosti, Sl. list RCG, broj 65/2001 i Sl. list CG, broj 75 /2010.

Zakon o porezu na dohodak fizičkih lica, Službeni list RCG, br. 65/2001, 37/2004 i 78/2006 i Službeni list CG, broj 86/2009, 40/2011 i 12/2012.

Zakon o porezu na dobit pravnih lica, Sl. list RCG, br. 65/2001 od 31. 12. 2001., 12/2002 od 15. 3. 2002., 80/2004 od 29. 12. 2004., 40/2008 od 27. 6. 2008., 86/2009 od 25. 12. 2009., 40/2011 od 8. 8. 2011., 14/2012 od 7. 3. 2012., 61/2013 od 30. 12. 2013.

Zakon o poreskoj administraciji, Sl. list RCG, br. 65/2001 od 31. 12. 2001., 80/2004 od 29. 12. 2004., 29/2005 od 9. 5. 2005., Sl. list Crne Gore, br. 73/2010 od 10. 12. 2010., 20/2011 od 15. 4. 2011., 28/2012 od 5. 6. 2012. 08/2015 od 27. 2. 2015.

Mišljenje AG Mr Trabucchi u slučaju 4/73 Nold v. Commision. Slučaj Sunday Times (No.1) protiv Ujedinjenog Kraljevstva, zahtjev br. 6538/74.

Slučaj 318/10 Société d'investissement pour l'agriculture SA (SAIT) v. État Belge.

Slučaj 524/04 Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation v. Commissioners of Inland Revenue.

Slučaj 28/95 A. Leur-Bloem v. Inspecteur der Belastingdienst/Ondernemingen Amsterdam 2.

Slučaj 107/94 P. H. Asscher v. Staatssecretaries van Financiën.

Spojeni slučajevi 117/76 i 16/77 Albert Ruckdeschel & Co. and Hansa-Lagerhaus Stöh & Co. v. Hauptzollamt Hamburg – St. Annen; Diamalt AG v. Hauptzollamt Itzehoe.

Ustavni sud Crne Gore (30. maj 2014.) U-I br. 13/14.

Ustavni sud Crne Gore (26. decembar 2012.) U-I br. 3/09.

Ustavni sud Crne Gore (18. oktobar 2012.) U-I br. 4/11.

Ustavni sud Crne Gore (9. oktobar 2012.) U-I br. 15/12 i 17/12.

Ustavni sud Srbije (27. novembar 2003.) IU-275/2002.

Ilija Vukčević, PhD, Assistant Professor,  
Faculty of Law of the University of Donja Gorica, Podgorica, Montenegro

## CONSTITUTIONALITY OF THE PROVISIONS ON RELATED PERSONS FROM THE LAW ON TAX ADMINISTRATION OF MONTENEGRO

### Summary

The Law on Tax Administration represents a systemic legal act for the whole tax system of Montenegro and it contains the definitions of the most important tax notions. Notwithstanding that this law has the subsidiary application regarding all other special tax laws, in many occasions when there is a need to define a certain important notion, they explicitly refer to a provision of Law on Tax Administration. One of these concepts, especially related to ant-evasion legislation, represent the provisions on related persons. Namely, the determination of the notion of related persons represents a certain form of preliminary question in the process of application of legal provisions with the goal to prevent different types of tax abuse. Because of their specific goal, which is achieved by the imposition of additional requirements to taxpayers, they must be carefully defined. The problem regarding the provisions on related persons from the Law on Tax Administration is the inadequate determination of this complex legal notion, what is producing many problems in their application in practice. This article represents the analysis of subject provisions on related persons regarding their compatibility with the Constitution of Montenegro. In that regard, it will be suggested that different elements which are contained in provisions on related persons are not in conformity with the constitutional principles of proportionality, rule of law and equality/nondiscrimination.

*Keywords:* related persons, Constitutional Court, proportionality principle, rule of law, equality principle