

MILOŠ VASOVIĆ

PRINCIP ZABRANE ZLOUPOTREBE PRAVA KAO SREDSTVO INTERPRETACIJE ZAKONSKOG NAČELA FAKTICITETA U SRPSKOM PORESKOM ZAKONODAVSTVU

Princip zabrane zloupotrebe prava je kao nadnacionalno načelo u okviru poreza na dodatu vrednost priznao Evropski sud pravde u slučaju Halifax. Kasnije, pomenuti sud je isto načelo prihvatio i za direktne poreze. Srbija trenutno primenjuje načelo fakticiteta za suzbijanje poreske evazije, ali ovo načelo nije dovoljno precizno i razrađeno u zakonskim i sudskim okvirima. Međutim, Poreska uprava, Ministarstvo finansija i Upravni sud Srbije, mogli bi, sa ciljem suzbijanja poreske zakonite a nelegitimne evazije, da primenjuju princip zabrane zloupotrebe prava kao vid interpretacije zakonskog načela fakticiteta. Smernice Evropskog suda pravde povodom principa zabrane zloupotrebe prava mogu da posluže Upravnom sudu Srbije u oblikovanju sudske prakse povodom interpretacije načela fakticiteta. Principu zabrane zloupotrebe prava je u presudama Evropskog suda pravde pripisan karakter nadnacionalnog načela, a ne sredstva interpretacije, međutim, kako Srbija nije članica EU i nije vezana njenim direktivama, pomenuti princip navedene domaće ustanove mogu da koriste kao sredstvo interpretacije načela fakticiteta koji ima istu svrhu kao i princip zabrane zloupotrebe prava.

Ključne reči: načelo fakticiteta, princip zabrane zloupotrebe prava, evazija poreza

U V O D

Pre nego što je Evropski sud pravde doneo presudu u slučaju *Halifax*, princip zabrane zloupotrebe prava primenjivao se u nacionalnim pravima većine

Miloš Vasović, doktorand Pravnog fakulteta Univerziteta u Beogradu, e-mail: vasovic.milos@gmail.com.

država EU. Sud u Ujedinjenom Kraljevstvu prvi je postavio pitanje Evropskom sudu pravde da li se u slučaju zloupotrebe odredaba o PDV iz zakona u kojem je implementirana Šesta Direktiva, može upotrebiti princip zabrane zloupotrebe prava u vidu opšteg načela EU, ukoliko postoji abuzivna praksa. Nakon što je odgovorio potvrdno, 13 godina kasnije, Evropski sud pravde je isto postupio i u danskim slučajevima povodom direktnih poreza. Tom presudom, Evropski sud pravde je principu zabrane zloupotrebe prava pripisao karakter primarnog obavezujućeg prava.

Što se tiče Srbije, abuzivne transakcije trebalo bi sprečavati primenom načela fakticiteta iz čl. 9 Zakona o poreskom postupku i poreskoj administraciji. Međutim, načelo fakticiteta ima svoje zakonske nedostatke, a Upravni sud Srbije u svojim presudama samo delimično usmerava poreske vlasti povodom primene čl. 9. Svakako, smernice Upravnog suda nisu potpune, jer pomenuti sud nema posebno poresko odeljenje gde bi presude donosile sudije, stručnjaci poreskog prava. Kako bi se efikasno primenjivala ova antiabuzivna mera, treba izmeniti čl. 9, što je malo verovatno s obzirom na to da ova mera od momenta svog postojanja, 2003. godine, do danas ostaje neizmenjena.

Autor smatra da se princip zabrane zloupotrebe prava može koristiti kao sredstvo tumačenja načela fakticiteta s obzirom na to da obe antiabuzivne mere imaju isti cilj. Upravni sud, kao i poreske vlasti u Srbiji, mogu koristiti smernice Evropskog suda pravde, koji je princip zabrane zloupotrebe prava razvijao od 2006. godine, gde je prvi put pomenutom principu pripisan karakter nadnacionalnog načela primarnog prava. Takođe, kao izvori mogle bi se koristiti i presude nacionalnih sudova nakon donošenja preliminarne odluke Evropskog suda pravde. Upravni sud, kao sredstvo tumačenja, može koristiti sve dostupne domaće i međunarodne pravne izvore, među kojima mogu biti i preliminarne odluke Evropskog suda pravde iako one ne obavezuju Srbiju koja nije članica EU.

ZABRANA ZLOUPOTREBA PRAVA U EVROPSKOJ UNIJI

Princip zabrane zloupotrebe prava kod poreza na dodatu vrednost

Princip zabrane zloupotrebe prava Evropski sud pravde je prvi put u vidu opšteg načela Evropske unije primenio u slučaju *Halifax*.¹ Sud Ujedinjenog Kraljevstva je u toku 2002. godine od Evropskog suda pravde zatražio preliminarne odluku povodom

¹ Judgment of the Court (Grand Chamber), Halifax plc, Leeds Permanent Development Services Ltd and County Wide Property Investments Ltd v Commissioners of Customs & Excise, Case C-255/02, 21st February 2006.

primene novog abuzivnog testa u okviru Direktive o porezu na dodatu vrednost.² Evropski sud pravde je konačnu odluku doneo tek 2006. godine.³ Pre nego što se upustimo u suštinu ovog načela, treba ukratko istaći činjenice slučaja.⁴ Halifax je bila finansijska institucija koja je imala pravo na vrlo mali procenat povraćaja i odbitka prethodnog poreza. Isporuke dobara i usluga od strane dobavljača tada su u Ujedinjenom Kraljevstvu bile oporezovane sa 17,5 procenata. Kompanija Halifax je želela da napravi poslovnu zgradu, međutim, prema tadašnjim domaćim propisima, koji su implementirani na osnovu čl. 174 Direktive o zajedničkom sistemu poreza na dodatu vrednost⁵ (dalje: PDV Direktiva), od PDV koji bi ona plaćala izvođačima radova za izgradnju poslovnog centra mogla bi u vidu prethodnog poreza da povрати samo 5% od ukupnog ulaznog PDV.⁶ Kako bi uspela da povрати celokupni ulazni PDV, kompanija Halifax je osnovala filijalu X, na koju je prenela nepokretnost i ceo projekat, a koja je obavljala poslovanje oporezivo sa stanovišta poreza na dodatu vrednost. Ova filijala je angažovala i sestru firmu Y, filijalu kompanije Halifax, za izvođenje određenih razvojnih radova na nepokretnosti, a za veliku naknadu u koju je uračunat i PDV. Konačan rezultat je bio sledeći: Kompanija X je odbila ulazni PDV koji je platila izvođačima od PDV koji je u fakturama iskazala kompanija Y. Kompanija Y je taj iznos ulaznog PDV odbila od svog izlaznog PDV, koji su u fakturama iskazali izvođači za prekovremeni rad, koji Halifax kompanija nije platila. Prethodni porez je bio u potpunosti isti kao i visina izlaznog PDV, što je pomenutu kompaniju stavilo u fiskalni neutralni položaj. Kada je posao bio završen, kompanija X je prodala nepokretnost trećoj filijali Halifax kompanije, firmi Z, koja je poslovni prostor dalje iznajmljivala matičnoj kompaniji, odnosno finansijskoj instituciji Halifax. Prodaja nepokretnosti, kao ni iznajmljivanje nisu podlegali oporezivanju porezom na dodatu vrednost. Konačan rezultat se ogledao u tome da je kompanija Halifax, koja ne bi imala pravo na pun odbitak prethodnog poreza, preko mreže svojih filijala uspela da odbije celokupan ulazni PDV koji su obračunali izvođači radova.⁷

² Rita de la Feria, „Prohibition of abuse of (Community) Law: the creation of a new general principle of EC law through tax“, *Common Market Law Review*, Thomas Ackermann *et al.* (eds), Vol. 45, Iss. 2, Kluwer Law International, The Netherlands, 2008, 418.

³ Case C-255/02.

⁴ Za ceo opis slučaja v.: Jefferson Peck VanderWolk, „The Halifax Case: Substance over Form in Determining VAT Liability in the United Kingdom“, *Worldwide Tax Daily*, 99–11, 2001, SSRN: <https://ssrn.com/abstract=1551831>.

⁵ Council Directive 2006/112/EC of 28 November 2006 on the common system of value added tax OJ L 347, 11. 12. 2006, čl. 174.

⁶ R. de la Feria (2008), *op. cit.*, 422.

⁷ *Ibidem*.

Poreska uprava UK je tvrdila da bi trebalo zanemariti sve transakcije i u obzir uzeti jedino transakciju između izvođača radova i kompanije Halifax, koja bi se desila da nije korišćena mreža umetnutih povezanih kompanija.⁸ Konkretno, poreska administracija je pred sudom tvrdila da transakcija koja je motivisana izbegavanjem plaćanja PDV ne formira „isporuku dobara i usluga“ kako to zakon navodi.⁹ Takođe, poreska administracija je tvrdila da je potrebno zanemariti šemu koja je čisto motivisana smanjenjem plaćanja PDV, a na osnovu zabrane zloupotrebe prava kao principa prava EU.¹⁰ Sud Ujedinjenog Kraljevstva je uputio Evropskom sudu pravde zahtev za preliminarnom odlukom sa pitanjem da li doktrina zabrane zloupotrebe prava, koju su razvili domaći sudovi, može da prekludira pravo poreskog obveznika da odbije prethodni porez od svog izlaznog PDV ukoliko je ekskluzivna svrha transakcije abuzivna.¹¹

Evropski sud pravde je u svojoj odluci naveo da PDV Direktiva mora biti interpretirana u smislu da prekludira bilo kakva prava poreskog obveznika da odbije prethodni porez ukoliko transakcije, na osnovu kojih je to pravo stečeno, formiraju abuzivnu praksu.¹² Na ovaj način, Evropski sud pravde je principu zabrane zloupotrebe prava pripisao karakter primarnog prava.¹³ Takođe, sud je naveo da princip zabrane zloupotrebe prava ne prekludira poresko planiranje, jer poreski obveznici mogu da strukturiraju svoje poslovanje kako bi smanjili svoje poreske obaveze, ali je zato abuzivna praksa zabranjena.¹⁴ U presudi je navedeno da abuzivna praksa kod PDV sistema postoji ukoliko se ispune sledeća dva elementa. Prvo, posmatrajuće transakcije, bez obzira na činjenicu da ispunjavaju formalne uslove iz Šeste direktive i nacionalne legislativne u koju je pomenuta direktiva implementirana, rezultiraju prinosom u okviru poreskih pogodnosti, čije bi odobrenje bilo u suprotnosti sa svrhom ovih odredaba.¹⁵ Drugo, na osnovu mnogobrojnih objektivnih faktora mora biti očigledno da je esencijalni cilj transakcija iskorišćavanje poreskih pogodnosti.¹⁶ Takođe, što se tiče drugog elementa, nacionalni sudovi moraju da utvrde

⁸ J. P. VanderWolk, op. cit., 1–2.

⁹ *Ibidem*, 3.

¹⁰ *Ibidem*.

¹¹ R. de la Feria (2008), op. cit., 422.

¹² Case C-255/02, par. 85.

¹³ Robert Danon *et al.*, „The Prohibition of Abuse of Rights After the ECJ Danish Cases“, *Intertax*, Vol. 49, Iss. 6 & 7, 2021, 484.

¹⁴ R. de la Feria (2008), op. cit., 422.

¹⁵ Case C-255/02, par. 74.

¹⁶ *Ibidem*, par. 75.

postojanje prave suštine i značaja transakcije, gde se u obzir može uzeti čista veštačka priroda takve transakcije, kao i veza pravne, ekonomske i lične prirode između lica koja učestvuju u šemi za smanjenje poreskog opterećenja.¹⁷ Dakle, Evropski sud pravde je smatrao da nacionalni sudovi moraju u svakom konkretnom slučaju da proveravaju da li su ispunjena navedena dva uslova, odnosno da li postoji abuzivna praksa.¹⁸ Ukoliko ovakva praksa postoji, potrebno je da se transakcije redefinišu u smislu uspostavljanja stanja koje bi postojalo u slučaju nepostojanja transakcije koja formira abuzivnu praksu.¹⁹ Ova presuda potvrđuje mišljenje suda Ujedinjenog Kraljevstva prema kojem je transakcija između izvođača radova i finansijske institucije Halifax jedina transakcija koja bi trebalo da se uzme u obzir, odnosno trebalo bi zanemariti transakcije koje su sprovele povezane kompanije X i Y.²⁰

Princip zabrane zloupotrebe prava kod direktnih poreza

Što se tiče direktnih poreza, u slučaju *Kofoed*, Evropski sud pravde je odlučio drugačije.²¹ U pomenutom sudskom slučaju korišćen je princip zabrane zloupotrebe prava, međutim, bez direktnog efekta na pojedince.²² Konkretnije, u slučaju da antiabuzivno pravilo iz direktive nije implementirano, princip zabrane zloupotrebe prava ga ne može zameniti.²³ U kasnijem slučaju *Italmoda* iz 2014. godine koji se odnosio za evaziju PDV, potvrđeno je da princip zabrane zloupotrebe prava u sferi indirektnih poreza ima ulogu opšteg nadnacionalnog načela primarnog prava EU.²⁴ Evropski sud pravde je ponovo utvrdio da država članica može da odbije da primeni odredbe iz PDV Direktive, odnosno nacionalnog PDV zakona u okviru

¹⁷ *Ibidem*, par. 81.

¹⁸ R. de la Feria (2008), op. cit., 422.

¹⁹ Case C-255/02, par. 94.

²⁰ J. P. VanderWolk, op. cit., 4.

²¹ Judgment of the Court (First Chamber), Hans Markus Kofoed v Skatteministeriet. C-321/05, 5 July 2007.

²² Susi Hjorth Baerentzen, „Danish Cases on the Use of Holding Companies for Cross-Border Dividends and Interest – A New Test to Disentangle Abuse from Real Economic Activity?“, *World Tax Journal*, Vol. 12, No. 1, 2020, 22–23.

²³ Rita de la Feria, „On Prohibition of Abuse of Law as a General Principle of EU Law“, *EC Tax Review*, Vol. 29, No. 4, 2020, 2, SSRN: <https://ssrn.com/abstract=3628448>, or <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.3628448>.

²⁴ Judgment of the Court (First Chamber), 18 December 2014, Staatssecretaris van Financiën v Schoenimport 'Italmoda' Mariano Previti vof and Turbu.com BV and Turbu.com Mobile Phone's BV v Staatssecretaris van Financiën, Joined Cases C-131/13, C-163/13 and C-164/13.

kojeg je Direktiva implementirana, ukoliko poreski obveznik učestvuje ili je mogao znati da učestvuje u evaziji PDV, iako nacionalni zakon ne sadrži odredbu koja bi mogla da proizvede takvo dejstvo.²⁵ Razlog ovakvog rezonovanja suda možemo pre svega naći u čl. 113 Ugovora o funkcionisanju Evropske unije, koji ukazuje na potrebu harmonizacije indirektnih poreza zbog funkcionisanja unutrašnjeg tržišta i izbegavanja poremećaja u tržišnoj kompeticiji.²⁶ U odnosu na direktne poreze, PDV je u Evropskoj uniji više harmonizovan i podložniji zloupotrebama, a takođe prikupljeni PDV država članica doprinosi zajedničkom budžetu EU.²⁷

Međutim, 2019. godine u jednom sudskom slučaju koji se odnosio na porez po odbitku na kamate i dividende, Evropski sud pravde je uprkos prethodnim slučajevima u okviru direktnih poreza ipak odlučio drugačije. Naime, danski sudovi su 19. februara 2016. zatražili preliminarnu odluku od Evropskog suda pravde povodom interpretacije prava Evropske unije.²⁸ Jedno od pitanja koje su sudovi postavili glasilo je: „Da li se država članica može pozivati na čl. 1. st. 2 Direktive [90/435], koji se odnosi na primenu nacionalnih odredaba za sprečavanje utaja i zloupotreba, samo pod uslovom da je navedena država članica usvojila posebnu nacionalnu odredbu kojom se implementira čl. 1. st. 2 te direktive, odnosno da nacionalno pravo sadrži opšte odredbe ili načela o utaji i zloupotrebi poreza koji se mogu tumačiti u skladu s navedenim čl. 1. st. 2?“²⁹ Čl. 1. st. 2 Direktive o filijali i matičnoj kompaniji predviđao je da Direktiva ne može da prekludira domaće ili ugovorne antiabuzivne norme koje sprečavaju poresku utaju ili zloupotrebu.³⁰ Evropski sud pravde je 2019. godine doneo dve zasebne presude povodom zajedničkih slučajeva

²⁵ Lukasz Adamczyk, Alicja Majdanska, „The Parent-Subsidiary Directive“, *Introduction to European Tax Law on Direct taxation*, Michael Lang et al. (eds), Linde, Wien 2018, 15.

²⁶ Ben J. M. Terra, Peter J. Wattel, *European Tax Law*, Kluwer Law International, The Netherlands, Alphen aan den Rijn 2012, 11.

²⁷ L. Adamczyk, A. Majdanska, op. cit., 15.

²⁸ Susi Hjorth Baerentzen, „Cross-Border Dividend and Interest Payments and Holding Companies – An analysis of Advocate General Kokott’s Opinions in the Danish Beneficial Ownership Cases“, *European Taxation*, Vol. 58, No. 8, 2018, 343.

²⁹ Evropski sud pravde je doneo dve posebne odluke istog dana, jedna je vezana za dividende, a druga za kamate. Za dividende v.: Judgment of the Court (Grand Chamber) in Joined Cases C-116/16 (T Denmark) and C-117/16 (Y Denmark Aps), 26 February 2019, par. 48, st. 1, tač. (a) i (b). Za kamate v.: Judgment of the Court (Grand Chamber) in Joined Cases C-115/16 (N Luxembourg I), C-118/16 (X Denmark), C-119/16 (C Denmark I), C-299/16 (Z Denmark), 26 February 2019, par. 45, st. 2, tač. (a) i (b).

³⁰ Council Directive 2011/96/EU of 30 November 2011 on the common system of taxation applicable in the case of parent companies and subsidiaries of different Member States, OJ L 345, 29. 12. 2011, čl. 1. st. 2.

za dividende i kamate, i u odlukama naveo da iako pravilo iz Direktive nije implementirano u nacionalno pravo, odnosno ne postoje domaće antiabuzivne odredbe, države članice u skladu sa opštim principom gde su abuzivne prakse zabranjene, moraju da odbiju primenu određene povoljnosti iz Direktive, odnosno nacionalnog prava u koje je Direktiva implementirana.³¹ Opšti punomoćnik je u svom mišljenju navela da čl. 1. st. 2 Direktive zaista reflektuje princip zabrane zloupotrebe prava i da se lica ne mogu osloniti na pravo Evropske unije u slučaju zloupotrebe ili evazije.³² Međutim, ona se dalje pozivala na prethodne presude Evropskog suda pravde, posebno navodeći slučaj *Kofoed*, gde je navedeno da se Direktiva ne može direktno primeniti na pojedinca, ukoliko nedostaje implementacija pomenutog člana Direktive.³³ Evropski sud pravde je najverovatnije promenio mišljenje s obzirom na to da se direktni porezi sve više harmonizuju.

Prema Evropskom sudu pravde, da bi se neka praksa smatrala abuzivnom, potrebno je da postoji:³⁴

- kombinacija objektivnih kriterijuma prema kojima, iako su formalno ispunjeni uslovi za primenu EU prava, svrha tih pravila nije postignuta; i
- subjektivni element koji se sastoji od namere da se iskoriste prednosti iz pravila EU, tako što se namerno stvaraju veštački uslovi koji su potrebni da se pomenute prednosti iskoriste.

Dalje, Evropski sud pravde je u odnosu na slučaj *Halifax* nacionalnim sudovima sada dao konkretnije smernice pri određivanju subjektivnog elementa.³⁵ Naime, sledeći objektivni kriterijumi mogu ukazati na postojanje subjektivnog elementa, odnosno zloupotrebe:³⁶

- grupa kompanija je strukturirana tako da se prisvoje poreske koristi;
- umetnuta holding kompanija nema dovoljno prihoda, koji joj omogućava normalno poslovanje, iz razloga što se primljena dividenda prosleđuje akcionar;

³¹ Robert Danon *et al.*, op. cit., 482.

³² Opinion of Advocate General Kokott, case C-116/16, 1. March 2018, par. 48.

³³ S. H. Baerentzen (2018), op. cit., 345; Opinion of Advocate General Kokott, case C-116/16, 1. March 2018, par. 99.

³⁴ Judgment of the Court (Grand Chamber) in Joined Cases C-116/16 (T Denmark) and C-117/16 (Y Denmark Aps), 26 February 2019, par. 97.

³⁵ Susi Hjorth Baerentzen, Arjan Lejour, Maarten van 't Riet, „Limitation to Holding Structures for Intra-EU Dividends: An End to Tax Avoidance?“, *World Tax Journal*, Vol. 12, No. 2, 2020, 273.

³⁶ Judgment of the Court (Grand Chamber) in Joined Cases C-116/16 (T Denmark) and C-117/16 (Y Denmark Aps), 26 February 2019, par. 100–106.

– jedina svrha holding kompanije jeste redistribucija dividende, a što se može utvrditi na osnovu nepostojanja menadžmenta, zaposlenih, zakupljenih kancelarija, troškova i slično;

– celokupnu dividendu, ili većinu primljene dividende, filijala redistribuiru akcionaru vrlo brzo nakon primanja navedene dividende;

– postoje ugovorna, pravna i obaveza koja proizlazi iz činjenica slučaja da se dividenda prosledi iz čega proizlazi da holding kompanija nema pravo da koristi i uživa dividende; i

– postoji uska vremenska povezanost između postavljanja kompleksnih finansijskih transakcija, odnosno struktura i novog poreskog režima.

Dakle, Evropski sud pravde je detaljnije obrazložio koji objektivni uslovi mogu da konstituišu zloupotrebu. Nacionalni sudovi odluku Evropskog suda pravde koriste u formi uputstava, jer treba posebno pristupiti svakom pojedinačnom slučaju i posebno proceniti svaku objektivnu činjenicu od značaja. Svakako, Evropski sud pravde je naveo detaljniji pravac koji nacionalnim sudovima može da pomogne u donošenju odluke. Možemo izvesti zaključak da je princip zabrane zloupotrebe prava zapravo doktrinarna i sudska antiabuzivna mera, međutim, postavlja se pitanje da li je navedeni princip nadnacionalno načelo ili vid interpretacije u Evropskoj uniji.

Princip zabrane zloupotrebe prava kao opšte načelo prava EU

Pre svega, treba reći da se jedino čl. 288. st. 2 Ugovora o osnivanju Evropske zajednice (EC Treaty) odnosi na „opšte principe koji su zajednički zakonima država članica“ u kontekstu vanugovornih obaveza.³⁷ Opšti principi koje stvara Evropski sud pravde čine deo komunitarnog prava i njihova svrha jeste popunjavanje „praznina“ koje postoje usled nekompletnog karaktera pravnog sistema Evropske unije.³⁸

Pitanje koje se može postaviti jeste: Da li je princip zabrane zloupotrebe prava opšte načelo prava EU ili ima interpretativni karakter? Pre odluka Evropskog suda pravde u presudama *Halifax* i danskim slučajevima za kamatu i dividendu smatralo se da pomenuti princip nema karakter opšteg načela EU. U literaturi su se mogla pronaći četiri razloga za navedeno razmišljanje.³⁹ Prvo, Evropski sud pravde

³⁷ R. de la Feria (2008), op. cit., 434.

³⁸ *Ibidem*, 434 i 435.

³⁹ *Ibidem*, 436 i 437.

nije priznao postojanje takvog principa. Drugo, princip zabrane zloupotrebe prava ne primenjuje se u domaćim pravima svih država članica. Treće, nema preciznog komunitarnog značenja pojma „zloupotreba prava“, niti postoje specifični kriterijumi za određivanje pomenutog pojma. Četvrto, ovaj princip je tek započet i ne primenjuje se svuda konzistentno. Međutim, autori koji zastupaju suprotan stav navode kontra argumente. Pre svega, da bi se neki princip smatrao opštim načelom prava EU, nije potrebno da se ovaj princip primenjuje u svim državama članicama već u većini, što i jeste slučaj.⁴⁰ Dalje, Evropski sud pravde je detaljnije u svojim presudama naveo šta se smatra zloupotrebom i koji elementi moraju da postoje, ali je bitno naglasiti da stvaranje principa od strane pomenutog suda predstavlja dinamički proces i da takav princip nije stvoren kao definitivno, već kao razvojno rešenje.⁴¹ Presude Evropskog suda pravde, počevši od slučaja *Halifax*, potvrđuju postojanje principa zabrane zloupotrebe prava. Na primer, u slučaju povodom PDV *Italmoda* iz 2014. godine, Evropski sud pravde je naveo da se princip zabrane zloupotrebe prava direktno primenjuje, što je odlika opšteg načela, a ne sredstva interpretacije određenih normi.⁴² U presudi *Halifax*, Evropski sud pravde navodi izraze poput „princip zabrane abuzivne prakse“ i „opšte načelo komunitarnog prava da je zloupotreba prava zabranjena“, što ukazuje na činjenicu da je pomenuti sud ovom principu prepisao očigledan karakter opšteg načela prava EU.⁴³ Što se tiče presude povodom danskih slučajeva za dividende i kamate, Evropski sud pravde je potvrdio svoj stav iz presuda povodom PDV, pa je tako principu zabrane zloupotrebe prava pripisao karakter opšteg načela kao deo primarnog prava EU, koje ima primat nad direktivama koje čine sekundarno pravo EU.⁴⁴ U danskim slučajevima, pomenuti sud je naveo i dodatne objektivne indicije koje mogu da posluže otkrivanju subjektivnog elementa.

Dakle, opšte načelo da je zabranjeno zloupotrebiti pravo EU, razvijalo se počevši od presude *Halifax*, sve do presude povodom danskih slučajeva sa dividendama i kamatama, što je uticalo na konkretizovanje pomenutog načela. Ukoliko bi princip zabrane zloupotrebe prava imao samo interpretativni karakter, primenjivao bi se kao dopunsko sredstvo tumačenja postojećih zakonskih normi u skladu sa pravom EU, a ne kao obavezujući opšti princip primarnog prava koji mora da se primenjuje bez obzira na nepostojanje zakonskih normi koje bi mogle da spreče

⁴⁰ *Ibidem*, 437.

⁴¹ *Ibidem*.

⁴² R. de la Feria (2020), op. cit., 2.

⁴³ R. de la Feria (2008), op. cit., 437.

⁴⁴ Robert Danon *et al.*, op. cit., 486.

zloupotrebu prava EU.⁴⁵ Možemo zaključiti da u okvirima Evropske unije princip zabrane zloupotrebe prava ima karakter opšteg načela primarnog prava EU.

NAČELO FAKTICITETA U DOMAĆEM PORESKOM ZAKONU SRBIJE

Čl. 9 Zakona o poreskom postupku i poreskoj administraciji (dalje: ZPPPA) predviđa načelo fakticiteta koje glasi:⁴⁶

(1) Poreske činjenice utvrđuju se prema njihovoj ekonomskoj suštini.

(2) Ako se simulovanim pravnim poslom prikriva neki drugi pravni posao, za utvrđivanje poreske obaveze osnovu čini disimulovani pravni posao.

(3) Kada su na propisima suprotan način ostvareni prihodi, odnosno stečena imovina, Poreska uprava će utvrditi poresku obavezu u skladu sa zakonom kojim se uređuje odgovarajuća vrsta poreza.

Pre svega, treba reći da načelo fakticiteta predstavlja opštu antiabuzivnu meru (engl. General Anti-Abusive Measure – GAAR), koja se primenjuje u situacijama za koje zakonodavac nije predvideo specijalno antiabuzivno pravilo. GAAR je neophodni deo zakona, međutim, on uopšteno protivureći zakonskim odredbama koje poreskom obvezniku dozvoljavaju mogućnost uživanja fiskalnih pogodnosti i, upravo zbog toga, njegova primena nije laka.⁴⁷

Čl. 9 ZPPPA ima nekoliko nedostataka. Prvo, jedna nejasna i preširoko postavljena norma data je na raspolaganje poreskom organu bez njegove prethodne pripreme za njenu primenu, kao i bez postavljanja bilo kakvih ograničenja koje bi novodobijenu moć sputavale.⁴⁸ Drugo, načelo fakticiteta koje predstavlja opštu antiabuzivnu meru u srpskom zakonodavstvu se koristi i kao sredstvo za suzbijanje nezakonite evazije, umesto isključivo protiv zakonite, a nelegitimne evazije.⁴⁹

⁴⁵ R. de la Feria (2020), op. cit., 4.

⁴⁶ Zakon o poreskom postupku i poreskoj administraciji, *Službeni glasnik RS*, br. 80/02, 84/02 – ispr., 23/03 – ispr., 70/03, 55/04, 61/05, 85/05 – dr. zakon, 62/06 – dr. zakon, 61/07, 20/09, 72/09 – dr. zakon, 53/10, 101/11, 2/12 – ispr., 93/12, 47/13, 108/13, 68/14, 105/14, 112/15, 15/16, 108/16, 30/18, 95/18, 86/19, 144/20 i 96/21, čl. 9.

⁴⁷ John Prebble, „Kelsen, the Principle of Exclusion of Contradictions, and General Anti-Avoidance Rules in Tax Law“, *WU International Taxation Research Paper Series*, No. 23, 2015, 5–6.

⁴⁸ Svetislav Kostić, „Načelo fakticiteta u srpskom poreskom pravu“, *Harmonius*, god. V, 2016, 125.

⁴⁹ Gordana Ilić-Popov, Dejan Popović, Lidija Živković, „A: Anti-avoidance measures of general nature and scope – gaar and other rules“, *International Fiscal Association 2018 Seoul Congress*, Vol. 103, 11.

Treće, zakon nije naveo kako otkriti desimulovani pravni posao,⁵⁰ i koje su odlučujuće objektivne činjenice koje bi mogle određenu transakciju da okarakterišu kao simulovanu. Takođe, nisu navedene ni objektivne činjenice koje ukazuju na to da određeni pravni posao ne poseduje ekonomsku suštinu.

Pogledajmo sledeći primer.⁵¹ Poreski obveznik, unosi nepokretnost velike vrednosti kao nenovčani ulog u d. o. o. kompaniju čiji je on jedini vlasnik. Nakon toga prodaje 100% svog udela kupcu, gde je izbegnuto plaćanje poreza na prenos apsolutnih prava,⁵² jer je prikriveni pravni posao kupoprodaja nepokretnosti. Prema saznanjima autora, u praksi, Poreska uprava Srbije bi u ovakvim slučajevima, kojih je ranije bilo dosta, primenila načelo fakticiteta skoro automatski. Budući da zakon ne određuje koje objektivne činjenice ukazuju na to da ne postoji suština posla i da li je neki pravni posao zapravo simulovan, poreske vlasti su mogle automatski, bez većeg ispitivanja konkretnog slučaja, da primenjuju pomenuto načelo čim bi primetile prodaju udela čija je vrednost zasnovana jedino na vrednosti unete nepokretnosti. Zamislimo situaciju da poreski obveznik želi da proda nepokretnost preko udela firme, ali je pre prodaje udela zaista obavljao delatnost iznajmljivanja dela iste nepokretnosti u kratkom periodu od nekoliko dana do nekoliko meseci, a koje je trajalo do prodaje udela. Pre prodaje bi sebi isplatio dividendu koja može biti i jako mala s obzirom na to da je obveznik mogao da iznajmi minimalni deo nepokretnosti, ili je mogao prihode da alocira na zarade zaposlenih. Delatnost može biti kratka ali svakako je obavlja, a takođe zamislimo da ima i dva zaposlena radnika u svojoj firmi pre prodaje udela. Ukoliko pogledamo ovakvu strukturu, primenom čl. 9 moglo bi se zaključiti da postoji ekonomska suština (iako se u zakonu ne objašnjava šta čini ekonomsku suštinu), ali ako se pogleda namera poreskog obveznika, moglo bi se reći da je prodaja udela simulovani posao. Dolazimo do problema u tumačenju, jer zakon ne pominje subjektivni element načela fakticiteta, niti način na koji se otkriva takav subjektivni element. Videćemo u narednom delu da se navedeni nedostaci mogu prevazići primenom principa zabrane zloupotrebe prava koje je razvio Evropski sud pravde, a u vidu interpretacije načela fakticiteta.

⁵⁰ S. Kostić, op. cit., 114–115.

⁵¹ *Ibidem*, 115–116.

⁵² Prodaja udela nije oporeziva sa stanovišta poreza na prenos apsolutnih prava, dok prenos nepokretnosti jeste: Zakon o porezima na imovinu, *Službeni glasnik RS*, br. 26/01, 45/02 – US, *Službeni list SRJ*, broj 42/02 – US, „Službeni glasnik RS“ broj 80/02, 80/02 – dr. zakon, 135/04, 61/07, 5/09, 101/10, 24/11, 78/11, 57/12 – US, 47/13, 68/14 – dr. zakon, 95/18, 99/18 – US, 86/19, 144/20, 118/21. Prečišćen tekst zaključno sa izmenama, *Službeni glasnik RS*, broj 118/21, koje su u primeni od 1. 1. 2022. (izmene u čl.: 2, 10, 16, 21, 23, 25, 27, 28, 31, 33, 35, 36, 38b, 40, 42); – osim čl. 27a, 35a, 40a – u primeni od 31. 3. 2022, čl. 23.

PRINCIP ZABRANE ZLOUPOTREBE PRAVA KAO SREDSTVO
TUMAČENJA NAČELA FAKTICITETA

Načelo fakticiteta ima svoje nedostatke, a Ministarstvo finansija, kao ni Upravni sud, nisu doprineli razjašnjenju ovog načela. Načelo fakticiteta je u nekoliko slučajeva pominjao Vrhovni sud Srbije, ali ne u okviru opšteg antiabuzivnog karaktera.⁵³ Konkretnije, Vrhovni sud je načelo fakticiteta shvatio kao opšte načelo poreskog postupka za čiju primenu pitanje izbegavanja plaćanja poreza u najmanju ruku nije presudno i koje se mora poštovati u svakom slučaju, nezavisno od toga da li njegova primena ide u korist ili na štetu poreskog obveznika.⁵⁴ S obzirom na to da se kao poslednja instanca u poreskim postupcima nalazi Upravni sud, praksa ovog suda je presudna za tumačenje zakonskih odredaba. Kostić navodi da je jurisprudencija Upravnog suda Srbije usmerena i na podučavanje Poreske uprave u pogledu koraka koji moraju da budu ispunjeni kako bi se prepoznao simulovani posao, pri čemu se u njoj podvlači obaveza da se u slučaju ocene da je određeni posao simulovan mora nedvosmisleno odrediti i disimulovani pravni posao.⁵⁵

Vidimo da Upravni sud pruža neka navođenja, međutim, bitno je napomenuti da iako ovaj sud stvara sudsku praksu i time jasnije određuje pravac primene konkretne norme, on nema posebno obučene sudije za poreske stvari, odnosno ne postoji poresko odeljenje Upravnog suda. Prema tome, sudija Upravnog suda, koji odlučuje u opštim upravnim stvarima, nije poreski stručnjak, što bi moglo da utiče na njegovo tumačenje koje bi moglo biti u suprotnosti sa samom suštinom načela fakticiteta. Sudija koji formira praksu po pitanju načela fakticiteta morao bi da dobro poznaje uporednopravnu tradiciju zemalja koje primenjuju zakonsko ili doktrinarno, odnosno sudsko opšte antiabuzivno pravilo.

Upravni sud je povodom načela fakticiteta takođe naveo da nije dovoljno samo odrediti da je neki posao simulovan, već je neophodno utvrditi i prirodu disimulovanog posla, s tim da je, pošto je za prepoznavanje disimulovanog pravnog posla ključno za razumevanje namere poreskog obveznika, za potrebnu primenu čl. 9. st. 2 ZPPPA neophodno i učešće poreskog obveznika u postupku.⁵⁶ Namera poreskog obveznika ili bilo koji drugi subjektivni element nije naveden u okviru čl. 9 ZPPPA, međutim, sud smatra da preko namere poreskog obveznika treba utvrditi da je postojao disimulovani, odnosno prikriveni posao. Ukoliko sudija

⁵³ S. Kostić, op. cit., 124.

⁵⁴ *Ibidem*.

⁵⁵ *Ibidem*, 125.

⁵⁶ *Ibidem*.

ne poznaje uporedno poresko pravo u oblasti opštih antiabuzivnih normi, ne može doneti potpunu odluku po pitanju objektivnih činjenica koje, kada se uzmu skupa u obzir, formiraju subjektivni element.

Načelo fakticiteta kao opšta antiabuzivna mera imalo je za cilj, pre svega, sprečavanje zakonite a nelegitimne evazije, što je blisko pojmu zloupotrebe prava.⁵⁷ Princip zabrane zloupotrebe prava je Evropski sud pravde koristio za suzbijanje transakcija koje formalno ispunjavaju uslove za primenu prava EU, ali svrha tih pravila nije postignuta, jer postoji namera da se iskoriste prednosti iz pravila EU, tako što se veštački stvaraju uslovi koji su potrebni kako bi se pomenute pogodnosti iskoristile. Možemo primetiti sličnost između pomenutog principa i načela fakticiteta. Naime, načelo fakticiteta navodi postojanje simulovanog i prikrivenog pravnog posla, pri čemu, oporezivanju podleže samo prikriveni pravni posao, dok princip zabrane zloupotrebe prava pre svega nastoji da utvrdi postojanje formalne ispunjenosti člana zakona, što bi činilo formalni posao, gde je veštačkim putem ostvarena pogodnost. Kao konačan rezultat u presudi *Halifax*, Evropski sud pravde je smatrao da treba oporezovati transakciju koja bi se desila da nisu bili stvoreni veštački uslovi za iskorišćavanje pogodnosti određene norme,⁵⁸ odnosno da treba oporezovati pravni posao koji je ostao prikriven. Formulacija koju koristi Evropski sud pravde složenija je od načina na koji je napisan čl. 9 domaćeg zakona, odnosno pruža više informacija, što omogućava nacionalnim sudovima u EU da lakše primene princip zabrane zloupotrebe prava. Takođe, Upravni sud, podsetimo se, naveo je da poreske vlasti moraju nedvosmisleno da otkriju koji je to prikriveni posao, dok Evropski sud pravde ne navodi termin desimulovanog posla, ali je suština vrlo slična. Ovaj sud smatra da prvo treba utvrditi da svrha određenog pravila nije postignuta, jer su se stvorili veštački uslovi da se formalno ispune zahtevi iz određene norme, a zatim, nakon utvrđivanja da postoji formalna transakcija, pristupiti utvrđivanju subjektivnog elementa. Dalje, ukoliko bi se utvrdilo da su transakcije konstruisane s ciljem iskorišćavanja pogodnosti iz pravnih normi, treba utvrditi transakciju koja bi se desila da nisu stvoreni veštački uslovi za iskorišćavanje pogodnosti iz određene norme, i takvu prikrivenu transakciju oporezivati. Konkretnije, da bi se oporezovala prikrivena transakcija, Evropski sud pravde navodi da treba utvrditi njenu suštinu. Možemo zaključiti da načelo fakticiteta i princip zabrane zloupotrebe prava iz preliminarne odluka Evropskog suda pravde imaju zajednički cilj, a to je sprečavanje zloupotrebe i oporezivanje prikrivene, odnosno fakičke transakcije

⁵⁷ *Ibidem*, 118.

⁵⁸ J. P. VanderWolk, op. cit., 4.

koja bi se desila da nisu veštačkim putem ostvareni uslovi zakonske norme koja propisuje određene poreske pogodnosti.

Dalje, treba navesti jako bitnu razliku između principa i zakonske odredbe, poput načela fakticiteta. Naime, principi ne moraju da budu primenjeni u svim slučajevima i u svom punom obimu, već pravni princip treba primeniti u obimu dovoljnom da se slučaj reši, dok, s druge strane, zakonska norma mora biti primenjena u svom punom obimu.⁵⁹ Takođe, pravni princip ne mora da egzistira u pisanom obliku, niti je potrebno da čini deo pozitivnog prava.⁶⁰ Prema tome, smatramo da princip zabrane zloupotrebe prava može da posluži kao sredstvo tumačenja načela fakticiteta. Poreske vlasti, kao i Upravni sud, mogli bi da primenjuju princip zabrane zloupotrebe prava iz presuda Evropskog suda pravde, koji je naveo posebne smernice nacionalnim sudovima po pitanju određivanja šta se smatra zloupotrebom i koji objektivni elementi mogu da konstituišu subjektivni element. Na primeru konkretnog slučaja, Upravni sud je naveo da poreska administracija ima obavezu da otkrije prikriveni posao, što se može odrediti samo na osnovu namere poreskih obveznika, koja usled primene principa zabrane zloupotrebe prava može biti otkrivena sagledavanjem skupa objektivnih činjenica. Takođe, Upravni sud bi mogao i da razmatra kako su nacionalni sudovi u danskim slučajevima nakon donošenja preliminarne odluke Evropskog suda pravde odredili subjektivni element i utvrdili da zloupotreba određene norme postoji. Dakle, prikriveni posao bi mogao lakše da se dokaže ukoliko bi se primenio princip zabrane zloupotrebe prava koji je Evropski sud pravde uvrstio u primarno pravo EU. Pomenuti princip se u okvirima Evropskog suda pravde razvijao gotovo dve decenije, počevši od presude *Halifax*, što čini sudsku praksu bogatom, a takođe, nacionalni sudovi članica EU morali su svoje konačne odluke da usklade sa preliminarnim odlukama Evropskog suda pravde. Prema tome, takvu bogatu praksu, Upravni sud Srbije bi mogao da koristi za interpretaciju načela fakticiteta.

ZAKLJUČAK

Princip zabrane zloupotrebe prava sastoji se od objektivnog i subjektivnog elementa. Konkretnije, ukoliko su formalno ispunjeni uslovi za primenu određene norme, ali, sagledavajući objektivne kriterijume, svrha tih normi nije ispunjena,

⁵⁹ Slavomira Henčkova, Prohibition of Abuse of Law as a General Principle, 22. https://www.academia.edu/35795303/Prohibition_of_Abuse_of_Law_as_a_General_Principle#:~:text=PROHIBITION%20OF%20ABUSE%20OF%20LAW%20AS%20A%20GENERAL,Tento%20pr%C3%ADspevok%20sa%20bude%20zaobera%20pr%C3%A1ve%20uveden%C3%BDmi%20ot%C3%A1zkami. 15. 9. 2022.

⁶⁰ Slavomira Henčkova, „Is the Prohibition of Abuse of Law a Legal Principle?“, *Charles University in Prague Faculty of Law Research Paper*, No. 2017/I/2, 7.

i ukoliko postoji namera da se iskoriste pogodnosti koje norma pruža, tako što se veštački stvaraju uslovi da se pogodnosti iskoriste. Evropski sud pravde je u presudi *Halifax* pomenutom principu pripisao karakter načela primarnog prava, ali samo u sferi poreza na dodatu vrednost. Međutim, 13 godina kasnije, Evropski sud pravde je isto uradio i povodom direktnih poreza, čime je princip zabrane zloupotrebe prava uzdigao na rang nadnacionalnog načela za sve vrste poreza u državama članicama EU.

Načelo fakticiteta kao opšta antiabuzivna mera ima svoje nedostatke. Pre svega, norma je preširoka, i bez većih uputstava data poreskoj administraciji na raspolaganje. Zatim, cilj antiabuzivne mere trebalo bi da bude sprečavanje transakcija koje ne čine krivično delo i koje su veštački sutrukturirane tako da se formalno ispune uslovi koje norma zahteva, ali svrha takvih normi u stvari nije ostvarena. Načelo fakticiteta, takođe, na navodi da se ekonomska suština ili otkrivanje prikrivenog posla zasniva na obradi objektivnih činjenica. Uz još mnogo nedostataka, možemo reći da bi načelo fakticiteta trebalo promeniti izmenom zakona, međutim, kako ova norma stoji nepromenjena od 2003. godine, smatramo da je tako nešto teško očekivati. S druge strane, princip zabrane zloupotrebe prava koji se zasniva na istom cilju kao i načelo fakticiteta,⁶¹ može poslužiti kao sredstvo interpretacije čl. 9 ZPPPA.

Ukoliko bi princip zabrane zloupotrebe prava imao samo interpretativni karakter, mogao bi se primenjivati kao dopunsko sredstvo tumačenja načela fakticiteta, a ne kao opšti princip koji se primenjuje bez obzira na nepostojanje zakonskih opštih antiabuzivnih normi, odnosno nezavisno od primene načela fakticiteta. Zaključimo, s obzirom na to da nije član EU, Srbija nije u obavezi da primenjuje načelo zabrane zloupotrebe prava, ali princip na kome se pomenuto načelo zasniva može da posluži u tumačenju načela fakticiteta. Svakako, bilo bi bolje da se načelo fakticiteta izmeni u okviru zakona, međutim, s obzirom na to da od 2003, kada je uvedeno, ovo načelo ni do danas nije promenjeno, smatramo da je lakše primeniti princip zabrane zloupotrebe prava kao sredstvo tumačenja, kao izglednije rešenje. De la Feria smatra da je princip zabrane zloupotrebe prava delimično kodifikovan u čl. 6 ATAD Direktive^{62, 63}, pa tako, ukoliko bismo postali članica EU, morali bismo načelo fakticiteta da uskladimo sa čl. 6 ATAD Direktive, odnosno, indirektno, s principom zabrane zloupotrebe prava.

⁶¹ Ne uzimajući u obzir činjenicu da načelo fakticiteta, jezičkim tumačenjem, može da posluži i za suzbijanje nezakonite evazije poreza.

⁶² Council Directive (EU) 2016/1164 of 12 July 2016 laying down rules against tax avoidance practices that directly affect the functioning of the internal market OJ L 193, 19. 7. 2016.

⁶³ R. de la Feria (2020), op. cit., 7.

MILOŠ VASOVIĆ
Ph.D. candidate, Faculty of Law
University of Belgrade

THE PROHIBITION OF ABUSE OF LAW AS A TOOL
OF INTERPRETATION OF THE SUBSTANCE OVER FORM
LEGAL PRINCIPLE IN THE DOMESTIC TAX LAW

Summary

The principle of prohibition of abuse of law was recognized as the primary law of the EU in the Halifax case, but only for value-added tax (VAT). Later on, the European court of justice (ECJ) did the same for direct taxes. For the prevention of the abuse of legal norms, Serbia currently uses the legal principle of substance over form from article 9 of the Law on tax procedure and tax administration, which is not precise enough. However, the Tax administration, the Ministry of Finance, and the Administrative Court of Serbia could use the principle of prohibition of abuse of law as a tool of interpretation for the domestic substance over form principle. The guidelines of ECJ regarding the prohibition of abuse of law could help the Administrative court of Serbia to interpret the domestic substance over form principle in the best way possible. The prohibition of abuse of law is now, with the help of ECJ, forming part of the primary law of the EU and has the character of the general binding principle within the borders of the EU. However, Serbia is not part of the EU, so the mentioned principle could be used as a tool of interpretation for the domestic substance over form legal principle, as both principles have the same goal of preventing the abuse of legal norms.

Key words: domestic substance over form legal principle, the prohibition of abuse of law, tax abuse and evasion

Literatura

- Adamczyk L., Majdanska A., „The Parent-Subsidiary Directive“, *Introduction to European Tax Law on Direct taxation*, Michael Lang *et al.* (ur.), Linde, Wien, 2018.
- Baerentzen S. H., „Cross-Border Dividend and Interest Payments and Holding Companies – An analysis of Advocate General Kokott’s Opinions in the Danish Beneficial Ownership Cases“, *European Taxation*, Vol. 58, No. 8, 2018.
- Baerentzen S. H., „Danish Cases on the Use of Holding Companies for Cross-Border Dividends and Interest – A New Test to Disentangle Abuse from Real Economic Activity?“, *World Tax Journal*, Vol. 12, No. 1, 2020.
- Baerentzen S. H., Lejour A., Van ’t Riet M., „Limitation to Holding Structures for Intra-EU Dividends: An End to Tax Avoidance?“, *World Tax Journal*, Vol. 12, No. 2, 2020.
- Council Directive (EU) 2016/1164 of 12 July 2016 laying down rules against tax avoidance practices that directly affect the functioning of the internal market OJ L 193, 19. 7. 2016.
- Danon R. *et al.*, „The Prohibition of Abuse of Rights After the ECJ Danish Cases“, *Intertax*, Vol. 49, Iss. 6 & 7, 2021.

- De la Feria R., „On Prohibition of Abuse of Law as a General Principle of EU Law“, *EC Tax Review*, Vol. 29, No. 4, 2020, 2, SSRN: <https://ssrn.com/abstract=3628448> or <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.3628448>.
- De la Feria R., „Prohibition of abuse of (Community) Law: the creation of a new general principle of EC law through tax“, *Common Market Law Review*, Thomas Ackermann *et al.* (ur.), Vol. 45, Iss. 2, Kluwer Law International, The Netherlands, 2008.
- Henčková S., „Is the Prohibition of Abuse of Law a Legal Principle?“, *Charles University in Prague Faculty of Law Research Paper*, No. 2017/I/2, 2017.
- Ilić-Popov G., Popović D., Živković L., „A: Anti-avoidance measures of general nature and scope – gaar and other rules“, *International Fiscal Association 2018 Seoul Congress*, Vol. 103.
- Kostić S., „Načelo fakticiteta u srpskom poreskom pravu“, *Harmonius*, god. V, 2016.
- Prebble J., „Kelsen, the Principle of Exclusion of Contradictions, and General Anti-Avoidance Rules in Tax Law“, *WU International Taxation Research Paper Series*, No. 23, 2015.
- Terra B. J. M., Wattel P. J., *European Tax Law*, Kluwer Law International, The Netherlands, Alphen aan den Rijn, 2012.
- VanderWolk J. P., „The Halifax Case: Substance over Form in Determining VAT Liability in the United Kingdom“, *Worldwide Tax Daily*, 2001, 99–11, SSRN: <https://ssrn.com/abstract=1551831>.

PREGLEDNI RAD