

Др Дејан Поповић,*
Редовни професор Правног факултета,
Универзитет у Београду
Др Гордана Илић Попов,
Редовни професор Правног факултета,
Универзитет у Београду

ОРИГИНАЛАН НАУЧНИ ЧЛАНАК
doi:10.5937/zrgpfi1775013P

UDK: 336.227.1.025

Рад примљен: 16.06.2017.
Рад прихваћен: 29.06.2017.

ЗНАЧАЈ И ЕФЕКТИ BEPS МУЛТИЛАТЕРАЛНЕ КОНВЕНЦИЈЕ У МЕЂУНАРОДНОМ ПОРЕСКОМ ПРАВУ

Апстракт: У раду се анализира Мултилатерална конвенција за примену мера које се у циљу спречавања ерозије пореске основице и премештања добити односе на пореске уговоре, настала као један од резултата BEPS пројекта ОЕЦД и Г20. Предмет и циљ BEPS мултилатералне конвенције јесте брза и конзистентна примена решења, чији је циљ спречавање избегавања плаћања пореза у међународном контексту, кроз модификације постојећих билатералних пореских уговора, а уз обезбеђивање високог нивоа флексибилности у имплементацији. Аутори полазе од хипотезе да су у досадашњем развоју међународног пореског права мултилатерални уговори о избегавању двоструког опорезивања били веома ретки, пре свега због проблема усклађивања различитих интереса инволвираних држава. BEPS мултилатерална конвенција означава, међутим, сасвим нов инструмент, примерен условима глобализације, јер показује намеру готово сто држава које су учествовале у његовој припреми да у своје билатералне пореске уговоре уграде одредбе којима ће сузбити пореску евазију. Конвенција садржи два минимална стандарда, која сваки потписник мора да на неки од понуђених начина угради у своје обухваћене пореске споразуме: један се тиче спречавања *treaty-shopping* аранжмана, а други унапређења поступка заједничког договарања пореских власти. Флексибилност је обезбеђена правом сваке државе и јурисдикције да изабере које ће пореске уговоре „ставити на листу“, опцијом да се на широки круг спецификованих одредаба истакне резерва и

* dejan.popovic@ius.bg.ac.rs
gordana@ius.bg.ac.rs

могућношћу опредељивања између допуштених алтернатива. У чланку је истражена позиција Србије, једне од потписница Конвенције, у односу на избор који је понуђен.

Кључне речи: BEPS; билатерални порески уговори; двоструко опорезивање; клаузула о компатибилности; међународно пореско право; мултилатерална конвенција; пореско планирање.

1. Уводне напомене

У порескоправној литератури наводе се одређене предности мултилатералних конвенција у односу на билатералне уговоре о избегавању двоструког опорезивања дохотка и имовине. Оне обезбеђују једнообразност решења у националним пореским законодавствима држава уговорница за ситуације које настају у њиховим унакрсним међусобним односима. Отуда би се њима лакше разрешио проблем тзв. триангуларног случаја, када предузеће једне државе остварује доходак преко сталне пословне јединице лоциране у другој држави из треће државе (Kim, 2015: 237). Пошто мултилатерални споразум закључују најмање три државе, принципи којима би се разграничавала њихова субјективна пореска права, методе за елиминацију двоструког опорезивања и друга релевантна правила били би уједначени (Loukota, 1997: 96). Његова је предност и у томе што омогућује истовремено усклађивање различитих интереса држава уговорница, гарантујући одређену стабилност успостављеног правног режима. Коначно, поступак споразумевања пореских органа земаља уговорница и решења која се тичу спречавања злоупотребе конвенције у мултилатералном споразуму дају веће ефекте (Pires, 1990: 244–245).

Упркос наведеним предностима, врло мали број општих мултилатералних конвенција о избегавању двоструког опорезивања (Нордијска конвенција, Конвенција између држава чланица Карипске заједнице, Конвенција између држава чланица Уније арапског Магреба и Споразум између држава чланица Савета Арапске економске уније) могао би се, према нашем мишљењу, објаснити неколиким разлозима. Наиме, државе уговорнице нису у стању да предвиде ефекте такве конвенције на висину пореских прихода, док се билатерални уговор уобличава сходно спремности држава да се лише одговарајућег дела фискалних прихода. Уз то, државе нерадо пристају на ограничавање својих субјективних пореских права на широку, мултилатералној основи, па се порески системи, различити по својој структури (Поповић, 1997: 491–494) могу потпуније ускладити на билатералној основи (Knechtle, 1979: 189). Управо због специфичности националних пореских система, мултилатералне конвенције нису

довољно флексибилне (Ogow, 2005: 73). Најзад, поступак закључивања мултилатералних конвенција је не само дуготрајнији, већ и сложенији јер, по правилу, захтева одржавање међународне конференције, којој претходи припрема нацрта о којем ће се расправљати прво у преговарачкој групи, па на пленарној седници (Kim, 2015: 258–259).

У раду полазимо од хипотезе да у условима глобализације мултилатералне пореске конвенције добијају нову садржину и улогу. Анализи ћемо подврћи мултилатерални инструмент настао заједничким напорима готово сто држава у циљу да се у бројне билатералне пореске уговоре уграде норме које би требало да допринесу сузбијању избегавања плаћања пореза у међународном контексту. Намера нам је да покушамо да дамо оцену његових стварних домаћаја у међународном пореском праву.

2. Мере за спречавање ерозије пореске основице и премештања добити, повезаних са пореским уговором

Идеја о „мултилатерализму“ код избегавања двоструког опорезивања постаје нарочито актуелна на нивоу ОЕЦД-а од средине друге деценије XXI века. Притисак на пореске приходе многих држава због распрострањеног искоришћавања „пореских рајева“ и преференцијалних режима у земљама са иначе високим порезима довео је, поготово по избијању глобалне финансијске кризе 2008. године, до координације напора да се домаћа пореска основица заштити од стратегија пореског планирања мултинационалних компанија. Године 2013. ОЕЦД је припремио BEPS (*Base Erosion and Profit Shifting*) акциони план (*Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting*, 2013), подржан од стране лидера Г20, који је идентификовао 15 акција којима би се на свеобухватан начин супротставило ерозији основице и премештању добити. BEPS пројекат је добио подршку и значајног броја земаља у развоју, што је од суштинског значаја за успех акција против агресивног пореског планирања, које се одвија на глобалној основи (Arnold, 2016: 187). Акција 15 BEPS акционог плана упућивала је на анализу могућег развоја мултилатералног инструмента за имплементацију оних BEPS мера које су повезане са пореским уговорима, како би се омогућило државама и јурисдикцијама које, уколико желе, могу да примене те мере.

Закључено је да је тај „инструмент“ за примену BEPS мера повезаних са пореским споразумом, као правно обавезујућа конвенција међународног јавног права, пожељан, те да ће примена завршног BEPS пакета захтевати измене не само у модел-конвенцијама (ОЕЦД, УН и др.), него и у важећим билатералним пореским уговорима (*Developing a Multilateral Instrument*, 2015: 10). С обзиром на то да данас има преко 3.000 пореских

уговора, билатерална усклађивања би битно ограничила ефикасност мултилатералних напора.

До 2015. године усаглашена је садржина свих са пореским уговорима повезаних BEPS мера. То сумере из следећих акција: Акција 2 – Неутралисање ефеката аранжмана са неподударењем хибрида; Акција 6 – Спречавање пружања погодности из пореских споразума у неодговарајућим околностима; Акција 7 – Спречавање артифицијелног избегавања статуса сталне пословне јединице; и Акција 14 – Чињење механизма решавања спорова ефикаснијим.

Комитет за фискалне послове ОЕЦД-а је образовао *ad hoc* радну групу за израду мултилатералног инструмента (у којој је, међу представницима 99 држава, учествовала и Србија), чији је главни задатак био да пронађе начин како да се најефикасније модификују одредбе постојећих билатералних пореских уговора да би се примениле BEPS мере. Као резултат тих напора, ОЕЦД је 24. новембра 2016. године представио Мултилатералну конвенцију за примену мера које се у циљу спречавања ерозије пореске основице и премештања добити односе на пореске уговоре (даље: *BEPS мултилатерална конвенција* или *Конвенција*), а уз њу и Објашњење. Конвенција је, почев од 31. 12. 2016. године, отворена за потписивање свим државама, острвима Гернси, Џерси и Ман (зависним територијама британске Круне /енг. *Crown dependencies*/) и свакој другој јурисдикцији којој је консензусом страна и потписница признато право да буде страна. Церемонија потписивања одржана је 7. јуна 2017. године у Паризу, када је 68 држава и јурисдикција широм света, укључујући Србију, приступило Конвенцији. Још 9 држава је тим поводом исказало намеру да је ускоро потпишу, а очекује се да ће број потписника касније бити и већи.

BEPS мултилатерална конвенција функционише *упоредо* са постојећим споразумима о избегавању двоструког опорезивања, што је чини друкчијом од постојећих (малобројних) мултилатералних конвенција о избегавању двоструког опорезивања, које замењују све билатералне пореске споразуме који су постојали између држава које су је закључиле.

Прилично неодређене формулације у Завршном извештају о Акцији 15 могле су водити до два различита закључка: или да су предмет и циљ BEPS мултилатералне конвенције *конзистентна примена* правила пореских споразума, развијених током BEPS пројекта или пак да су они ограничени на *брзу примену* одређених модификација у уговорима, уз обезбеђивање високог нивоа флексибилности у имплементацији резултата BEPS пројекта (Bravo, 2016а: 293). Тумачење преамбуле Конвенције наводи на закључак да њен предмет и циљ представљају брза, али координисана и конзистент-

на имплементација. Претпостављамо да ће се у пракси током примене Конвенције ипак отворити дилема којом од та два приступа треба дати примат.

3. Минимални стандарди повезани са пореским споразумом

BEPS мултилатерална конвенција садржи норме о неподударању хибридних ентитета и хибридних финансијских инструмената, злоупотреби пореског споразума, избегавању статуса сталне пословне јединице, унапређењу механизма решавања спорова и арбитражи; прве четири групе одредаба имају билатерално дејство на односе између уговорних јурисдикција уређене њиховим обухваћеним пореским споразумима, док одредбе о арбитражи – које су опционог карактера – имају мултилатерални ефекат. Конвенција не представља скуп протокола који се додају сваком билатералном споразуму, већ самосталан инструмент међународног јавног права.

Да би могла да оствари свој циљ, тј. брзу, координисану и конзистентну примену, у мултилатералним оквирима, BEPS мера повезаних са пореским уговорима, у многим одредбама те конвенције понавља се одговарајући текст из Модел-конвенције ОЕЦД о двоструком опорезивању дохотка и имовине (*Model Tax Convention*), али уз више врста модификација (*Explanatory Statement: 4–5*). У том смислу, уочавамо промене у терминологији ради прецизирања поља примене Конвенције. Тако се термином „обухваћени порески споразум“ мењају различити називи за билатералне пореске уговоре. Када је у питању Србија, међу њеним пореским уговорима срећу се, између осталих, називи: уговор о избегавању двоструког опорезивања у односу на порезе на доходак (нпр. с Ирском), уговор о избегавању двоструког опорезивања у односу на порезе на доходак и на имовину (нпр. са Русијом), уговор о избегавању двоструког опорезивања и спречавању пореске евазије у односу на порезе на доходак (нпр. са Норвешком), уговор о избегавању двоструког опорезивања и спречавању пореске евазије у односу на порезе на доходак и на имовину (нпр. са Казахстаном) и др. Да би неки билатерални порески уговор имао својство „обухваћеног пореског споразума“, обе стране (уговорне јурисдикције) га морају доставити депозитару Конвенције (ОЕЦД), са свим подацима неопходним за идентификацију. Сем тога, приметна је и замена упућивања на одређене чланове и ставове обухваћених пореских споразума описом тих одредаба. Наиме, садржина норме, као и нумерација чланова и ставова у постојећим пореским уговорима су неуједначени (на пример, уместо позивања на чл. 13, ст. 4 Модел-конвенције ОЕЦД, чија је норма у пореском уговору Србије са Албанијом смештена у чл. 14, ст. 4, користи се нешто измењенија формулација). Такође, уочљиве су и

измене које одражавају разлике настале због тога што нека BEPS мера доноси решења за питања која произлазе из одређених одредаба Модел-конвенције ОЕЦД. На пример, код одређивања услова под којима компанија резидент једне уговорне јурисдикције може остварити погодност у виду снижене стопе пореза по одбитку на дивиденде које исплаћује резиденту друге уговорне јурисдикције, до сада се у чл. 10, ст. 2, тач. а) Модел-конвенције ОЕЦД захтевало само да је прималац дивиденди компанија која непосредно има најмање 25% капитала компаније која исплаћује дивиденде. Због пореског планирања могућег тако што би компанија која поседује мање од 25% капитала уочи дана када ће исплатити дивиденде повећала свој удео првенствено да би обезбедила погодност примене снижене стопе пореза по одбитку, у чл. 8, ст. 1 Конвенције садржана је BEPS мера против злоупотребе пореског уговора, која прописује да холдинг период мора трајати најмање 365 дана. Ваља приметити да Србија ни у једном од својих пореских споразума нема норму о минималном холдинг периоду, те је у 43 важећа и 2 потписана пореска уговора применила ту одредбу Конвенције. Уз то, у 29 важећих пореских уговора (и 4 само потписана) уградила је чл. 9, ст. 4 Конвенције, који предвиђа да се добици од отуђења акција или удела резидента једне уговорне јурисдикције који, у било којем моменту током 365 дана који претходе отуђењу, више од 50% своје вредности остварују непосредно или посредно од непокретности која се налази у другој уговорној јурисдикцији, могу опорезовати у тој другој јурисдикцији. Такође, код решавања проблема двојног резидентства лица осим физичког, Србија се определила за приступ из чл. 4, ст. 1 Конвенције, тј. надлежни органи ће настојати да постигну заједнички договор, а неће се аутоматски прихватити критеријум места стварне управе.

У преамбули Конвенције је, између осталог, истакнуто да је неопходно обезбедити да се постојећи билатерални порески споразуми тумаче тако да елиминишу двоструко опорезивање у погледу пореза које обухватају, а да се не стварају могућности за неопорезивање или за нелегитимно умањење пореза. У том смислу, у Конвенцији су постављена два *обавезна* минимална стандарда повезана са пореским споразумом, око којих су се усагласиле све стране у завршном BEPS пакету.

Први минимални стандард односи се на спречавање злоупотребе пореског уговора, уграђен у чл. 6, ст. 1 Конвенције, који налаже да се у преамбулу обухваћеног пореског споразума унесе изричита изјава да је заједничка намера обе стране да се елиминише двоструко опорезивање, без стварања могућности да дође до неопорезивања или сниженог опорезивања путем незаконите евазије или нелегитимне законите евазије, укључујући *treaty-shopping* аранжмане (Gustafson, 2006: 210–211), чији је циљ да олакшице

предвиђене у Конвенцији буду у индиректну корист резидената трећих држава. Уз такву формулацију, у преамбули се може исказати и намера двеју страна да даље развијају своје економске односе и унапређују сарадњу у пореској материји. Србија се определила за тај други приступ.

Таква намера уговорних страна може се остварити применом општег анти-абузивног теста главног циља трансакције или аранжмана (енг. *principal purpose test*, даље: *тест ГЦТ*), који показује да ће, имајући у виду све релевантне чињенице, ако је један од главних циљева трансакције или аранжмана да се остваре погодности из пореског уговора, оне бити ускраћене, осим уколико се не установи да би пружање погодности било у складу са предметом и циљем уговора.

Имплементација наведене заједничке намере је могућа и паралелном применом специјалне анти-абузивне мере у виду поједностављене клаузуле о лимитирању погодности (енг. *limitation of benefits* – LOB). Циљ такве клаузуле је ускраћивање пореских погодности компанији која је резидент једне од уговорних јурисдикција, али у ствари служи као „проточна“ (енг. *conduit*) компанија резидента треће државе (Guerra, 2011: 85). LOB клаузула разликује „квалификовано лице“ од „лица које није квалификовано“. Сваки резидент једне уговорне јурисдикције, без обзира на „квалификованост“, има право на погодности из обухваћеног пореског споразума у погледу одређеног прихода оствареног у другој уговорној јурисдикцији, под условом да је укључен у активно обављање пословања у првоименованој уговорној јурисдикцији, а приход, остварен из друге уговорне јурисдикције, произлази из тог пословања или је споредан за то пословање. У осталим ситуацијама, резидентно лице које није квалификовано нема право на погодности из обухваћеног пореског споразума. Изузетно, оно може имати такво право у погледу одређеног прихода уколико током најмање половине дана од дванаестомесечног периода, који укључује време када би се иначе пружила погодност, лица која иначе уживају право на ту погодност поседују најмање 75% акција тог резидентног лица.

Србија се определила за тест ГЦТ из чл. 7, ст. 1 и 2 Конвенције, али је обавестила депозитара да се у пореским споразумима са Казахстаном, Републиком Корејом и Норвешком већ налазе норме које садрже одређену формулацију теста ГЦТ. Ако и друга страна да реципрочност идентично обавештење (као што је то до сада учинила Република Кореја), постојећа одредба из обухваћеног пореског споразума биће замењена одредбом о тесту ГЦТ из Конвенције. У супротном, остаће на снази одредбе пореског споразума које нису у супротности са чл. 7, ст. 1 Конвенције.

Други минимални стандард, уграђен у чл. 16 и 17 Конвенције, треба да обезбеди да се обавезе из обухваћеног пореског споразума у погледу поступка заједничког договарања, укључујући случајеве из домена трансферних цена, у потпуности и у доброј вери примењују, чиме се обезбеђује сигурност и предвидивост, али и унапређује поступак решавања спорова. Тај минимални стандард због тога налаже да се у обухваћене пореске споразуме уграде одредбе које одговарају чл. 25, ст. 1-3 Модел-конвенције ОЕЦД (у верзији из 2014. године), уз одговарајућа прилагођавања (*Making Dispute Resolution Mechanisms More Effective*, 2015: 13). Конвенција у том смислу предвиђа да се мора допустити да лице које сматра да мере једне или обе уговорне јурисдикције доводе или ће довести до тога да не буде опорезовано у складу с одредбама обухваћеног пореског споразума може, независно од правних средстава која му стоје на располагању у домаћем праву уговорних јурисдикција, изложити свој случај надлежном органу било које од две уговорне јурисдикције (а не само органу државе уговорнице чији је резидент – како предвиђа одговарајућа норма из Модел-конвенције ОЕЦД). Ако пак обухваћени порески споразум допушта да се захтев за поступком заједничког договарања достави само оној јурисдикцији чији је лице резидент, та јурисдикција може истаћи резерву да ће применити поступак билатералног обавештавања или консултовања са другом уговорном јурисдикцијом у случајевима када надлежни орган којем је захтев упућен не сматра да је обвезников приговор оправдан. Како ни у једном од својих пореских уговора Србија нема одредбу која би лицу које сматра да мере једне или обе уговорне стране доводе или могу довести до тога да не буде опорезовано у складу с одредбама тог пореског уговора допустила да изложи свој случај надлежном органу било које од две стране, она се определила за другу опцију. Србија, међутим, није ставила резерву на одредбу да се случај мора изнети пред надлежни орган у року од три године од првог обавештења о предузетој радњи, па је обавестила депозитара да је у уговору с Италијом (као и с Индонезијом, који још није ступио на снагу) предвиђен рок краћи од три године и доставила листу од 52 пореска уговора (уз 5 који нису на снази) у којима је услов у погледу рока испуњен.

Минимални стандард из чл. 16, ст. 2 Конвенције налаже да се заједнички договор којим је решен споран случај између две уговорне јурисдикције примењује без обзира на временска ограничења у њиховим унутрашњим правима. У неколико пореских уговора Србије (нпр. са Француском и Великом Британијом) не налази се, међутим, одредба о „временском неограничењу“, о чему је обавештен депозитар, тако да ће је заменити наведена норма из Конвенције.

4. Обезбеђивање флексибилности BEPS мултилатералне конвенције

Већ је констатовано да оба минимална стандарда могу бити испуњена на много различитих начина, тако да је због широког круга држава и јурисдикција укључених у припрему BEPS мултилатералне конвенције било неопходно да она буде довољно флексибилна како би одговарала позицијама различитих страна, а да остане конзистентна са својим циљем. Флексибилност је потребна и у односу на одредбе које не одражавају минималне стандарде, посебно у погледу начина на који оне међусобно делују с одредбама у обухваћеним пореским споразумима (*Explanatory Statement*: 3).

Флексибилност Конвенције обезбеђена је на неколико начина. Најпре је потребно спецификовати пореске уговоре на које се Конвенција примењује („обухваћене пореске споразуме“). Да би се избегла неизвесност у погледу пореских уговора које она обухвата, предвиђено је, поновимо, да Конвенција модификује само онај споразум који је појединачно идентификован у обавештењу које свака страна доставља депозитару. Србија је пријавила све своје пореске уговоре (њих 58 који су на снази, као и 6 само потписаних), али Немачка, Швајцарска и Шведска своје уговоре са Србијом нису сврстале међу обухваћене пореске споразуме. У кругу оригиналних потписника Конвенције налази се 36 држава које су своје пореске уговоре са Србијом сврстале међу обухваћене пореске споразуме.

Флексибилност је, такође, присутна у одредбама које се односе на минимални стандард. „Изразак“ (енг. *opting out*) из таквих одредаба могућ је само када је у неком обухваћеном пореском споразуму одређене стране већ испуњен тај стандард. Ако се минимални стандард може реализовати на различите начине – применом општег анти-абузивног правила, или комбинованом применом теста ГЦТ са специјалним анти-абузивним правилом, Конвенција не даје предност ниједном од тих начина. Али, уколико свака уговорна јурисдикција прихвати друкчији приступ испуњењу минималног стандарда, уговорне стране морају да пронађу обострано прихватљиво решење конзистентно са минималним стандардом (*Explanatory Statement*: 3).

Када се ради о материјалној норми која не одражава минимални стандард, страна може да оптира за „излазак“ из такве одредбе, у потпуности или делимично. „Изразак“ се остварује путем резерви, које су посебно уређене за сваки члан који садржи материјалне одредбе. Иако се резервама у литератури замера да нарушавају целовитост мултилатералног уговора, аргументи њима у прилог полазе од чињенице да оне омогућавају потенцијалним уговорницама да по својој мери „искроје“ уговор, тако да уговорни

режим обухвата већи број држава, што је управо циљ вишестраних уговора (Лукић, 2008: 215). Чл. 28, ст. 1 ВЕПС мултилатералне конвенције наводи листу допуштених резерви, што значи да, у складу с одредбом чл. 20, ст. 1 Бечке конвенције о уговорном праву, таква резерва не мора да буде доцније прихваћена од стране осталих држава уговорница. Међутим, накнадно прихватање резерви било би прикладно, јер би обезбедило сигурност у погледу нивоа привржености неке стране обавезама преузетим према другим странама (Bravo, 2016b: 340). Ако нека страна употреби резерву да би оптирала за „излазак“ из одређене одредбе Конвенције, таква одредба се неће примењивати између те стране и свих осталих страна Конвенције. Уколико би се применио приступ по којем резерва важи само за један уговор или за више њих, била би нарушена конзистентност у примени ВЕПС мера, а настале разлике отвориле би простор за агресивно пореско планирање (Bravo, 2016a: 295). Из тога произлази да се модификација садржана у одредби у односу на коју је примењена резерва неће спровести ни у једном обухваћеном пореском споразуму стране која се оградиле. Истакнута резерва не мења одредбе Конвенције за остале уговорне јурисдикције у њиховим односима *inter se*. Србија је истакла резерве у погледу чл. 3 (*Транспарентни ентитети*), чл. 5 (*Примена метода за елиминацију двоструког опорезивања*), чл. 10 (*Анти-абузивна правила за сталне пословне јединице лоциране у трећим јурисдикцијама*), чл. 11 (*Примена пореских споразума да би се ограничило право једне стране да опорезује своје резиденте*), као и прве реченице у ст. 1, чл. 16 (*Поступак заједничког договарања*). Чл. 17 (*Кореспондирајуће корекције добити*) Србија неће примењивати у односу на већину својих обухваћених пореских споразума, јер они већ садрже одговарајућу одредбу.

Флексибилност постоји и у погледу истицања резерве на поједине одредбе или њихове делове, како би се задржале постојеће специфичне одредбе из обухваћених пореских споразума, које су усвојене због посебних (пореско) политичких разлога. Када нека страна примени такву резерву, она важи само између те стране и свих уговорних јурисдикција које представљају другу страну обухваћених пореских споразума покривених резервом (*Explanatory Statement*: 4). На пример, чл. 14, ст. 1 Конвенције садржи норму којом се онемогуђује избегавање статуса „грађевинске сталне пословне јединице“ (Поповић, 2016: 281) путем поделе уговора на више њих како се не би прешао праг предвиђен обухваћеним пореским споразумом у погледу дужине трајања грађевинског или сличног пројекта. Страна може да изађе из целокупног чл. 14, али може и да стави резерву да се тај члан Конвенције не примењује само у односу на одредбе њених обухваћених пореских споразума које се тичу истраживања или искоришћавања

природних ресурса, што је Србија учинила у погледу чл. 21, ст. 3 пореског уговора са Норвешком.

Конвенција садржи један број опционих и алтернативних одредаба којима се третира одређени BEPS проблем, које ће бити примењене само ако се обе уговорне јурисдикције неког обухваћеног пореског споразума за то определе (*Explanatory Statement: 4*). Тако, чл. 13 Конвенције садржи норму којом се онемогућује избегавање статуса сталне пословне јединице путем изузећа одређених делатности наведених у чл. 5, ст. 4 Модел-конвенције ОЕЦД, при чему се та норма нуди у две опције. Један број страна, укључујући Србију, је става да је потребно изричито навести да наведене делатности не чине сталну пословну јединицу само уколико су припремног или помоћног карактера. Друге стране пак сматрају да су неке од тих делатности већ по својој природи припремног или помоћног карактера (нпр. одржавање залихе добара или робе која припада предузећу искључиво у сврху ускладиштења, излагања или испоруке) и да, због тога, не треба да се посебно поставља услов да су припремног или помоћног карактера, чиме се обезбеђује већа правна сигурност.

Конвенција не садржи клаузулу о саобразности (енг. *obedience clause*), односно одредбе Конвенције не доводе у питање право уговорних јурисдикција на накнадне модификације њихових обухваћених пореских споразума. Иако су поједини аутори били за то да се у Конвенцију унесе клаузула о саобразности (Kim, 2015: 261), њено изостављање може се објаснити околношћу да чл. 41, ст. 1 Бечке конвенције о уговорном праву предвиђа да је измена мултилатералног уговора могућа ако је предвиђена тим уговором (што овде није случај), или ако није забрањена, под условом да: (а) не иде на штету уживања права која остале стране изводе из мултилатералног уговора и извршавања обавеза; (б) се не односи на одредбу од које се не може одступити а да не дође до несагласности са ефективним остварењем предмета и циља мултилатералног уговора.

5. Клаузуле о компатибилности

5.1. Решавање конфликта између Конвенције и обухваћених пореских споразума

Многе одредбе BEPS мултилатералне конвенције преклапају се с одредбама које се налазе у обухваћеним пореским споразумима, па када не постоји међусобни конфликт оне ће се једноставно применити. Међутим, ако конфликт постоји, у примени су два алтернативна приступа његовог решавања: примена општих правила међународног права (*lex posterior dero-*

gat legi priori), или изричито одређивање односа између мултилатералног инструмента и билатералних пореских уговора које он модификује. Постоје мишљења да је други приступ сувишан из два разлога (Bravo, 20166; 335–336). Прво, одредбе о конфликту у мултилатералном инструменту имале би ефекат само између две стране које су већ закључиле билатерални порески споразум, што значи да су стране на које утичу конфликтне норме из мултилатералног инструмента идентичне онима из одговарајућег билатералног споразума. Тај фактор смањује број конфликта који се могу појавити између мултилатералног инструмента и одговарајућег билатералног споразума. Друго, пошто је циљ мултилатералног инструмента да измени или допуни неколико одредби у билатералним пореским споразумима, намера уговорних страна је она која је изражена у мултилатералном инструменту, па би требало применити правило *lex posterior derogat legi priori*. Проблем би настао и због неефикасности јер би, уместо једне конфликтне клаузуле општег карактера, требало формулисати конфликтну норму која би се изричито односила на сваку појединачну одредбу обухваћеног пореског споразума коју замењује нека одредба мултилатералног инструмента.

Упркос таквим *contra* аргументима, Завршни извештај за Акцију 15 опредељује се, ипак, за други приступ, „да би се сачувале јасноћа и транспарентност“. Експлицитно одређивање односа између мултилатералног инструмента и постојећих билатералних пореских уговора спроводи се уношењем клаузуле о компатибилности у мултилатерални инструмент. На пример, одредба чл. 12, ст. 3, тач. а) ВЕПС мултилатералне конвенције представља клаузулу о компатибилности која уређује однос између чл. 12, ст. 1. Конвенције и одредаба обухваћених пореских споразума, а у вези са спречавањем артифицијелног избегавања статуса сталне пословне јединице путем комисионих и сличних аранжмана. Клаузула о компатибилности, прихваћена од стране Србије у свим њеним обухваћеним пореским споразумима, предвиђа да се чл. 12, ст. 1 Конвенције примењује уместо одредаба обухваћеног пореског споразума које уређују услове под којима се сматра да предузеће има сталну пословну јединицу у уговорној јурисдикцији у односу на делатности које то лице, осим заступника са самосталним статусом, обавља за предузеће, али само у мери у којој се те одредбе односе на ситуацију у којој у тој уговорној јурисдикцији то лице има овлашћење да закључује уговоре у име предузећа. Такав концепт клаузуле о компатибилности, где се у мултилатералном споразуму јасно назначавача која ће се од његових одредаба модификовати или додати постојећим билатералним уговорима, није редак у међународном јавном праву.

5.2. Пратеће клаузуле о резервама и обавештавању

Клаузуле о компатибилности праћене су клаузулама које дефинишу допштене резерве у погледу сваке оне одредбе о одговарајућој BEPS мери за коју је постигнут договор да се дозволи опција изласка. Страна која прави резерву која се примењује на ужи круг обухваћених пореских споразума на основу објективних критеријума дужна је да преда листу постојећих одредаба у њеним обухваћеним пореским споразумима који потпадају под ту резерву (*Explanatory Statement*: 5). Поновимо да се, када је једна страна истакла резерву у погледу неке одредбе, та резерва примењује као да постоји између те стране и свих других страна које приступају Конвенцији.

Имајући у виду сложеност модификација у обухваћеним пореским споразумима, као и број таквих споразума, најефикасније решење којим се обезбеђује јасност постојећих одредаба које се налазе у оквиру клаузула о компатибилности састоји се у формулисању специфичне клаузуле о компатибилности за сваку одредбу Конвенције која утиче на обухваћене пореске споразуме. Супротан приступ, који би се заснивао на клаузули о компатибилности која само назначавала да Конвенција модификује или замењује постојеће билатералне споразуме, без навођења појединачних одредби које се модификују, имао би ефекат упућивања на *lex posterior* принцип, па би било тешко да се утврди које одредбе обухваћених пореских споразума треба сматрати модификованим (Bravo, 2016a: 296). Када нека одредба замењује или модификује одређену врсту постојећих одредаба обухваћеног пореског споразума, од страна се начелно тражи да пошаљу обавештење у којем ће спецификовати који обухваћени порески споразуми садрже одредбе тога типа. Учинак таквих обавештавања разликује се у зависности од типа клаузуле о компатибилности која се примењује на ту одредбу (*Explanatory Statement*: 5–6). Наиме, могуће је да се:

- одредба Конвенције примењује *уместо* постојеће одредбе обухваћеног пореског споразума (тј. не и када такве одредбе у споразуму уопште нема);
- одредбом Конвенције *модификује* постојећа одредба обухваћеног пореског споразума, тј. мења се њена примена, а не долази до замене;
- одредба Конвенције примењује *у одсуству* постојеће одредбе обухваћеног пореског споразума;
- одредба Конвенције примењује *уместо или у одсуству* постојеће одредбе обухваћеног пореског споразума.

Имајући у виду наведено, закључујемо да се одредба обухваћеног пореског споразума сматра некомпатибилном с одредбом Конвенције ако постоји

конфликт између те две одредбе, који се решава применом клаузуле о компатибилности. Тако је у чл. 17, ст. 1 Конвенције, који представља минимални стандард, прописано да „ако уговорна јурисдикција укључује у добит предузећа те уговорне јурисдикције добит за коју је предузеће друге уговорне јурисдикције опорезовано у тој другој уговорној јурисдикцији – и сходно томе је опорезује – и ако је тако укључена добит она добит коју би предузеће првопоменуто уговорне јурисдикције остварило да су услови договорени између та два предузећа били они које би договорила независна предузећа, та друга уговорна јурисдикција врши одговарајућу корекцију износа пореза који је у њој утврђен на ту добит. Приликом вршења те корекције, водиће се рачуна о осталим одредбама овог обухваћеног пореског споразума и, ако је то потребно, надлежни органи уговорних јурисдикција међусобно ће се консултовати.“ Чл. 17, ст. 2 Конвенције, као клаузула о компатибилности, прописује да се ст. 1 тога члана примењује *уместо* постојеће одредбе која не налаже обавезу спровођења кореспондирајуће корекције и консултација (када су потребне) или *у одсуству* норме која би такву обавезу наметала.

Србија је, поновимо, истакла резерву из чл. 17, ст. 3 да неће примењивати цео чл. 17 у односу на својих 47 обухваћених пореских споразума (од којих 6 још није ступило на снагу), јер они већ садрже одредбу тог типа. Међутим, у 16 својих пореских уговора (са Белгијом, Чешком, Финском, Француском, Холандијом, Италијом, Кипром, Мађарском, Малезијом, Немачком, Словачком, Сри Ланком, Швајцарском, Шведском, Великом Британијом и Вијетнамом) Србија нема норму из чл. 9, ст. 2 Модел-конвенције ОЕЦД која прописује кореспондирајућу корекцију у случају када због прописа о трансферним ценама једна држава уговорница укључи, у складу са принципом „ван дохвата руке“, у пореску основицу предузећа те државе добит за коју је предузеће друге државе уговорнице опорезовано у тој другој држави – и сходно томе је опорезује. Отуда није ставила резерву у односу на обухваћене пореске споразуме са тим државама, те ће, у одсуству норме, одредба чл. 17, ст. 1 BEPS мултилатералне конвенције бити унета у обухваћене пореске споразуме са државама на тој листи. Њима је, из нејасних разлога, прикључен и уговор са Литванијом, иако он већ садржи одговарајућу одредбу о кореспондирајућој корекцији добити.

6. Закључна разматрања

У преговорима који се довели до формулисања BEPS мултилатералне конвенције, стране су се сложиле да предмет и циљ тог мултилатералног инструмента није да се правила садржана у Завршном BEPS извештају у

идентичном тексту примене у целокупној мрежи обухваћених пореских споразума, па су се зато определиле за клаузуле о компатибилности, које ће омогућити да се флексибилно задрже неке норме из постојећих билатералних уговора које, иако различитим речима, већ задовољавају минималне стандарде или су ослоњене на Модел-конвенцију УН, која боље штити интересе земаља у развоју. Да је изабран супротан приступ, консензус би био ужи и циљ Конвенције, исказан у њеној преамбули формулацијом да стране „препознају потребу за ефективним механизмом за примену договорених измена на синхронизовани и ефикасан начин кроз мрежу постојећих споразума о избегавању двоструког опорезивања дохотка, а да није неопходно да се билатерално поново преговара о сваком споразуму“, не би било могуће остварити. Анализа је показала да је Конвенција резултат настојања да се пронађе баланс између захтева за конзистентношћу садржаних решења и захтева за флексибилношћу.

Остаје дилема у којој ће мери Мултилатерална конвенција за примену мера које се у циљу спречавања ерозије пореске основице и премештања добити односе на пореске уговоре допринети постизању циља садржаног у њеном називу. Порески саветници ће у *post-BEPS* амбијенту свакако имати тежи задатак, али ће „судбину“ будућег међународног пореског планирања одредити реакција држава и јурисдикција на ову мултилатералну конвенцију. Може се очекивати да нпр. САД неће пристати на клаузулу о тесту ГЦТ из чл. 7, ст. 1 Конвенције, јер је „субјективна, непрецизна и додаје несигурност споразуму“ – како је Сенат констатовао у поступцима ратификације неких билатералних пореских уговора у којима је постојала слична норма (Maisto, 2016). Код примене LOB клаузуле, Европска комисија је обавестила Холандију да покреће поступак пред Судом правде ЕУ због повреде основних слобода из Споразума о функционисању ЕУ, уколико Холандија не измени члан који садржи LOB клаузулу у пореском споразуму са Јапаном, јер та норма фаворизује компаније чији су акционари холандски резиденти, односно чијим се акцијама тргује на холандској берзи, у односу на упоредиве компаније чији су акционари резиденти других држава чланица ЕУ, односно чијим се акцијама тргује на берзама у другим чланицама ЕУ. Одбијање појединих држава да прихвате неке од одредаба BEPS Мултилатералне конвенције може, према нашем мишљењу, довести до већих разлика између обухваћених пореских споразума, као и до ширег простора за међународно пореско планирање.

Сматрамо да се могу појавити и проблеми у ситуацији када Конвенција модификује неку одредбу обухваћеног пореског споразума суштински повезану са другом одредбом која се не налази у пољу примене Конвенције. На пример, чл. 12 BEPS Мултилатералне конвенције модификује одредбе

чл. 5 Модел-конвенције ОЕЦД (и пореских споразума који прате тај модел) о сталној пословној јединици. Кадгод се, на основу модификоване одредбе, утврди да постоји стална пословна јединица биће неопходно да јој се припише добит у складу са чл. 7 Модел-конвенције ОЕЦД, а на тај члан BEPS Мултилатерална конвенција уопште не утиче. У већину постојећих билатералних пореских уговора није укључена најновија верзија чл. 7 Модел-конвенције ОЕЦД (из 2010. године), а у неким уговорима тај члан није обликован према Модел-конвенцији ОЕЦД. Због тога ће се последице модификовања чл. 5 разликовати од државе до државе, у зависности од тога како гласи чл. 7 односног обухваћеног пореског споразума, као и од начина примене правила о приписивању добити сталној пословној јединици у домаћем праву (Silberstein, Tristram, 2016: 353).

Ступање на снагу BEPS мултилатералне конвенције не значи, према нашем мишљењу, да се ради о најави новог мултилатералног пореског поретка. У питању су политички осетљива питања која се тичу фискалног суверенитета преко 200 држава и јурисдикција, од којих неке неће бити спремне да приступе Конвенцији која само флексибилно модификује, али задржава обухваћене пореске споразуме. На то се наслања проблем избора међународног форума кроз који би се расправљало о глобалним пореским питањима и управљало њима на међувладиној основи. ОЕЦД се, наравно, намеће као очигледно решење, али не треба изгубити из вида да та организација обухвата само 34 државе чланице, па не може имати пун легитимитет, чак ни подржана од стране Г20 и уз партиципацију једног броја држава које не припадају тим групацијама. Развијене државе не би прихватиле да улогу тог међународног форума имају УН, не желећи да ризикују да буду прегласаване од земаља у развоју, тако да нам изгледа да је ера пуног пореског мултилатерализма ипак још прилично далеко.

Литература (References)

Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting (2013). Paris: OECD.

Arnold, B. J. (2016). *International Tax Primer*. Alphen aan den Rijn: Wolters Kluwer.

Bravo, N. (2016a). The Multilateral Tax Instrument and Its Relationship with Tax Treaties. *World Tax Journal*. 8 (3), 279–304.

Bravo, N. (2016b). "The Proposal for a Multilateral Tax Instrument for Updating Tax Treaties". in M. Lang et al. (ed.). *Base Erosion and Profit Shifting (BEPS)*. Vienna: Linde.

Developing a Multilateral Instrument to Modify Bilateral Tax Treaties. Action Plan 15: Final Report (2015). Paris: OECD.

Explanatory Statement to the Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting. Доступно на <http://www.oecd.org/tax/treaties/explanatory-statement-multilateral-convention-to-implement-tax-treaty-related-measures-to-prevent-BEPS.pdf>.

Guerra, J. C. (2011). Limitation on Benefits Clauses and EU Law. *European Taxation*. 51 (2/3), 85–96.

Gustafson, C. H. (2006). "Tax Treaties in the Americas: The United States Experience". in A. Amatucci (ed.). *International Tax Law*. Alphen aan den Rijn: Kluwer.

Kim, J.-h. (2015). A New Age of Multilateralism in International Taxation?. *Seoul Tax Law Review*. 21 (2). 227–278.

Knechtle, A. A. (1979). *Basic Problems in International Fiscal Law*. Deventer: Kluwer.

Loukota, H. (1997). "Multilateral Tax Treaty Versus Bilateral Treaty Network". in M. Lang et al. (ed.). *Multilateral Tax Treaties. New Developments in International Tax Law*. Vienna: Linde.

Лукић, М. (2008). Резерве и интерпретативне изјаве – појам и могућност њихове примене на Споразум о стабилизацији и придруживању. *Анали Правног факултета у Београду*. 56 (1). 211–231.

Maisto, G. Shall International Tax Planning Drop Dramatically by Virtue of BEPS? It Depends, Kluwer International Tax Blog. Доступно на <http://kluwertaxblog.com/2016/02/03/shall-international-tax-planning-drop-dramatically-by-virtue-of-beps-it-depends/>.

Making Dispute Resolution Mechanisms More Effective. Action Plan 14: 2015 Final Report (2015). Paris: OECD.

Model Tax Convention on Income and on Capital (2014). Paris: OECD.

Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting. Доступно на <http://www.oecd.org/tax/treaties/multilateral-convention-to-implement-tax-treaty-related-measures-to-prevent-BEPS.pdf>.

Orow, N. (2005). Comparative Approaches to the Interpretation of Double Tax Conventions. *Adelaide Law Review*. 26 (1). 73–102.

Pires, M. (1990). *International Juridical Double Taxation of Income*. Deventer: Kluwer.

Поповић, Д. (1997). *Наука о порезима и пореско право*. Београд: Савремена администрација.

Поповић, Д. (2016). *Пореско право*. Београд: Правни факултет Универзитета у Београду.

Silberztein, С., J.-В. Tristram (2016). OECD: Multilateral Instrument to Implement BEPS. *International Transfer Pricing Journal*. 23 (5). 347–353.

Dejan Popović, LL.D.

Full Professor,

Faculty of Law, University of Belgrade,

Gordana Ilić-Popov, LL.D.

Full Professor,

Faculty of Law, University of Belgrade

THE IMPORTANCE AND EFFECTS OF BEPS MULTILATERAL CONVENTION IN INTERNATIONAL TAX LAW

Summary

The Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting is a result of the BEPS project carried out by the OECD and G20. The object and purpose of the BEPS Multilateral Convention is swift and consistent implementation of the agreed solutions aimed at preventing tax evasion or avoidance via modifications of the existing bilateral tax treaties, while providing for a high level of flexibility in the implementation. Signed on 7 June 2017, the Convention encompasses provisions on hybrid mismatches, treaty abuse, avoidance of permanent establishment status, improving dispute resolution and arbitration. The first four groups of norms have a bilateral impact on the relations between contracting jurisdictions regulated by their covered tax agreements; the effect of the optional provisions on arbitration is multilateral. The Convention contains two minimum standards each party is required to include in its covered tax agreements in an offered manner. The first one refers to the prevention of treaty shopping arrangements, while the second one concerns improvements in the dispute resolution. The flexibility is assured by granting each party the right to specify the tax treaties to which the Convention applies, to opt out of a wide range of provisions (apart from the minimum standards) set out in the Convention as eligible for reservations, as well as to select an offered alternative. Serbia's position vis-à-vis the given choices has been elaborated. Serbia specified all its tax treaties as the "covered tax agreements" but Germany, Switzerland and Sweden did not do the same with their respective treaties with Serbia. Serbia opted out of five articles of the Convention. While not contesting its importance, one may conclude that the Convention does not represent an announcement of a new multilateral tax order but rather a multilateral agreement of a number of states motivated by practical considerations.

Keywords: *BEPS, bilateral tax treaties, compatibility clause, double taxation, international tax law, multilateral convention, tax planning.*