

# /ČLANCI

UDK 340.5:[001.8:336.2

CERIF: S 115, S 141

DOI: 10.51204/Anali\_PFBU\_21301A

**Dr Dejan POPOVIĆ\***

**Dr Gordana ILIĆ–POPOV\*\***

## ***NEKE METODOLOŠKE DILEME U UPOREDNOM PORESKOM PRAVU***

*S obzirom na to da se uporedno pravo, kao nauka i metod, tokom većeg dela HH veka razvijalo prvenstveno kao uporedno privatno pravo, sa kasnijim uključivanjem ustavnog, upravnog i krivičnog prava, upoređivanje nacionalnih poreskih sistema – ako se izuzmu malobrojni pionirski radovi – bilo je donedavno marginalno. Posebno su zapostavljena istraživanja metoda primerenog uporednom poreskom pravu. Polazeći od stava da se metod u uporednopravnom istraživanju svodi na tehniku poređenja, autori su razmotrili dilemu da li je polazna osnova za komparaciju pretpostavka o*

---

\* Profesor emeritus, Pravni fakultet Univerziteta u Beogradu, Srbija, *dejan.popovic@ius.bg.ac.rs*.

\*\* Redovna profesorka, Pravni fakultet Univerziteta u Beogradu, Srbija, *gordana@ius.bg.ac.rs*.

*sličnosti ili o razlikama. Iz različitosti tih pretpostavki razvila su se dva osnovna metodološka pristupa u uporednom (poreskom) pravu – funkcionalizam (zasnovan na pretpostavci o sličnostima) i pristup kulturnih razlika, iz kojeg je kasnije nastao kritički pristup. Pošto su analizirali prednosti i nedostatke oba pristupa, autori su razradili osnove „kulturnog funkcionalizma“, zasnovanog na uključivanju kulturnog konteksta u istraživanje načina na koje poreska prava koja se upoređuju rešavaju date probleme.*

**Ključne reči:** *Uporedno poresko pravo. – Funkcionalizam. – Pristup kulturnih razlika. – Metodologija uporednog poreskog prava. – Poreskopравни transplanti.*

## 1. UVOD

Ne iznenađuje okolnost što je u globalizovanom svetu literatura o različitim aspektima oporezivanja sa međunarodnim elementom vrlo obimna, te je podržana aktivnošću, pre svega OECD-a, širenja mreže poreskih ugovora i uspostavljanja domaćih pravila, sa ciljem suzbijanja izbegavanja poreza i poreske evazije<sup>1</sup> na međunarodnom planu (na primer, CFC zakonodavstvo, pravila o transfernim cenama, test glavnog cilja transakcije itd.). Ali, sve donedavno, upoređivanje nacionalnih poreskih sistema, ako se izuzme nekoliko pionirskih radova,<sup>2</sup> bilo je marginalno (Garbarino 2009, 679). Čak se ni u tim „kanonskim“ tekstovima iz uporednog poreskog prava praktično ne pominje teoretski okvir na kojem su zasnovani. Nasuprot tome, uporednopravne studije, bilo opšteg karaktera ili fokusirane na pojedinačnu, „tradicionalniju“ granu prava (poput privatnog prava), doživele su postojan razvoj.

---

<sup>1</sup> Iako se, uobičajeno, izbegavanje plaćanja poreza (poreska evazija) deli na: (1) zakonitu evaziju, koja može da bude legitimna (poreska mitigacija) i nelegitimna, i (2) nezakonitu evaziju (Popović 2020a, 58–60), posle stupanja na snagu (1. oktobra 2018. godine) Multilateralne konvencije za primenu mera koje se u cilju sprečavanja erozije poreske osnovice i premeštanja dobiti odnose na poreske ugovore (*Službeni glasnik RS – Međunarodni ugovori* 3/2018), u srpsko poresko pravo je prvi put unet termin „poresko izbegavanje“, kao prevod engleskog izraza *tax avoidance*, koji označava zakonitu nelegitimnu poresku evaziju. Istina, u pojedinim odredbama Zakona o poreskom postupku i poreskoj administraciji – ZPPPA, *Službeni glasnik RS* 80/2002, ..., 144/2020, „izbegavanje“ se odranije koristi da označi nezakonitu poresku evaziju (na primer, čl. 131, st. 1, tač. 2) i 3) i čl. 135, st. 2, a verovatno i čl. 31, st. 2, tač. 2). U ovom radu nezakonita evazija se naziva „poreska evazija“, a zakonita nelegitimna evazija „izbegavanje poreza“.

<sup>2</sup> Upor. Thuronyi (2003); Ault, Arnold (2010).

Metodološka pitanja jesu centralni aspekt uporednog prava kao discipline i na njima je poslednjih decenija nastala bogata akademska literatura (Samuel 2014, 13).

U ovom radu ćemo nastojati da iz mnoštva metodoloških koncepata i ideja iz uporednog prava izdvojimo one koji bi nam pomogli da ponudimo skicu metoda kojima bi uporedno poresko pravo moglo najefikasnije da ostvari svoje ciljeve. Kao prethodno pitanje, razmotrićemo dilemu da li je uporedno pravo uopšte nauka ili je samo metod, a zatim ćemo podvrći analizi prednosti i nedostatke „klasičnog“ funkcionalnog metoda i postmodernih kritičkih pristupa u uporednom (poreskom) pravu, sa namerom da utvrdimo da li je moguća primena njihove kombinacije i, ukoliko jeste, pod kakvim uslovima.

## 2. UPOREDNO PRAVO: METOD ILI NAUKA

Može delovati neobično da se rasprava o nekoj temi započne upitanošću o njenom samom postojanju. Naime, poslednjih sedamdesetak godina vođena je akademska rasprava o tome da li je uporedno pravo samo oblik naučnog metoda u istraživanjima ili je, pak, to posebna disciplina pravne nauke. Utvrđujući na početku rada prirodu uporednog prava, nameravamo da ustanovimo okvir u kojem ćemo sprovesti analizu njegove „poreskoppravne sekcije“.

Sredinom HH veka, pod uticajem francuskog autora Davida (David 1950) i britanskog profesora Gateridža (Gutteridge 1946), u pravnoj literaturi preovladavao je pristup prema kojem „uporedno pravo nije nikakva nova ni posebna grana prava, pa ni kakav deo u sistemu pravnih nauka, jer, i pored koristi koje se od njega imaju i pored čak i novih rezultata koji se u izvesnim oblastima prava postižu putem uporednog prava, uporedno pravo nema svoga posebnog predmeta koji bi se razlikovao od predmeta drugih pravnih disciplina“ (Blagojević 1953, 13). Suprotno gledište ustanovljeno je ranije, na prelasku u HH vek, tokom *Belle Époque*, u radovima francuskih pravnika Saleja<sup>3</sup> i Lambera (Lambert 1905, 26–61). To su bili dani „prve globalizacije“ kada se, u svetlu haških konferencija o međunarodnom javnom i međunarodnom privatnom pravu i rada na univerzalnim pravilima o železničkom i poštanskom saobraćaju i intelektualnoj svojini, sve više pažnje poklanjalo međunarodnoj unifikaciji prava. „A taj je cilj mogao i imao biti ostvaren – ili bar pripremljen – u najvećoj meri putem uporednog prava. Ono

---

<sup>3</sup> Za doprinos Rejmona Saleja (*Raymond Saleilles*) nastanku uporednog prava kao autonomne discipline upor. Robert (1991, 143–149).

dakle dobija izvestan međunarodni značaj, značaj koji po svome karakteru odgovara značaju međunarodnog javnog i međunarodnog privatnog prava“ (Blagojević 1953, 13). Prvi Međunarodni kongres uporednog prava održan je 1900. godine u Parizu.<sup>4</sup> Zaključak tog kongresa je bio „da je i uporedno pravo samostalna nauka i da mu se takvo mesto ima dati u bilo kome sistemu pravnih nauka“ (Blagojević 1953, 13). Eho akademske rasprave, koja je pokrenuta Davidovim i Gateridžovim insistiranjem na ulozi uporednog prava samo kao metoda, a ne i kao pravne discipline, traje do današnjih dana. Međutim, Rajman je, između ostalih, iznosio suprotan stav: iako nije osporavao da uporedno pravo može služiti i kao metod, on je smatrao da se vremenom, to jest u drugoj polovini XX veka u uporednom pravu akumuliralo stvarno „supstancijalno znanje“, koje se sastoji od činjeničnih informacija, prepoznavanja struktura i razumevanja fundamentalnih pitanja (Reimann 2002, 683–684). Prema Legranovom mišljenju, „predstavljanje komparativne analize prava kao samo ili pretežno metoda ili, čak, kolekcije metoda upućuje na sužen, jednodimenzionalan pogled na nešto što je fundamentalno dvodimenzionalna konstrukcija“. Ako bi se radilo samo o metodi, „komparativna analiza prava postaje dodatak drugim, ‘supstancijalnim’ sferama pravne aktivnosti; to jest, ništa više nego sluškinja ugovornom, imovinskom ili ustavnom pravu. ... Uporedna istraživanja prava pružaju novu perspektivu, omogućujući da se kritički osvetli pravni sistem – tuđi ili vlastiti – uglavnom na isti način kako to mogu činiti, recimo, kritičke pravne studije, feminističke pravne studije, pravna semiotika ili ekonomska analiza prava. Niko ne bi pomislio da redukuje, na primer, feminističku teoriju prava na običan metod“ (Legrand 1995, 264). U Manifestu iz Trenta, koji je 1987. godine sačinila grupa italijanskih komparatista (*il circolo di Trento*), navodi se da „upoređivanje skreće pažnju na različite fenomene pravnog života koji deluju u prošlosti ili sadašnjosti, razmatra pravne propozicije kao istorijske činjenice, uključujući one koje su formulisali zakonodavci, sudovi i univerzitetski profesori, i tako potvrđuje šta se zaista dogodilo. U tom smislu, komparacija jeste istorijska nauka“ (Sacco 1991, 26 f). Lukić, pak, smatra da „uporednopravni metod nije nikakav osoben metod već primena osobenih metoda na drukčiji, širi predmet od nacionalnog prava. Uporedno pravo se očigledno odlikuje posebnim predmetom više nego posebnim metodom. U tom smislu bi ono bilo posebna nauka“ (Lukić 1995, 161).

---

<sup>4</sup> Četiri glavna cilja Kongresa bila su da se: (1) odredi metodologija analize različitih zakonodavstava; (2) definiše uloga uporednih metoda u nastavi prava; (3) istakne značaj uporednopravne analize za nacionalno zakonodavstvo, sudsko tumačenje i međunarodni sporazum; (4) istraže mehanizmi kako da se strano pravo učini pristupačnijim. <https://comparelex.org/2015/05/19/paris-international-congress-of-comparative-law-culmination-and-end-of-the-first-phase-of-comparative-law-research/>, poslednji pristup 28. novembra 2020.

Takvi zaključci se odnose i na pojedinačnu oblast uporednog *poreskog* prava. S jedne strane, ono se može smatrati oblikom naučnog metoda u istraživanjima i nastavi, ali mu nedostaju vlastite jedinstvene karakteristike, postupci, tehnike i načini vrednovanja pa se oslanja na one koji se koriste u opštim uporednopravnim studijama (Avi-Yonah, Sartori, Marian 2011, 1). U poreskom pravu se sprovede tri različite vrste komparativnih istraživanja (Buijze 2016, 191–192). Prva vrsta takvih istraživanja, koja je normativne prirode, omogućuje analitička poređenja u specifičnom okviru za ocenjivanje, čime se ističe kritička, a ne samo deskriptivna uloga istraživanja. Takav pristup je, na primer, prisutan u Barkerovoj studiji o porezu na kapitalni dobitak u postaparthejskoj Južnoj Africi, koji je upoređen sa porezima na kapitalni dobitak u SAD i Velikoj Britaniji. Komparativna analiza otuda „treba da suprotstavi pretpostavke na kojima počiva poresko pravo, uključujući njegove efekte, efikasnost, pravičnost i prihvaćenost od ljudi. To znači da ona mora da ide dalje od deskriptivnog fokusiranja na ‘jeste’ i da vrednuje ‘jeste’ u smislu ‘treba da bude’“ (Barker 2005, 708). Druga vrsta komparativnih istraživanja se fokusira na karakteristike upoređenih poreskih jurisdikcija, sa ciljem da ih strukturira, a ne da ih vrednuje. Nastala struktura može istraživaču da ponudi uvid u grupu prilično homogenih poreskih jurisdikcija razvijenih ekonomija (Ault, Arnold 2010, XXV–XXVII) ili još širi, heterogeniji pogled, koji pokriva gotovo sve države (Thuronyi 2003, 3–9). Treća vrsta uporednog istraživanja u poreskom pravu je deskriptivna i sreće se u brojnim „nacionalnim izveštajima za međunarodne stručne kongrese, koji su skupljeni u uređene zbornike“, čiji je cilj „uglavnom informativan, uz izuzetak urednikovog rezimea nacionalnih izveštaja, koji često prevazilazi običnu informativnu ulogu“ (Buijze 2016, 192).

S druge strane, „komparativno oporezivanje“ može takođe da predstavlja jedinstveni korpus znanja... – nove uvide i zaključke do kojih se može doći samo upoređivanjem“ (Avi-Yonah, Sartori, Marian 2011, 1). Pošto je jedna od intelektualnih koristi od uporednog prava njegova tendencija da analitičke kategorije gura na više nivoe apstrakcije da bi se prebrodile razlike između pravnih sistema (Reitz 1998, 635–636), uzmimo Turonjijevu klasifikaciju porodica poreskog prava za primer znanja koje je stečeno putem uporednog prava na bazi *tertium comparationis*-a, odnosno zajedničkog kvaliteta koji imaju dva objekta koja se upoređuju (Thuronyi 2003, 43–44). Naime, prema Turonjijevom mišljenju, tri su velike „porodice“ poreskog prava: *common law*, evropska kontinentalna porodica i porodica poreskog prava Evropske unije (u daljem tekstu: *EU*), pri čemu članovi treće pripadaju i prvoj ili drugoj porodici, s obzirom na to da se samo one oblasti njihovog poreskog prava koje čine delove *acquis Communautaire* kvalifikuju za posebno svrstavanje u porodicu poreskog prava EU. *Common law* porodica može se razvrstati u ko-

monveltsku i američku potporodicu, dok se evropska kontinentalna porodica grana na francusku, severnoevropsku, južnoevropsku, latinoameričku, tranzicionu i postkonfliktnu, japansko-korejsku i ostale potporodice.<sup>5</sup>

Imajući u vidu da uporedno pravo, apstraktno posmatrano, obuhvata komponente i metoda i naučnosti, pri čemu je zadatak metoda da upoređuje i suprotstavlja norme, institucije, kulture i dr., opredeljujemo se da sledimo Palmerov stav, zasnovan na ideji koju je preuzeo od Karbonijea (Carbonnier 1994, 153), da se metod u uporednopravnom istraživanju svodi na tehniku kojom se sprovode poređenja (Palmer 2004, 2). Tako gledano, svaka tehnika može da se smatra posebnim metodom.<sup>6</sup>

### 3. PRETPOSTAVKA O SLIČNOSTI ILI PRETPOSTAVKA O RAZLICIMA?

Iako je poresko pravo u svim državama „prvenstveno po prirodi zakonsko“, što znači da bi razlike između evropskih kontinentalnih i *common law* sistema trebalo da budu „manje značajne nego u drugim poljima, ...obično posmatranje nam kazuje da se poreski sistemi veoma razlikuju, ne samo prema uvedenim porezima, nego i prema stepenu discipline i sofisticacije (da ne kažemo entuzijazma) sa kojom se propisi nameću“ (Livingston 2020, 7–8). Međutim, takođe se navodi da najbitnije razlike ne postoje između materijalnih normi već između institucija, postupaka i tehnika i da svrstavanje zavisi od perspektive i konteksta, pri čemu su stalno podvrgnuti promenama tokom vremena (Reimann 2002, 677).

Ali, podimo od sličnosti. S obzirom na to da su porezi obavezna davanja državi iz obveznikovog dohotka (mnogo ređe iz imovine), bez neposredne protivusluge, „oporezivanje se nalazi među politički najspornijim oblastima prava“ (Livingston 2020, 8). Poreski obveznici<sup>7</sup> reaguju na poreske nepravde različitim vrstama otpora, ali u istoriji oporezivanja njegovi oblici su mogli

<sup>5</sup> Turonijeva klasifikacija porodica *poreskog prava* sledi klasifikaciju pravnih porodica uopšte (Thuronyi 2003, 24), posebno onu koju su sačinili Cvajgert i Kec (Zweigert, Kötz 1998, 73). Ta klasifikacija, koja prvenstveno uzima u obzir privatna prava, obuhvata romansku porodicu, germansku porodicu, nordijsku porodicu i *common law* porodicu, dok se kinesko, japansko, hindu i islamsko pravo posebno tretiraju.

<sup>6</sup> Lukić zagovara šire shvatanje tehničkih metoda prava i pravne tehnike (Lukić 1995, 166 *et seq.*).

<sup>7</sup> Mislimo na obveznike – fizička lica.

biti gotovo isti, uprkos razlikama između država. Kada se pomene poreski bunt, prva asocijacija je obično „Bostonska čajanka“, koja je pokrenula Američku revoluciju, pod sloganom *No taxation without representation*.<sup>8</sup> Sličan primer postoji i u srpskoj istoriji. Naime, knez Miloš Obrenović koji je, nakon dobijanja statusa vazalne kneževine za Srbiju 1830. godine, nastavio da ubira osmanske poreze delom u ime sultana, a delom za potrebe svoje uprave, suočio se početkom 1835. godine sa masovnom pobunom protiv svoje autokratske vladavine, koju je predvodio Mileta Radojković. Pobunjenici su tvrdili da je knez Miloš „vladao kao paša i povećavao porez na način da bi se moglo reći da je država bila njegovo imanje, a ljudi njegovi robovi“ (R. J. Popović 2009, 87–88). Miletina buna je predstavljala ozbiljnu pretnju, te je Miloš bio prinuđen da učini ustupak i dopusti donošenje Sretenjskog ustava. Nalazeći pravni osnov u čl. 86 Ustava,<sup>9</sup> Sretenjska skupština je donela prvi srpski poreski zakon. Otuda zaključujemo da narodu nije dobrovoljno dato pravo da „nema oporezivanja bez predstavljanja u parlamentu“ već da se on za to izborio Miletinom bunom.

Sličnosti se, međutim, ne pokazuju samo u otporu poreskim nepravdama. Prethodno pomenut Turonjijev pokušaj klasifikacije porodica poreskog prava takođe svedoči da postoje sličnosti u karakteristikama nacionalnih poreskih zakonodavstava. Međutim, često može izgledati kao da su one potisnute razlikama. Lako je zapaziti da su i Republika Koreja i Italija, ili i Švedska i Grčka razvijene države, ali i da između njihovih poreskih sistema i nivoa poštovanja propisa postoje značajne razlike. O uzrocima tih razlika, na kojima je zasnovan Livingstonov pristup (Livingston 2006, 582–586) – za razliku od Turonjijevog, koji je usmeren na sličnosti – biće više reči kasnije. Iako odbacuje njihov pristup da se pravno znanje sagledava na osnovu pravila i/ili normi, Legran smatra da je sasvim prirodno što Glen (Glenn 1993, 567), Saskind (Susskind 1987, 78–79) i Markezinis (Markesinis 1994, 30), zagovarajući takav pristup, zastupaju tezu o konvergenciji te smatraju da se „tradicije evropskog kontinentalnog prava i *common law*-a progresivno približavaju u Zapadnoj Evropi“ (Legrand 1996, 55). Komparacija koja se

<sup>8</sup> „Bostonska čajanka“ je akt revolta kolonista protiv Zakona o čaju, kojim je britanski Parlament, u kojem oni nisu bili predstavljeni, uveo akcizu na čaj. U znak protesta, pripadnici tajnog društva „Sinovi slobode“ upali su 13. decembra 1773. godine na brodove Istočnoindijske kompanije, usidrene u bostonskoj luci, i u more pobacali toware čaja. Britanske vlasti su na to oštro reagovala, što je predstavljalo inicijalnu kapislu koja je ubrzo pokrenula Američki rat za nezavisnost.

<sup>9</sup> „Nikakav danak ne može se naložiti ili udariti bez odobrenja Narodne skupštine“. To je, zapravo, bila srpska formulacija principa *No taxation without representation*.

fokusira na pravila i principe zasniva se na *praesumptio similitudinis*, a jedan od njenih osnovnih metodoloških pristupa je indukcija. Možemo je označiti kao „integrativno upoređivanje“.

Ali, suprotno takvim gledištima, u literaturi se sreće stav da „ni pravila ni koncepti ne otkrivaju toliko o pravnom sistemu koliko izgleda da se pretpostavlja. Pravila su, na primer, uglavnom efemerna i neizbežno nepredvidljiva. Ona su krhka... (i) ograničavaju posmatrača na ‘plitku deskripciju’... (Ona) predstavljaju površinsku sliku pravnog sistema“ (Legrand 1996, 55–56). Zbog toga bi komparatista trebalo da se koncentriše na kulturne razlike. Istina, definicija „kulture“ je široka i komplikovana, pa mnogi autori u oblasti uporednog (poreskog) prava padaju u iskušenje da slede Hauskampovo upozorenje da je „možda teško definisati magarca, ali ga prepoznamo kada ga vidimo“ (Huiskamp 1981, 19–20). Međutim, skloni smo da prihvatimo Mokirovo određenje da je „kultura skup uverenja, vrednosti i preferencija koje mogu uticati na ponašanje, a koje se društveno (a ne genetski) prenose i dele sa nekim podskupovima društva“ (Mokyr 2017, 8). Još određenije, poreska kultura se – u svojem stanovišnom aspektu<sup>10</sup> – može definisati tako da se „odnosi na skup uverenja i praksi koje dele poreski praktičari i nosioci poreske politike u datom društvu, te otuda obezbeđuje podlogu ili kontekst u kojem se donose bitne poreske odluke“ (Livingston 2006, 560). Legran (Legrand 1996, 60) smatra da „komparatista mora da se fokusira na kognitivnu strukturu date pravne kulture i, konkretnije, na epistemološke osnove te kognitivne strukture. Ta epistemološka podloga najbolje predstavlja... pravni *mentalité* (kolektivni mentalni program), ili internalizovanu pravnu kulturu, u okviru date pravne kulture“. Takav Legranov pristup ćemo ilustrovati upoređivanjem američke *substance-over-form* doktrine, koja je implicitno operativno pravilo koje primenjuje poreska administracija, sa nekim jurisdikcijama iz porodice evropskog kontinentalnog prava, koje se tradicionalno oslanjaju na „legalistički“ pristup poreskim pravilima,<sup>11</sup> prema kojima sve što nije zabranjeno treba da bude dopušteno. Takva razlika u pravnom mentalitetu donekle otežava razvoj efektivnih opštih antiabuzivnih pravila (eng. *general anti-abusive rules* – GAARs) u tim drugim jurisdikcijama, dok u SAD omogućuje učinkovitu primenu antiabuzivnih pravila, čak i bez osnove u zakonu. O disperziji poreskih pravila iz jedne u drugu pravnu kulturu biće reči kasnije.

<sup>10</sup> Poreska kultura ima i svoju institucionalnu komponentu.

<sup>11</sup> Primera radi, Ustavni sud Poljske je poništio antiabuzivno zakonodavstvo, doneto 2002. godine (Art. 24 b, § 1 *Ordynacja podatkowa*), pozivajući se na to da ono narušava principe zakonitosti i pravne sigurnosti. Trybunał Konstytucyjny, K 4/03, Wyrok z 11 maja 2004 r., para. 4, 5.



Sporno je, uz to, da li u jednoj državi može da se govori samo o jednoj pravnoj kulturi ili o više njih, posebno ukoliko je država velika i heterogena<sup>12</sup> (na primer, nivo poreske discipline na severu i na jugu Italije). Otuda zaključujemo da se pristup Legrana i njegovih istomišljenika zasniva na pretpostavci o razlikama kao polaznoj tački za komparaciju. Možemo ga označiti kao „kontrastno upoređivanje“.

Pre nego što uđemo u lavirint sporenja komparatista o valjanosti pojedinog metoda za ciljeve uporednog (poreskog) prava, koje je veoma zavisno od konfrontacije između *praesumptio similitudinis* i pretpostavke o razlikama, moramo zapaziti da „pretpostavka o sličnostima naspram pretpostavke o razlikama ne predstavlja sukob između dva metodološka apsoluta. Sličnost i razlika ...funkcionišu na različitim nivoima; na jednom nivou može postojati fundamentalna razlika između dva objekta koja se upoređuju, ali kada se pomerimo na drugi nivo, nalazimo sličnost“<sup>13</sup> (Samuel 2014, 12).

#### 4. METODOLOŠKI PRISTUPI

Najpre ćemo ukazati na pitanje tehnike upoređivanja, koje je ekstenzivno razradio Konstantinesko, tvrdeći da se „celokupan proces komparacije sastoji iz serije operacija koje su povezane u jedan osmišljen, ciljno orijentisan pristup“ (Constantinesco 1974, 122). Takvo istraživanje se mora sprovesti u tri sukcesivna stadijuma: saznavanje (fr. *connaître*), shvatanje (fr. *comprendre*) i sravnjivanje (fr. *comparer*), koje je Konstantinesko nazvao „pravilom tri s“<sup>14</sup> (Constantinesco 1974, 135 *et seq.*). Trebalo bi zapaziti da su ta tri stadijuma, logički razdvojena, u stvarnosti povezana (Drag. Popović 2006, 34).

Prvi stadijum, saznavanje, obuhvata pet metodoloških pravila, koja podrazumevaju da se: (1) prouči pojam takav kakav jeste; (2) ispita pojam koji će biti poređen u njegovim originalnim izvorima; (3) prouči pojam koji će biti

---

<sup>12</sup> O nedostacima diverziteta u preferencijama, kulturama i jezicima među stanovništvom velike države upor. Alesina, Spolaore (2003, 4–5).

<sup>13</sup> Tako je govorio Meriman (*John Henry Merryman*) u raspravi sa Legranom: „Na primer, na jednom nivou fideikomis deluje vrlo čudno pravniku *common law*-a. Ali, na drugom nivou, pošto je reč o prenosu stvari ili prava licu koje ih prima uz obaveze prema trećem, to liči na trast. Međutim, po ispitivanju, uskoro postaje jasno da postoje značajne razlike između ta dva instituta, i to tako ide, s jednog nivoa na drugi“ (Legrand 1999a, 42).

<sup>14</sup> Prevod francuskih „tri s“ (latinica) na srpski tako da se dobije „tri ‘s‘“ (ćirilica) dugujemo Dragoljubu Popoviću (Drag. Popović 2006, 32).

poređen u složenosti i ukupnosti izvora prava koje se razmatra; (4) poštuje hijerarhija izvora prava u razmatranom poretku; (5) tumači pojam koji će biti poređen u skladu sa metodom koji je specifičan za pravni poredak kojem pripada.

Drugi stadijum, shvatanje, sastoji se u reintegrisanju pojma u njegov pravni sistem, pri čemu pravni sistem treba shvatiti u svetlu šireg, političkog, ekonomskog i društvenog okruženja.

Konstantinesko se zalaže da se u trećem stadijumu, sravnjivanju, jedan pored drugih postave svi aspekti pojmova koji će biti poređeni: pojam iz prava države A, koji je predmet sravnjivanja, treba da bude postavljen uporedo sa „uporedivim“ pojmom iz prava države B. U tom stadijumu postavljena su tri cilja: prvo, da se identifikuju svi odnosi, odnosno sve različitosti i sličnosti između pojmova koji se porede; drugo, da se precizira tačna vrednost ustanovljenih odnosa; treće, da se odredi *raison d'être* tih odnosa, to jest da se utvrde njihovi uzrok i svrha (Jaluzot 2005, 35).

I poslenici okrenuti uporednom *poreskom* pravu suočavali su se sa prethodno navedenim razlikama i sličnostima i oslanjali su se na metodologije koje se mogu povezati sa postojećim školama mišljenja u *opštem* uporednom pravu (Marian 2010, 421). Smatramo da je uporedno poresko pravo zaostajalo, i iz spoljnih i iz unutrašnjih razloga, za opštim uporednim pravom. Na eksternom planu, tradicionalno uporedno pravo se dosta dugo gotovo isključivo fokusiralo na privatno pravo (Zweigert, Kötz 1998, 65). Na unutrašnjem planu, zbog složenosti materije poreskog prava, rana istraživanja pitanja uporednog poreskog prava po pravilu su sprovodili poreski specijalisti, a ne pravni komparatisti, pri čemu poreski stručnjaci nisu poklanjali dovoljnu pažnju metodološkim pitanjima jer su im bili važniji praktični ciljevi (koji podrazumevaju deskripciju). Određeni napredak zabeležen je tek tokom prve dve decenije XXI veka (Marian 2010, 436 *et seq.*).

Možemo da identifikujemo tri uporednopravna pristupa, koja su relevantna i za uporedno poresko pravo: (1) funkcionalni pristup; (2) pristup kulturnih razlika; (3) kritički pristup. Prvi je zasnovan na *praesumptio similitudinis*, dok se preostala dva oslanjaju na kontrastna upoređivanja.

#### 4.1. Funkcionalni pristup

Prema mišljenju „modernih klasika“ Cvajgerta i Keca, „osnovni metodološki princip celokupnog uporednog prava je funkcionalni“ i iz njega „proizlaze sva druga pravila koja određuju izbor prava koja će se upoređivati, obim poduh-

vata, stvaranje sistema uporednog prava itd. ... U pravu su uporedive jedino stvari koje ispunjavaju istu funkciju. ... Pravni sistem svakog društva suštinski se suočava s istim problemima, a rešava te probleme prilično drukčijim sredstvima, mada vrlo često sa sličnim rezultatima“ (Zweigert, Kötz 1998, 34). Drugim rečima, *funkcija* pravila, njegov društveni cilj, predstavlja zajednički imenilac (*tertium comparationis*) koji omogućuje upoređivanje. Ako bi sledio takav pristup, poreskopравни komparatista bi, na primer, trebalo da istraži način na koji inostrano pravo tretira agresivno poresko planiranje, a ne da se bavi ispitivanjem formalnih uslova za GAAR u inostranom pravu, pošto drugo pitanje upućuje na koncept zastupljen u nacionalnom pravu komparatiste.<sup>15</sup> Naime, istraživanje problema bi trebalo potpuno da se sprovede u funkcionalnim uslovima.<sup>16</sup> Funkcionalni metod se pojavio tokom treće decenije HH veka; „metod koji se danas predaje i praktikuje dolazi od istraživanja koja je razvio i usavršio (nemački profesor) Rabel“<sup>17</sup> (Zweigert, Kötz 1998, 61).

Uzajamno približavanje pravnih sistema je za funkcionaliste neizbežan fenomen. „Ako su pravni problemi i pravni ishodi isti, unifikacija prava (sredstvo da se reše slični problemi i dođe do sličnih ishoda) sprečila bi mnoge glavobolje. Prema njihovom viđenju stvari, heterogenost pravne terminologije je samo fasada koja skriva stvarne sličnosti koje, na prvi pogled, mogu ostati nezapažene. Zadatak poreskoprnog komparatiste bi bio da u kontekstu poreskih zakona otkrije te sličnosti“ (Avi-Yonah, Sartori, Marian 2011, 4). Cilj uporednog poreskog prava bi bio da se identifikuju sličnosti i razlike domaćih poreskih sistema u različitim državama i da se nađu

---

<sup>15</sup> Na primer, odredbom čl. 9, st. 2 srpskog ZPPPA predviđeno je da se za utvrđivanje poreske obaveze uzima disimulovani posao. S druge strane, britanski GAAR je zasnovan na *double reasonableness* testu, koji od poreske administracije zahteva da pokaže da se aranžmani koji bi bili kvalifikovani kao abuzivni „ne mogu razumno smatrati kao razuman tok delovanja“. <https://www.gov.uk/government/publications/tax-avoidance-general-anti-abuse-rules>, poslednji pristup 15. decembra 2020.

<sup>16</sup> „Rešenja koja nalazimo u različitim jurisdikcijama moraju se razdvojiti od svog konceptualnog konteksta i osloboditi nacionalnih doktrinarnih prizvuka tako da mogu jasno da se sagledaju u svetlu svoje funkcije, kao pokušaj da se zadovolji određena pravna potreba“ (Zweigert, Kötz 1998, 44). Mihaels zapaža da su funkcionalizam u sociologiji i funkcionalizam u pravu različiti – između ostalog i zbog toga što sociolozi koriste funkcionalizam da bi povećali kompleksnost i svoju sliku posmatranih društvenih sistema učinili preciznijom od pukog spiska njenih elemenata, dok pravnici koriste funkcionalizam da bi smanjili kompleksnost, sa nadom da će im on pokazati koju od nekoliko različitih odluka bi trebalo da donesu (Michaels 2006, 361).

<sup>17</sup> Ernst Rabel (*Ernst Rabel*) osnovao je 1926. godine u Berlinu *Kaiser-Wilhelm-Institut für ausländisches und internationales Privatrecht*, koji je vrlo brzo postao centar za komparativne pravne studije ne samo u Nemačkoj, nego i van njenih granica. Institut se sada nalazi u Hamburgu i nosi naziv *Max-Planck-Institut für ausländisches und internationales Privatrecht*.

potencijalna alternativna rešenja zajedničkih problema. Prema Rajmanovom mišljenju, „potrebno je da razmatramo pravila u kontekstu, to jest barem unutar postojećih proceduralnih i institucionalnih okvira i, ukoliko želimo da shvatimo njihova dublja značenja, i unutar njihovih društveno-ekonomskih i kulturnih okruženja. Moramo da posmatramo ne samo pravo na papiru nego pravo u akciji, odnosno primenu i tumačenje pravila i njihovu pravu snagu i efekat, uključujući, možda, njihovu nemoć“ (Reimann 2002, 679). Takvo Rajmanovo opažanje, u stvari, ukazuje na sposobnost funkcionalizma da prevaziđe neke svoje ranije slabosti, kao što je sklonost da se previše oslanja na pozitivne propise i da ne poklanja dovoljno pažnje praktičnoj primeni prava.

Poslednjih tridesetak godina, kao izdanak funkcionalizma, nastala je komparativna ekonomska analiza prava.<sup>18</sup> Kritikujući Poznerovo bavljenje metodologijom uporednog prava (Posner 1996, 69–106), Ivald (Ewald 1998, 383) je pristup komparativne ekonomske analize prava kvalifikovao kao suženu i specifičnu verziju funkcionalizma. Umesto da ispituje koje funkcije ispunjavaju pojedini zakoni ili institucije, ona postavlja pitanje koji zakoni ili institucije to čine na najefikasniji način, polazeći od pretpostavke o konkurentnom tržištu ponude zakona (Avi-Yonah, Sartori, Marian 2011, 10).

Garbarino, koji je i sam funkcionalista, smatra da je komparativno istraživanje u oblasti oporezivanja „posebno teško“ jer po svojoj prirodi oporezivanje podrazumeva: (1) brze izmene zakonodavstva; (2) kompleksnost poreskih sistema i (3) heterogenost lokalnih poreskih koncepata (Garbarino 2009, 686).

Učestalost izmena zakonodavstva u oblasti oporezivanja, upoređena sa ostalim granama prava, verovatno je najveća u svetskim razmerama. Primera radi, od svog donošenja 2001. godine srpski Zakon o porezu na dohodak građana menjan je i dopunjavao 22 puta. To značajno otežava upoređivanje poreskih zakona između država, uprkos važnim doprinosima istraživača *International Bureau of Fiscal Documentation* (IBFD) i godišnjim pregledima osnovnih poreskih parametara, koje daju poreske konsultantske firme.

Kompleksnost poreskih sistema se manifestuje u tome što oni „nisu razumljivi spolja pošto su domaće regulatorne strukture vrlo složene i pokazuju značajne varijacije, koje uključuju interakcije između zakona, upravnih smernica, sudske prakse i mišljenja pripadnika akademske zajednice“ (Garbarino 2009, 686). Takva kompleksnost proizlazi iz kombinacije

---

<sup>18</sup> Više o prednostima i ograničenjima komparativne ekonomske analize prava vid. Brand (2007, 421–428).

tri temeljna elementa (Warskett, Winer, Hettich 1998, 123 *et seq.*): (a) samoizabranog ponašanja poreskih obveznika, koje je za njih poreski najpovoljnije; (b) povećanih administrativnih troškova (zbog potrebe da se suprotstavi agresivnom poreskom planiranju) i (v) traganja za ravnotežom, kako bi se minimizovala odstupanja u karakteristikama po kojima se razlikuju pojedinci u različitim grupama poreskih obveznika.<sup>19</sup>

Heterogenost lokalnih poreskih koncepata ogleda se u problemima koji su izazvani: (i) razlikama u pravnom značenju sličnih termina koji se koriste u dva pravna sistema; (ii) slučajevima u kojima različiti termini imaju isto pravno značenje, odnosno (iii) neophodnošću da se usvoji pravni termin iz jednog jezika i adekvatno prevede na drugi pravni jezik, koji prethodno nije koristio pravni institut koji će biti transplantiran i denominovan. „Svaki postupak prevođenja podrazumeva složen intelektualni posao koji treba da teži da razume ‘duboko’ značenje onoga što želimo da prevedemo i da identifikuje moguće korespondiranje u jeziku na koji želimo da to prevedemo“ (Pozzo 2013, 94).

U vezi sa preprekama pod (i), možemo razmatrati da li se, na primer, engleski termin *tax* (porez) može prevesti na francuski jezik rečju *taxe*. Načelno, porez je na francuskom *impôt* (na primer, *l'impôt sur le revenu* – porez na dohodak), a *taxe* označava taksu (na primer, *la taxe sur l'enlèvement des ordures ménagères* – taksa na odnošenje smeća iz domaćinstava). Međutim, veoma značajan porez, kakav je porez na dodatu vrednost (u daljem tekstu: *PDV*), na francuskom jeziku se naziva *la taxe sur la valeur ajoutée*,<sup>20</sup> pa se problem može prevazići tek ako se pažnja pokloni kontekstu (u tom slučaju, kontekst je istorijski jer su indirektni porezi, kojima pripada i *PDV*, pre njegovog nastanka bili poistovećivani sa taksama<sup>21</sup>). No, dok se pro-

---

<sup>19</sup> Iako se ti elementi sreću gotovo u svim poreskim sistemima, detalji važećih prava u akciji se razlikuju jer su oni „rezultat jedinstvenog delovanja navedenih temeljnih struktura u njihovim lokalnim okruženjima“, čime se „stvora forma kompleksnosti, koja *prima facie* postavlja ozbiljne probleme u smislu uporedivosti poreskih sistema“ (Garbarino 2009, 687).

<sup>20</sup> Navešćemo i primer poreza na platni spisak, za koji se na francuskom jeziku takođe upotrebljava termin *taxe* (*la taxe sur les salaires*).

<sup>21</sup> I tu treba biti oprezan jer jednom ustanovljen „kontekst“ može da zavara. Tako se, ponovimo, za porez na platni spisak, koji se smatra direktnim porezom, na francuskom jeziku takođe upotrebljava termin *taxe*. Reč je o dažbini koju plaćaju samo poslodavci koji nisu obveznici *PDV*.

blemi sa značenjem *tax – taxe* mogu prevazići ako se posebna pažnja obrati na kontekst, očigledno je da bi, recimo, prevođenje engleskog termina *common law* na francuski kao *droit commun*<sup>22</sup> bilo potpuno pogrešno.

Druga prepreka koja uzrokuje heterogenost – kada različiti pravni termini imaju isto pravno značenje – može da se predstavi upoređivanjem reakcija na zloupotrebu prava u evropskom kontinentalnom pravu i *common law* sistemima. Treba zapaziti da je francusko poresko pravo preuzelo koncept izigravanja zakona (fr. *fraude à la loi*) iz privatnog prava,<sup>23</sup> dok takav koncept ne postoji u *common law* sistemima. Njegovo nepostojanje može da se objasni nespremnošću engleskih (i drugih anglosaksonskih) sudova da se načelno oslanjaju na apstraktan princip zloupotrebe prava,<sup>24</sup> mada u rešavanju pojedinačnih slučajeva oni sankcionišu abuzivno ponašanje. U domenu poreskog prava, britanski zakonodavac je 2013. godine doneo GAAR,<sup>25</sup> dok su u SAD razvijene različite antiabuzivne sudske doktrine, od kojih se često citira tzv. *business purpose* doktrina.<sup>26</sup>

Prepreku pod (iii) ilustrovaćemo problemom izbora odgovarajućeg termina na srpskom jeziku za *arm's length principle*, kada su 1991. godine pravila o transfernim cenama prvi put uvedena u srpsko poresko pravo. Nemački pojam *Fremdvergleichsgrundsatz* bukvalno preveden glasio bi

<sup>22</sup> *Le droit commun* je skup pravnih pravila primenjivih na sve situacije koje nisu uređene posebnim ili pojedinačnim pravilima. <https://droit-finances.commentcamarche.com/faq/4123-droit-commun-definition>, poslednji pristup 20. decembra 2020.

<sup>23</sup> U čl. 64 francuskog *Livre des procédures fiscales* propisano je: „Da bi se ustanovio pravi karakter pravne transakcije, poreska administracija je ovlašćena da ne uzme u obzir akte koji predstavljaju zloupotrebu prava bilo zbog toga što su ti akti po svojoj prirodi fiktivni (simulacija), ili zato što, tražeći korist od bukvalne primene slova zakona ili odluke suprotno ciljevima kojima su težili njihovi donosioci, ti akti kao svoj isključivi motiv imaju izbegavanje ili umanjivanje poreskog tereta (*fraude à la loi*), koji bi lice inače ponelo, s obzirom na svoju stvarnu situaciju ili delatnost“. Treba primetiti da sudovi test „isključive poreske motivacije“ ne primenjuju striktno; drugom rečima, i ukoliko postoji neki neporeski motiv za transakciju, ali je taj motiv pre *de minimis* u poređenju sa poreskom koristi, poreska administracija ipak može uspešno osporiti tu transakciju.

<sup>24</sup> „Pravo iz ugovora može se vršiti iz bilo kojeg razloga – dobrog, lošeg ili nebitnog, a motiv zbog kojeg je izvršeno irelevantan je za njegovu pravovaljanost.“ *Chapman v. Honig* [1963] 2 QB 502, 520.

<sup>25</sup> <http://www.hmrc.gov.uk/avoidance/gaar-part-abc.pdf>, poslednji pristup 20. decembra 2020.

<sup>26</sup> Vrhovni sud SAD je rezonovao: „... (Nalazimo) obično sredstvo koje preuzima formu korporativne reorganizacije kao masku da bi se sakrio njen pravi karakter, čiji je jedini cilj i postignuće realizacija pripremljenog plana ne da se reorganizuje poslovanje ili neki deo poslovanja, nego da se prenese paket korporacijskih akcija na podnosioca zahteva.“ *Gregory v. Helvering*, 293 US 465, 469 (1935).

„princip inostranog poređenja“ i otuda ne bi doprineo razumevanju „dubokog“ značenja onoga što se nameravalo prevesti. Engleska sintagma *at arm's length* izvorno označava distancu koja obeshrabruje lični kontakt ili bliskost, ali bukvalan prevod na srpski („na dohvatu ruke“) nema to značenje. Otuda je u čl. 54, st. 2 Zakona o porezu na dobit korporacija iz 1992. godine primenjena adaptirana verzija: „van dohvata ruke“. Ta verzija adekvatno odražava „duboko“ značenje principa koji označava transakcije između nepovezanih lica – kada jedna strana ne može da „dohvati“ drugu i tako ne može da utiče na njene poslovne odluke.

Osim pomenutih lingvističkih razlika, heterogenosti lokalnih poreskih koncepata doprinose i kulturne i socijalne razlike, koje funkcionalista Garbarino zanemaruje. Primera radi, funkcija progresivnog oporezivanja u Kraljevini Jugoslaviji (koje je ipak bilo cedularno) bila je da se favorizuje poreski oblik pod nazivom „zemljarina“ jer je većina glasača vladajuće Narodne radikalne stranke i njenih kasnijih derivata (Jugoslovenske nacionalne stranke i Jugoslovenske radikalne zajednice) pripadala seljaštvu, koje je podlegalo tom porezu (Popović 2020b, 100–101). Takvo progresivno oporezivanje teško će se razumeti u, recimo, današnjoj Nemačkoj ili Švedskoj; jezička barijera je lako otklonjiva, ali je kulturološka pozadina tamo drukčija, s obzirom na drukčiju funkciju progresivnog oporezivanja u tim državama – ostvarivanje redistributivne pravde.

Sledbenici funkcionalizma u uporednom pravu veruju da je moguće prevazići tri pomenute teškoće (brze izmene zakonodavstva, kompleksnost poreskih sistema i heterogenost lokalnih poreskih koncepata) upoređivanjem funkcija domaćih poreskih pravila i grupisanjem domaćih mehanizama u homogene „klustere“ na osnovu zajedničkih funkcija (Garbarino 2009, 688). Na primer, u jedan „klaster“ mogu se svrstati zemlje koje primenjuju fiskalnu transparentnost u oporezivanju dobiti društava lica (Nemačka, Austrija, Velika Britanija, SAD, Italija, Danska, Holandija i dr.), nasuprot „klasteru“ zemalja koje dobit društava lica oporezuju na isti način kao i dobit društava kapitala (Grčka, Belgija, Španija, Rumunija, Slovenija, Hrvatska, Srbija i dr.). Primenjujući „klastersku“ analizu fokusiranu na pitanja politike, funkcionalisti nastoje da izbegnu da se bave trima pomenutim teškoćama, koje sputavaju komparativnu poresku analizu. Sem toga, funkcionalni pristup može ukazivati na to da „određena domaća rešenja pronađena u jednom klasteru država potiču iz nekog centra porekla (jedne države ili klastera država) i da se šire putem serije transplantacija“ (Garbarino 2009, 688). Otuda je navedena klasifikacija poreskopравниh porodica (poput Turonjijeve), koja pruža poreskom komparatisti „*a-priori*“ šablon ‘uporedivih’ jurisdikcija i ‘uporedivih’ pravila“ (Avi-Yonah, Sartori, Marian 2011, 5), važna u izboru predmeta upoređivanja.

Barem su dve varijacije funkcionalizma nastale u uporednom pravu i obe se mogu primeniti u uporednom poreskom pravu. To su teorija pravnih formanata i pristup zajedničkog jezgra.

#### 4.1.1. Pristup pravnih formanata

„Poreski formant“ je svaki element koji utiče na rešavanje nekog poreskog problema: ustavna i zakonska pravila u meri u kojoj se trenutno tumače i primenjuju, sudske odluke, čak i uticajni stavovi profesora poreskog prava (Sacco 1991, 21). Stav poreskih vlasti može povremeno da se sukobi sa zakonom i/ili mišljenjima profesora. Uzmimo slučaj obveznika poreza na dobit pravnih lica koji se 2008. godine oslonio na interpretaciju čl. 27, st. 1 srpskog Zakona o porezu na dobit preduzeća,<sup>27</sup> sadržanu u mišljenju Ministarstva finansija i ekonomije Republike Srbije iz 2002. godine,<sup>28</sup> prema kojoj ulog akcija za koje se dobija udeo u kompaniji ne može voditi nastanku kapitalnog dobitka. Taj zakon je izmenjen 2010. godine<sup>29</sup> pa je od tada ta transakcija postala potencijalno oporeziva. U poreskoj kontroli sprovedenoj 2012. godine Poreska uprava je zauzela stav da relevantne odredbe treba tumačiti u skladu sa slovom i duhom amandmana na Zakon o porezu na dobit pravnih lica (u daljem tekstu: *ZPDPL*) iz 2010. godine i potpuno je zanemarila mišljenje Ministarstva finansija i ekonomije iz 2002. godine, koje je važno u momentu kada je sprovedena osporena transakcija.<sup>30</sup> Prema Garbarinovom mišljenju (Garbarino 2009, 691), „poresko pravo se posmatra kao kompleks institucionalnih procesa, a ne samo kao puka zbirka punovažno donetih zakona. Otuda se moraju pogledati tzv. operativna pravila (koja su rezultati interakcije formanata – *napomena autora*), to jest stvarna pravila primenjena od prava u akciji da bi se rešavao određeni poreski problem“.

Sličnosti i različitosti operativnih pravila u različitim sistemima mogu se razmatrati u datom momentu (na sinhronoj ravni) ili tokom vremena (na dijahronoj ravni) (Garbarino 2009, 693).

<sup>27</sup> *Službeni glasnik RS* 25/2001, 80/2002, 43/2003 i 84/2004.

<sup>28</sup> Mišljenje Ministarstva finansija i ekonomije Republike Srbije, br. 430-07-306/2002-04, od 2. oktobra 2002. godine.

<sup>29</sup> Zakon o izmenama i dopunama Zakona o porezu na dobit preduzeća, *Službeni glasnik RS* 18/2010, čl. 21. Odredbom čl. 1 tog zakona promenjen je naziv tog propisa u Zakon o porezu na dobit pravnih lica.

<sup>30</sup> Rešenje Poreske uprave Republike Srbije, filijala Savski venac, br. 47-00066/2013-0016-010, od 7. maja 2013. godine.



Sličnosti i različitosti operativnih pravila na sinhronoj ravni opisuju trenutnu situaciju. Sličnosti mogu da budu rezultat neposrednog prihvatanja inostranog prava (poreski transplant) ili ishod razvoja različitih zakonskih formulacija u dvema državama koje podrazumevaju isto operativno pravilo (na primer, prebijanje dobiti i gubitaka različitih kompanija koje pripadaju istoj grupi u Srbiji se postiže mehanizmom poreskog konsolidovanja,<sup>31</sup> dok se na Novom Zelandu gubici transferišu drugoj kompaniji<sup>32</sup>). Različitosti mogu nastati kao rezultat korišćenja različitih poreskih formanta u dvema državama ili, čak, prihvatanja istog formanta, kao, na primer, u slučaju prethodnog poreskog mišljenja u srpskom poreskom pravu. Naime, od 2013. godine u Srbiji se primenjuje pravilo iz čl. 11, st. 3 ZPPPA o obaveznosti mišljenja Ministarstva finansija za postupanje Poreske uprave, transplantirano iz drugih poreskih zakonodavstava. Međutim, ostvareni ishod je različit od onoga u državama iz čijih je prava preuzeto jer postoje slučajevi kada Poreska uprava ne postupa prema mišljenju Ministarstva finansija, pošto čl. 80, st. 2 Zakona o državnoj upravi<sup>33</sup> paralelno propisuje da mišljenja organa uprave nisu obavezujuća, čime je narušena pravna sigurnost (Popović, Ilić–Popov 2020, 23).

Sličnosti i različitosti operativnih pravila na dijahronoj ravni ukazuju na procese koji su uzrokovali trenutnu situaciju. U većini slučajeva, tekuće sličnosti i različitosti operativnih pravila su rezultat pravnih transplanata (Garbarino 2009, 695). Sličnosti će nastati ako je poreska norma transplantirana iz donorovog zakonodavstva u primaočevo pravo

---

<sup>31</sup> U Srbiji matična kompanija i njene filijale mogu obrazovati grupu povezanih kompanija za potrebe prebijanja gubitaka jedne članice te grupe sa dobiti ostalih njenih članica, pod uslovom da među njima postoji neposredna ili posredna kontrola nad najmanje 75% akcija ili udela i da su sve članice grupe rezidenti Srbije. Zakon o porezu na dobit pravnih lica, *Službeni glasnik RS* 25/2001, ... 153/2020, čl. 55, st. 1 i 2.

<sup>32</sup> Kompanija može transferisati svoje gubitke drugoj kompaniji: (1) ako najmanje 66% akcija sa pravom glasa u obema kompanijama drži jedna grupa ljudi, a one nisu prelazile u druge ruke tokom propisanog perioda kontinuiteta; (2) ako najmanje 49% akcija sa pravom glasa kompanije koja ima gubitak nije prelazilo u druge ruke tokom propisanog perioda kontinuiteta za gubitak koji se transferiše; (3) ako je kompanija koja ima gubitak ili osnovana na Novom Zelandu ili obavlja poslovanje na Novom Zelandu posredstvom fiksne poslovne jedinice, a nije tretirana kao nerezident po osnovu poreskog ugovora; (4) ako gubitak koji je transferisan kompaniji sa dobiti nije veći od neto dohotka te kompanije; (5) ako su ispunjeni zahtevi u pogledu plaćanja i obaveštavanja. <https://www.ird.govt.nz/income-tax/income-tax-for-businesses-and-organisations/income-tax-for-companies/losses-for-companies/transferring-losses-to-another-company>, poslednji pristup 5. januara 2021.

<sup>33</sup> *Službeni glasnik RS* 79/2005, 101/2007, 95/2010, 99/2014, 47/2018 i 30/2018.

zadržavajući svoju originalnu funkciju. Primera radi, srpski Zakon o PDV<sup>34</sup> je inicijalno preuzet (uz male adaptacije) iz Šeste direktive o porezu na dodatu vrednost EU.<sup>35</sup> Različitosti će se pojaviti ukoliko je transplant modifikovan u nekom relevantnom aspektu i tako stekao neku novu funkciju, kao što se dogodilo sa pravilom o utanjenoj kapitalizaciji u Srbiji, koje je inicijalno (2001. godine<sup>36</sup>) preuzeto iz modela sadržanog u studiji Međunarodnog monetarnog fonda *Tax Law Design and Drafting* (Vann 1998, 785–786), u formulaciji koja, umesto da odredi iznos pozajmica na koji se kamata može odbiti, direktno izračunava iznos kamate.<sup>37</sup> Međutim, od 2010. godine transplant je modifikovan tako da je propisan najviši dopušten odnos između pozajmljenog i sopstvenog kapitala (4:1), koji vodi izračunavanju iznosa pozajmica, pa je na taj način transplant postao različit ako se uporedi s originalom.<sup>38</sup>

#### 4.1.2. Pristup zajedničkog jezgra

Pristup zajedničkog jezgra razvio je Šlezindžer (Schlesinger 1969), sa ciljem da se otkriju „duboke“ strukture konvergencije umesto da se utvrđuju površinske razlike u pravnim sistemima. Taj pristup je zasnovan na činjenicama i okolnostima i njegov zajednički okvir se obezbeđuje analogijom rešenja, a ne podudarnošću kvalifikacija i pravnih koncepata. Metod je zasnovan „na neposrednom poređenju odgovora koje su na skup zajedničkih pitanja zasnovanih na zajedničkim problemima dali lokalni pravnici“, pri čemu se pažljivo izbegavaju „izričita lingvistička upućivanja na lokalne skraćene definicije operativnih pravila“ (Garbarino 2009, 698). Svako pitanje je formulisano tako da su svi relevantni činjenični elementi

<sup>34</sup> *Službeni glasnik RS* 84/2004.

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

<sup>36</sup> Zakon o porezu na dobit preduzeća, *Službeni glasnik RS* 25/2001, čl. 62.

<sup>37</sup> „Kod duga prema poveriocu sa statusom povezanog lica iz člana 59. ovog zakona, poreskom obvezniku, izuzev banci ili drugoj finansijskoj organizaciji, ne priznaju se kao rashod u poreskom bilansu kamata i pripadajući troškovi iznad nivoa jednakog proizvodu četvorostruke vrednosti obveznikovog sopstvenog kapitala i, (1) u slučaju zajma denominovanog u dinarima, 110% kamatne stope koju Narodna banka Jugoslavije primenjuje na zajmove koje odobrava komercijalnim bankama na dan 31. decembra prethodne godine; (2) u slučaju deviznog zajma, 110% kamatne stope koju centralna banka države čija je valuta u pitanju primenjuje na zajmove koje odobrava komercijalnim bankama na dan 31. decembra prethodne godine.“ Zakon o porezu na dobit preduzeća, čl. 62, st. 1.

<sup>38</sup> Zakon o izmenama i dopunama Zakona o porezu na dobit preduzeća, *Službeni glasnik RS* 18/2010, čl. 59, st. 1.

slučaja razmotreni prilikom pružanja odgovora. To znači da istraživač (grupa istraživača) mora da razradi upitnike, u kojima bi lokalni koncepti trebalo da budu „razbijeni“ da bi se izgradio zajednički funkcionalni jezik (Garbarino 2009, 698).

#### 4.1.3. Ograničenja funkcionalizma

Bilo koju varijantu funkcionalizma da uzmemo u razmatranje, ostaće nekoliko inherentnih slabih tačaka. Ograničenje funkcionalnog pristupa koje se ne sme prenebregnuti je aksiomske prirode. Naime, osnovna pretpostavka funkcionalizma je da „pravo predstavlja racionalno razvijen skup pravila čiji je cilj rešavanje problema“ (Zweigert, Kötz 1998, 43–44). Međutim, to nije uvek slučaj. Navešćemo nekoliko primera disfunkcionalnosti ili raznolike funkcionalnosti, koji pokazuju da u toj osnovnoj pretpostavci funkcionalizam može da navede svoje pristalice u zamku da previde činjenicu da se pravnim normama problemi ne rešavaju uvek.

Prvo, zakonodavac može nastojati da predstavi kao da nešto čini, umesto da stvarno bude posvećen rešavanju nekog problema (Brand 2007, 415). Na primer, u Srbiji su pravila o transfernim cenama uvedena još 1. januara 1992. godine, ali ih je Poreska uprava prvi put suštinski primenila u postupku poreske kontrole tek 2008. godine. Može se steći utisak da je tih 16 godina njihova funkcija bila da ostanu „uspavana“, te da služe samo kao „dokaz“ da nacionalno poresko zakonodavstvo prati zakone o porezu na dobit korporacija razvijenih država.<sup>39</sup>

Drugo, moguće je da u sistemu nema normi koje bi uspešno rešavale društvene probleme.<sup>40</sup> Na primer, iako je u Srbiji široko rasprostranjena percepcija da mnogi bogati pojedinci ne plaćaju porez prema svojoj ekonomskoj snazi i uprkos zakonodavčevoj proklamaciji da porez na dohodak građana ne može biti manji od iznosa izračunatog na osnovu formule, po

---

<sup>39</sup> Do pred kraj 2000. godine cilj je bio da se pokaže *urbi et orbi* da je, uprkos ratovima i sankcijama, Srbija (tada u sastavu Savezne Republike Jugoslavije) sprovela važne reforme (uključujući poresku reformu). Posle 2000. godine, kada je Miloševićeva autokratija zamenjena demokratski izabranim vladama, cilj je bio da se pokaže posvećenost Srbije harmonizaciji njenog poreskog prava sa zakonodavstvom u državama članicama EU. Tek su potrebe za dodatnim budžetskim prihodima, pokrenute 2008. godine globalnom recesijom, aktivirale duboko uspavana pravila o transfernim cenama.

<sup>40</sup> Da li neka faktička situacija predstavlja društveni problem može se različito shvatati u različitim pravnim sistemima, što zavisi od toga ko o tome sudi – lobisti, pripadnici akademske zajednice, određena društvena grupa ili šira populacija.

kojoj se određeni indeksi primenjuju na faktore koji predstavljaju indicije luksuznog životnog stila poreskog obveznika,<sup>41</sup> podzakonski akt kojim bi se bliže uredila primena takve indicijarne metode nije donet još od 2003. godine, kada je ZPPPA stupio na snagu.

Treće, do disfunkcionalnosti može doći kada pravna institucija izgubi svoju posebnu funkciju, te se njeno postojanje može objasniti jedino istorijskim razlozima (Brand 2007, 415). Primera radi, u Srbiji je 1835. godine uvedena glavnica (to jest, šest talira godišnje „po glavi“), pošto je to bio praktično jedini poreski oblik koji se mogao ubirati u državi u kojoj nije postojala poreska administracija. Administrativni aparat se razvio do pretposlednje decenije XIX veka i novi cedularni porezi uvedeni su 1884. godine. Međutim, glavnica je, uporedo sa novim porezima na prihode, zadržana u poreskom sistemu koji je primenjivan u Srbiji sve do 1928. godine – pretpostavljamo pod (prećutnom) pretpostavkom da nije izvesno da će prihod od ostalih poreza biti dovoljan, a u skladu sa nemačkom poslovicom „*sicher ist sicher*“.

Četvrto, određena pravna institucija može istovremeno imati razne funkcije (Brand 2007, 416): primera radi, ugovor, koji generalno obezbeđuje očekivanja ugovornih strana u pogledu izvršenja, u tržišnoj ekonomiji takođe omogućuje stranama da samostalno uređuju svoje ekonomske odnose, dok u komandnoj ekonomiji predstavlja sredstvo za ispunjenje planskih zadataka.

Peto, Votson je konstatovao da ukoliko neko nije svestan značaja uzročno-posledične veze između inostranog donora i pravnog transplantata (ukorenjenosti u određenu pravnu kulturu, koja određuje parametre pravnog rezonovanja, pravnih sistema od kojih će se pozajmljivati, čak i mere do koje će se pozajmljivati), on nikada neće moći da razume parametre pravne rasprave (Watson 1995, 469–470). Funkcionalizam u stvari „preokreće uobičajen redosled uzroka i (društvene) posledice, objašnjavajući stvari u smislu šta se dešava posle, a ne šta je bilo ranije“ (Brand 2007, 417).

Šesto, još jedna pretpostavka funkcionalizma – da su problemi slični širom pravnih sistema – takođe ograničava njegov saznajni domet. Zbog toga što su propustili da se bave *razumevanjem* kulturnih, socijalnih, političkih i konačno pravnih identiteta, funkcionalisti su izloženi kritici da su njihovi zaključci ograničeni samo na ukazivanje površinskih sličnosti. Kritičari tvrde da u tome leži razlog zbog kojeg funkcionalni pristup ne daje objašnjenje zbog čega slični društveni i ekonomski uslovi stvaraju različita pravna rešenja ili se, pak, rešenja uopšte i ne javljaju (Brand 2007, 418). *Praesumptio similitudinis* deluje razumno u okviru istog kulturnog okruženja, ali se ne čini da je pri-

<sup>41</sup> ZPPPA, čl. 61, st. 1.

hvatljiva kada se upoređuju kulturno različiti (poresko)pravni sistemi. Osim toga, za uporedno *poresko* pravo specifično je otvoreno pitanje najosnovnije sličnosti funkcija koje poreski sistemi treba da ispune (Marian 2010, 452): da li je u poreskom pravu „osnovna funkcija“ obezbeđivanje javnih prihoda (a postoje i neporeski javni prihodi) ili je to redistributivna pravda (a postoji i socijalna pomoć na rashodnoj strani)?

Važno je, međutim, zapaziti da ono što se pretpostavlja da je slično nisu ni pravne institucije ni problemi koje one treba da rešavaju i potrebe da društva na njih reaguju već je to funkcionalni odnos između problema i rešenja (Michaels 2006, 370–371). Funkcionalista, u stvari, traga za sličnošću koja se odnosi samo na rešavanje jednog određenog problema, a to se svodi na *funkcionalnu ekvivalenciju* – sličnost u razlici. Funkcionalna ekvivalencija je nalaz da su institucije slične u jednoj od funkcija koje vrše (na koju se komparatista fokusira), dok su institucije različite (ili barem mogu biti različite) u svim ostalim aspektima (Michaels 2006, 371).

Da rezimiramo: funkcionalizam nije bez greške. Međutim, smatramo da ne treba kritikovati taj pristup da samo posmatra različite sisteme. Funkcionalni metod, koji se, po pravilu, primenjuje na nivou mikrokomparacija,<sup>42</sup> proširuje opseg istraživanja; slični rezultati često se dobijaju praćenjem različitih puteva, a fokusiranjem na praktične probleme i njihova rešenja mogu se otkriti ti različiti pravni putevi (Van Hoecke 2015, 11).

## 4.2. Pristup kulturnih razlika

Za razliku od Cvajgerta i Keca, koji su prevideli bilo koju alternativu funkcionalizmu (Zweigert, Kötz 1998, 34 *et seq.*), kulturalni komparatisti, s jedne strane, odbacuju *praesumptio similitudinis*, koja je inherentna funkcionalnom pristupu, dok, s druge strane, smatraju da je (poresko) pravo deo šireg kulturnog fenomena. Prema Koterelovom mišljenju, prepoznatljive karakteristike prava ili pravnog iskustva, posmatrane u određenom vremenu i na određenom mestu „(uzete kao agregat ili skup kulturnih modela), mogu se onda konfrontirati sa drukčijim agregatima ili modelima... iz drugog nacionalnog okvira ili regiona“ (Cotterrell 2011, 10). O pojmovima „kulture“ i „poreske kulture“ već je bilo reči. Suprotstavljajući se funkcionalnom

---

<sup>42</sup> Za razliku od Van Hukea (*Mark van Hoecke*), prepoznajemo funkcionalizam i na nivou makrokomparacija: upoređivanje porodica prava je tipičan poduhvat funkcionalista. Istina, da bi se zaključivalo na makronivou, treba sprovesti istraživanja na mikronivou.

pristupu, Legran ukazuje na to da definisanje pravne kulture ili tradicije znači „nalaženje onoga što je značajno u svojoj razlici u odnosu na druge“. Upoređivanje ne sme da ima unifikujući nego multiplikujući efekat: ono mora težiti da organizuje raznovrsnost diskursa oko različitih (kulturnih) formi i da se suprotstavi misaonoj tendenciji koja vodi uniformizaciji<sup>43</sup> (Legrand 1997, 123). Smatramo da je takav „antiunifikujući“ ili „antiharmonizujući“ stav kulturalista ideološki obojen, što naročito dolazi do izražaja u radovima zastupnika kritičkog pristupa.

Pristup kulturalista je usmeren ka razumevanju (fr. *entendement*) kulturnih, socijalnih, političkih i pravnih identiteta drugoga, a takvo razumevanje bi istovremeno trebalo da unapredi naša razmišljanja o vlastitim pravnim pravilima i kulturnom identitetu. „Upoređivanje kultura je hermeneutički postupak: kultura se ne može s uspehom odraziti u svojem vlastitom pravu bez postupka upoređivanja, a ne može se odraziti u postupku upoređivanja bez ispitivanja svojeg vlastitog prava“ (Avi-Yonah, Sartori, Marian 2011, 7). Čak i kada se istražuju poreske jurisdikcije koje su *prima facie* slične, kulturalisti mogu da daju doprinos kvalifikujući te sličnosti kao „plitke“, odnosno ukazujući na temeljne razlike u kulturi, čime objašnjavaju zbog čega sprovođenje sličnih poreskih politika daje različite rezultate. Kako s ubeđenjem ideologa upozorava Legran, zadatak komparatiste koji sledi pristup kulturnih razlika jeste da „energično protestuje protiv aksiomatizacije sličnosti i imperijalizma istoga (fr. *l'impérialisme du même*)“ (Legrand 1999b, 103). Otuda, taj komparatista treba da pretpostavi da, koliko god pravniku iz zemlje A moglo neobično da deluje pravo u zemlji B, postoji racionalnost u tim odredbama povezana sa kulturnim okruženjem zemlje B (Legrand 2009, 236). U domenu uporednog poreskog prava, poreskom pravniku iz Danske moglo bi biti čudno to što u srpskom poreskom pravu ne postoji standardni odbitak po osnovu egzistencijalnog minimuma za sve one koji ostvaruju samo prihode van radnog odnosa ili je taj standardni odbitak za one koji

---

<sup>43</sup> Čak i kada bi harmonizacija bila na neki način poželjna, kulturalni komparatisti, među kojima je Legran verovatno najglasniji, shvataju je kao neostvarljiv cilj, pošto su kulturne i političke razlike nepomirljive. Legran smatra da „pravni sistemi, uprkos njihovom okruženju u okvirima Evropske zajednice, nisu konvergirali, ne konvergiraju i neće konvergirati. ... Takva konvergencija je nemoguća s obzirom na to da se razlike između mentaliteta *common law*-a i evropskog kontinentalnog prava ne mogu umanjiti na epistemološkom nivou“ (Legrand 1996, 61–62). Da je konvergencija ipak moguća, i to između kulturološki mnogo različitijih pravnih sistema nego što su *common law* i evropsko kontinentalno pravo, pokazao je Palmer, uzimajući primer današnjeg Lesota, čije je pravo nastalo kao mešavina običajnog prava naroda Basoto (koje su britanski kolonijalni službenici detaljno registrovali još 1872. godine, odmah pošto je Basutoland postao kolonija Krune) i engleskog prava, kao i holandskog prava, koje je dolazilo iz susedne afrikanerske Slobodne države Oranje (Palmer 2004, 6–9, 15–16).

ostvaruju prihod po osnovu zarada tek 42% minimalne bruto zarade (RSD 18.300 /oko EUR 155/ 2021. godine).<sup>44</sup> Poreskom pravniku iz Srbije moglo bi, pak, izgledati neobično to što se u Danskoj ozbiljno razmatra uvođenje poreza na „nadimanje krava“, kao mere za suzbijanje emisija metana iz stoke. Ali, obe mere imaju svoja specifična obrazloženja. U Srbiji, 72,8% prihoda od poreza na dohodak građana dolazi od cedularnog poreza na zarade,<sup>45</sup> dok tek oko 0,4% punoletnog stanovništva (samo oni poreski obveznici koji ostvaruju dohodak<sup>46</sup> u godišnjem iznosu koji je veći od trostruke prosečne godišnje bruto zarade u Republici) podleže i komplementarnom globalnom godišnjem porezu na dohodak građana. To je motivisalo zakonodavca da uvede standardni odbitak samo za prihode iz radnog odnosa. U Danskoj su vlasti, suočene sa međunarodno preuzetom obavezom da smanje emisije gasova koji stvaraju efekat staklene bašte, spremne da uvedu porez na „nadimanje krava“, imajući u vidu da metan koji nastaje u buragu krava i koji one izbacuju čini oko 18% gasova s efektom staklene bašte u Evropi.<sup>47</sup> Ako komparatista proučava dansko poresko pravo, njegov zadatak je da „reprezentuje“ (fr. *re-présenter*) dansko pravo srpskom pravniku iz perspektive mentaliteta Danaca. Naravno, važi i obrnuto.

Pravna kultura bi mogla da se analizira s aspekta dihotomije *prirodno pravo* – *pozitivizam*. U prirodnom pravu, pojednostavljeno rečeno, pretpostavljaju se određena načela koja su ugrađena u svaki pravičan pravni sistem, dok pozitivizam podrazumeva pravo kao skup pravila koja su na snazi, nezavisno od toga da li su percipirana kao „pravična“. Pravni pozitivizam sagledava pravo kao instrument države ili privatnog interesa, što je uticalo na to da ideja cilja ili funkcije postane glavna savremena osnova upoređivanja u pravu (među funkcionalistima) i motivisalo kritičare iz reda kulturalista.

S obzirom na to da izvor poreskog prava čine zakoni, njegov kulturni karakter je bliži pozitivnom pravu; „niko nije ozbiljno tvrdio... da je razlika između kapitalnog dobitka i običnog dohotka deo prirodnog poretka“ ili da

---

<sup>44</sup> U Danskoj svako rezidentno fizičko lice ima pravo na poreski kredit po osnovu egzistencijalnog minimuma (DKK 46.500 2020. godine), kojim se umanjuje obaveza po osnovu poreza na dohodak (Vagtborg, Krushave, Nyborg 2020, 1.8.3).

<sup>45</sup> Bilten javnih finansija, Ministarstvo finansija Republike Srbije, Beograd, oktobar 2020.

<sup>46</sup> U koji ne ulaze dividende, kamate, kapitalni dobitci, prihodi od osiguranja lica, prihodi od investicione jedinice otvorenog investicionog fonda i dobitci od igara na sreću.

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

je „data na Sinajskoj gori“<sup>48</sup> (Livingston 2020, 10–11). Iako blisko pozitivizmu, poresko pravo obuhvata i neke „prirodne“ karakteristike pravičnog poreskog sistema (princip sposobnosti plaćanja, jednostavnost i dr.). Otuda zaključujemo da, u stvari, nije reč o dihotomiji kada nastojimo da „kulturu“ poreskog prava smestimo u okvir *prirodno pravo – pozitivizam*. U pozitivno poresko pravo često su ugrađene neke vrednosti prirodnog prava, što nas navodi na zaključak da je ipak moguća određena „simbioza“ funkcionalizma i kulturalizma.

Komplikovana definicija „kulture“ može da se za potrebe diskursa razloži na dve komponente, iako se one ponekad u praksi preklapaju. To su (i) aspekti stanovišta (deo definicije o uverenjima, znanju i ponašanju) i (ii) institucionalna komponenta (koja se odnosi na vrednosti i praksu koja karakteriše određenu instituciju ili organizaciju) (Livingston 2020, 15). U raspravama o pravnoj kulturi akcenat se češće stavlja na ponašanja nego na institucije, što može da dovede do oslanjanja na stereotipe (na primer, „Šveđani odobravaju visoke poreze na dohodak, a Amerikanci to ne čine“). Zapravo, nisu bitni stavovi opšte populacije nego stavovi „male elite koja donosi i sprovodi poresku politiku“ (Livingston 2020, 15) i otuda ishod može da bude drukčiji od očekivanog: na primer, stopa poreza na dobit korporacija (federalnog i državnog) u SAD je 2020. godine bila oko 27% (KPMG 2021), a u Švedskoj 21,4% (Van der Zeijden 2021, 1.1.3). Livingstonovom zapažanju nedostaje, međutim, rezerva da bi, na kraju, stavovi „širokih masa“ mogli da primoraju „malu elitu“ da im se prilagodi. Kolikogod švedska „mala elita“ želela niže poreske stope, u temeljima švedskog društva i dalje, u određenoj meri, postoji kompromis o *welfare state*-u, postignut 1938. godine u Saltsjebodenu (šv. *Saltsjöbaden*) između sindikata i poslodavaca, te je prosečna stopa poreza na dohodak fizičkih lica (centralnog i lokalnog) 2020. godine bila 52,28% (Gustafsson Myslinski 2020, 1.1.3). Za relativno nizak korporacijski porez plaćena je, dakle, „cena“ u visokom porezu na dohodak fizičkih lica.

Na nivou stanovišta, prema Legranovom mišljenju, „osnovna pretpostavka funkcionalizma je u tome da se nečiji ciljevi i vrednosti prihvataju u drugim društvima i u različitim periodima kao manifestacija kulturnog imperijalizma koji negira kulturne razlike (Legrand 1998, 225–226). Međutim, čak i Livingston, jedan od vodećih zagovornika kulturalizma u uporednom poreskom pravu, priznaje da je „neki stepen kulturne pristrasnosti neizbežan“ (Living-

---

<sup>48</sup> Međutim, jedan porez, to jest desetak (eng. *tithe*) pomenut je u Starom zavetu, što bi moglo da navede neke poreske kulturaliste (koji su odani hrišćani) da tvrde da desetak ima Božje poreklo. Malahija 3:8–10. Muslimanski poreski kulturalista mogao bi da razmatra Božje poreklo *zakata*, svojevrsne religijske obaveze muslimana koji ostvaruju prihode iznad određenog limita da deo svog bogatstva (2,5% godišnje) doniraju u dobrotvorne svrhe.



ston 2020, 19): dok citira Stiglicovu kritiku uloge MMF u zemljama u razvoju (Stiglitz 2003), on priznaje da optužbe da programi štednje (koje je MMF savetovao i nametao zemljama u razvoju) pokazuju kulturnu neosetljivost predstavljaju pitanje „o kojem se može raspravljati“ (Livingston 2020, 19). Na to da kulturne razlike ipak nisu nepremostive upućuje i supkultura poreskih pravnika, koji sve više dele zajedničko obrazovanje i profesionalne prakse, čak i jezik profesije, i na taj način ustanovljavaju sličnosti koje ne postoje među onima koji nisu „prosvećeni“. Međutim, Livingston, oprezan da ne sklizne u funkcionalizam, upozorava na opasnost od preterivanja kada se relativizuje važnost kulturnih razlika, tvrdeći da „postoje važne kontrole protiv univerzalizacije poreske politike“, te ostaje „veoma skeptičan prema fenomenu ‘globalizacije’ u oporezivanju i drugim oblastima javne politike“ (Livingston 2020, 19). Legran je radikalniji: „Kako prelazi granice, originalno pravilo nužno trpi promenu koja utiče na njega *kao* pravilo“ (Legrand 1997, 120).

Poreska kultura, definisana na nivou pojedinačne države, predstavlja „ukupnost svih relevantnih formalnih i neformalnih institucija povezanih sa nacionalnim poreskim sistemom i njegovim praktičnim sprovođenjem, koje su istorijski ugrađene u nacionalnu kulturu, uključujući zavisnosti i veze izazvane njihovom tekućom interakcijom“ (Nerré 2001, 12). Takva definicija povezuje aspekte stanovišta s institucionalnim aspektima jer obuhvata uloge poreskih obveznika, političara, poreskih službenika, poreskih savetnika i profesora univerziteta. Prostor je uspostavljen poreskim zakonima, koji su određeni normama kulture i istorijskim razvojem institucija. Dok stanovišta obrazuju osnove poreske kulture, institucije (zakonodavci i, za potrebe naplate i kontrole, poreske uprave, profesije poreskih savetnika i računovođa, visokoškolske ustanove i dr.) formiraju njenu strukturu (Livingston 2020, 32).

Zasnovan na kontrastnom upoređivanju, pristup kulturalista je značajan ne samo u poređenju jurisdikcija sa različitim kulturnim podlogama, kada baca svetlo na lokalne faktore koji oblikuju oporezivanje, nego i u komparaciji jurisdikcija koje su možda slične, jer je u stanju da otkrije „dubinu“ sličnosti i pokaže njenu površnu prirodu, koja je možda nastala slučajno. Iako izbor donorskog sistema za pravnu transplantaciju najčešće zavisi od prestiža modela, moguće je identifikovati i postojanje subjektivnih elemenata. Primera radi, u Ataturkovim reformama tursko građansko pravo, obligaciono pravo i građansko procesno pravo transplantirani su iz Švajcarske, trgovinsko pravo, pomorsko pravo i krivično procesno pravo iz Nemačke, krivično pravo iz Italije i upravno pravo iz Francuske (Örücü 2000, 6.1), pri čemu se ne može zanemariti lični uticaj na opredeljivanje donora, pošto je, recimo, rukovodilac stručnog tima za izradu nacrtu Građanskog zakonika

Mahmut Esad Bozkurt (Mahmut Esad Bozkurt) doktorirao na Pravnom fakultetu u Friburu, u Švajcarskoj (Watson 2006, 7), i otuda je najbolje poznavao švajcarsko građansko pravo.

Međutim, tvrdokorni kulturalisti su uglavnom protiv samog pojma pravnih transplanata. Kao što je prethodno u radu navedeno, oni od komparatista očekuju da se koncentrišu na kulturne razlike, a ne na pravila. Legranova kritika Votsonove (*Alan Watson*) teorije pravnih transplanata može se svesti na upozorenje da su za tog autora „pravo... pravila i ništa drugo, a pravila su ogoljeni propozicijski iskazi i ništa drugo“, pri čemu kritičar tvrdi da se pravilo „ne može smatrati samo kao pravilo u smislu ogoljenog propozicijskog iskaza. U 'konceptu pravila' (eng. *ruleness*) nalazi se više od serije ispisanih reči, što znači da pravilo nije identično onome što su ispisane reči. Pravilo je nužno kulturna forma koja u sebe inkorporiše. Kao akumulacija kulturnih elemenata, njega podupiru impresivne istorijske i ideološke formacije“ (Legrand 1997, 115–116). Kada se jednom prihvati da i propozicijski iskaz kao takav i njegovo značenje zajednički čine *pravilo*, praktično je nemoguće zamisliti kako se može dogoditi pravna transplantacija (koja uključuje oba elementa) (Legrand 1997, 116–117). Pošto su svesni činjenice da su u realnosti postojala i da i dalje postoje brojna pravila koja su preuzeta iz prava jedne države i transplantirana u pravo druge države, kulturalisti insistiraju na tome da pozajmljivanje podrazumeva (obično) veće izmene, koje su neophodne da bi se pravilo prilagodilo pravnom sistemu države primaoca.

Vrednovanje razmera tih izmena je, zapravo, vododelnica između onih koji odbacuju i onih koji prihvataju (s ogradama ili bez njih) koncept pravnih transplanata. Likhovski, na primer, priznaje da se, za razliku od porodičnog prava, koje je „duboko uklopljeno u pojedinačne... kulture i otuda manje podobno za transplantaciju, druge oblasti, poput trgovinskog prava, vide kao neutralne u kulturnom pogledu i stoga lakše prenosive“. Pozicija poreskog prava je nejasna, pošto se ono „često shvata kao tehničko i otuda lako prenosivo“, dok je u isto vreme „zasnovano na definicijama i pojmovima koji su specifični u kulturnom pogledu“ (Likhovski 2010, 730). Na primeru uvođenja britanskog poreza na dohodak 1941. godine u Palestinu, teritoriju kojom je Ujedinjeno Kraljevstvo upravljalo na osnovu mandata Društva naroda, Likhovski pokazuje koliko je bila složena interakcija između donetih pravila (koja, na primer, u Velikoj Britaniji predviđaju izuzimanje poklona iz poreza na dohodak) i njihove primene među Arapima i Jevrejima (s obzirom na

činjenicu da obe etničke zajednice imaju sasvim različit koncept „poklona“<sup>49</sup>). Čini se opravdanim davnašnje upozorenje ruskog ministra finansija Jegora Franceviča Kankrina (1823–1844) da je „prilikom ustanovljavanja novih poreza nužan... vrlo veliki oprez“ (Evstigneev, Viktorova, Harčenko 2004, 87).

Mada Livingston pripada onima u akademskoj zajednici koji zagovaraju pristup kulturnih razlika u uporednom poreskom pravu, on je ipak svestan da poreska kultura nužno ne korelira s opštom kulturom u društvu. „Toliko je mnogo poreskih institucija pozajmljeno (‘transplantirano’) iz jedne zemlje u drugu, a imaju malo toga, ako uopšte imaju, zajedničkog sa tekućim stanovištima ili postojećim neporeskim institucijama u zemlji o kojoj je reč“ (Livingston 2020, 129).<sup>50</sup> Transplantacija se može eksterno nametnuti, što su u vreme kolonijalizma kolonijalne sile radile na zavisnim teritorijama, obično bez lokalnog pristanka,<sup>51</sup> dok to danas u državama članicama sprovode nadležni organi supranacionalnih organizacija (na primer, EU), na osnovu toga što su se one, prilikom pristupanja konstitutivnim ugovorima, načelno

---

<sup>49</sup> Čak i u današnje vreme, koncept „poklona“ je ponekad osporavan i od Palestinaca i od Izraelaca. U slučaju *Salfawati v. Assessing Officer Nazareth* [1990] IsrSC 44(1) 714 raspravljano je da li novac koji je otac Beduin dao sinu, koji je za njega radio, treba da se klasifikuje kao „dohodak“ ili kao „poklon“. U slučaju *HCJ 3516/04 (Israel Religious Action Centre v. Ministry of Finance)* stav države je bio da je novac dat jednom ultraortodoksnom rabinu u razmeni za njegov blagoslov predstavljao tržišnu transakciju, što je rabin osporavao tvrdeći da je novac bio poklon, dat kao deo privatne, netržišne transakcije, te da kao takav ne treba da bude oporezovan (Likhovski 2010, 731 f).

<sup>50</sup> Livingston to objašnjava hirovima istorije (eng. *historical quirks*) (Livingston 2020, 129).

<sup>51</sup> Odredbama čl. 48 i 49 IV Haške konvencije o zakonima i običajima rata na kopnu jasno je ograničeno pravo sile koja je u ratu okupirala teritoriju druge države da sprovodi oporezivanje na toj teritoriji. <https://ihl-databases.icrc.org/applic/ihl/ihl.nsf/ART/195-200059?OpenDocument>, poslednji pristup 18. marta 2021. No, njen uticaj na poresko pravo okupirane države može biti indirektan. Primera radi, misija američkih poreskih eksperata, predvođena profesorom Karlom Šaupom (Carl Shoup) s Univerziteta Kolumbija, izradila je 1949. godine okupiranom Japanu zakone o porezu na dohodak fizičkih lica i porezu na dobit korporacija. Kasnije je car Hirohito dva puta odlikovao profesora Šaupua visokim japanskim odlikovanjem jer su ti porezi dobili pozitivne ocene, pa bi se moglo konstatovati da se posredno eksterno nametanje tokom vremena pretvorilo u dobrovoljno prihvatanje. <https://econ.columbia.edu/faculty/in-memoriam/carl-sumner-shoup-1902-2000/>, poslednji pristup 18. marta 2021. Istina, po prekidu okupacije (1952. godine) japanske vlasti su diskretno izmenile pojedina rešenja u ta dva poreska zakona, a odustale su od primene nekih drugih zakona (poput zakona o PDV-u, porezu na kapitalne dobitke od prodaje hartija od vrednosti i porezu na neto imovinu), koje je Šaupova misija takođe bila pripremila (Beyer 1992, 396–399).

sa time saglasile. Transplantacija može da bude i dobrovoljno sprovedena, iz različitih razloga (na primer, verovanje u visok kvalitet donorovog prava, traganje za prečicom koja bi donela uštedu u troškovima, indirektan pritisak involviranih stručnih grupa (poreskih savetnika, univerzitetskih profesora, nevladinih organizacija) ili međunarodnih finansijskih organizacija (MMF, Svetske banke) i vladine potrage za legitimitetom koji joj prestiž donorovog zakonodavstva može doneti i dr.) (Miller 2003, 845 *et seq.*). Često se javlja kombinacija više razloga. Na primer, transplantacija Šeste direktive o porezu na dodatu vrednost EU u srpsko poresko pravo (uz manja odstupanja) može se razumeti baš kao rezultanta dejstava više činilaca – u dotadašnjoj praksi potvrđenih svojstava PDV-a u EU (izdašnost, okolnost da pogađa samo krajnju potrošnju, neutralnost, frakcionalna naplata, otpornost na evaziju), uticaja stručne javnosti i MMF-a i nastojanja srpske Vlade da pokrene postupak pridruživanja EU.

Trebalo bi napraviti razliku između: (a) prihvatanja celokupnih poreskih zakona, kao što je bio slučaj sa pomenutim nametanjem britanskog poreza na dohodak u mandatnoj Palestini, dobrovoljnim ugrađivanjem poreza na dodatu vrednost EU (uz određene modifikacije) u oko 140 država koje nisu njene članice poslednjih 50 godina ili transplantacijom predratnog austrijskog nekumulativnog poreza na promet zasnovanog na tehnici tzv. stupnjastog paušala (nem. *Phasenpauschalierung*) u poresko pravo Kraljevine Jugoslavije 1930. godine (Popović 2020b, 139–143); i (b) „uvoza“ pojedinačnog poreskog pravila, što je mnogo češće (pravila o transfernim cenama, GAAR-ovi, pravila o utanjenoj kapitalizaciji i dr.), prvenstveno sa ciljem da se izbegavanje poreza suzbije tako što se prihvataju poreske mere koje su se pokazale učinkovitim u zemljama svog porekla. Međutim, imajući u vidu kulturne razlike, pozajmljeno poresko pravilo može da funkcioniše drukčije nego u svojoj „domovini“. Primera radi, „u Kanadi je opšta pretpostavka da je izbegavanje poreza (koje se jasno razlikuje od nezakonite poreske evazije – *primedba autora*) prihvatljivo, ukoliko nije učinjeno izričito neprihvatljivim putem specifičnih antiabuzivnih pravila ili GAAR-a. ... U Kini se obično polazi od suprotne pretpostavke. Izbegavanje poreza je često tesno povezano sa nezakonitom poreskom evazijom“ (Li 2015, 84). U Kanadi učinkovitost GAAR-a zavisi od toga kako ga sudovi tumače, što je često išlo u prilog poreskim obveznicima. U Kini je, međutim, sve u rukama Državne poreske uprave: umesto da služi uspostavljanju balansa između zaštite poreske osnove i prava poreskih obveznika na poresko planiranje, kao što je to slučaj u Kanadi, kineski GAAR je instrument koji se koristi prema diskrecionim ovlašćenjima Državne poreske uprave (Li 2015, 89).

Livingstonovo ispitivanje brojnih studija slučajeva (Livingston 2020, 72 *et seq.*) pokazuje i sličnosti i razlike između poreskopравnih sistema. Poreski svet je, zapravo, svet u kojem se pritisci za konvergenciju, indukovani globalizacijom, suočavaju s otporom koji dolazi iz domena kulture. Gotovo je univerzalan zahtev da nacionalni poreski sistem treba da bude pravičan, jednostavan i efikasan, ali se inherentne pravne norme (kao i načini njihove primene) ponekad vrlo značajno razlikuju. Na primer, zakonske stope poreza na dohodak jesu konvergirale poslednjih 30 godina, ali su i dalje ostale razlike u poreskim osnovicama, te su efektivne poreske stope takođe ostale različite. Ili, da ponovimo: GAAR se može pozajmiti iz drugog prava, ali način na koji se primenjuje veoma zavisi od odgovarajuće kulture. Tako je moguće da određeni razlozi, specifični za poreze (poput obrazovanja i profesionalne obuke poreskih elita, prirode poreske administracije, stava prema ispunjavanju poreske obaveze i evaziji itd.) budu čak važniji od širih političkih i socijalnih faktora prilikom određivanja sudbine progresivnog oporezivanja i poreske reforme uopšte (Livingston 2006, 557). Stičemo utisak da Livingston naslućuje da kulturalističko insistiranje na apsolutizmu različitosti podriva temelje uporednog prava jer ga lišava njegove svrhe – komparacije, o čemu će biti više reči kasnije. Kulture se ne mogu shvatati kao hermetički, zatvoreni sistemi pošto su granice među njima često „meke“ i nedovoljno jasne, posebno u savremenom, globalizovanom svetu. Srpski IT stručnjak će pre pripadati istom „kulturnom“ miljeu kao i američki IT stručnjak, nego istoj onoj, recimo poreskoj, kulturi kojoj pripada i srpski fabrički radnik ili kasirka.<sup>52</sup> Prema Petersovom i Švenkeovom mišljenju (Peters, Schwenke 2000, 815), jedan pravni sistem može da obuhvata više kultura (na primer, pravni sistem EU), kao što i jedna kultura može da sadrži više pravnih sistema (na primer, pravo Luizijane u SAD).

### 4.3. Kritički pristup

Zastupnici kritičkog pristupa u uporednom pravu sagledavaju funkcionalizam kao ideološki projekat, čiji je cilj asimilacija ili uključivanje drugih tradicija, odnosno harmonizacija. Za razliku od Legrana i njegovih sledbenika, oni ne stavljaju u fokus ulogu kulture već nastoje da razotkriju „pretenoznu apolitičku prirodu tzv. *mainstream* diskursa u uporednom pravu“ (Avi-Yonah, Sartori, Marian 2011, 9). Njihovu ideološku obojenost potvrđuju Frankenbergove reči da pravna harmonizacija (u okviru projekta izrade

---

<sup>52</sup> <https://nova.rs/vesti/biznis/naplata-poreza-frienserima-nije-retroaktivna/>, poslednji pristup 12. aprila 2021.

novog Zakona o upravnom postupku prema nemačkom uzoru u Albaniji) predstavlja „deo nove intervencionističke političke sheme“ (Frankenberg 1997, 273). Štaviše, za tog autora je komparatista koji pripada glavnom toku uporednog prava (funkcionalista) „predstavnik pravnog paternalizma“ i nosilac „hegemonističke“ agende, čiji su ciljevi „širenje autoriteta anglo/evropskog prava“ i „odbrana ideala unifikovanog prava“ (Frankenberg 1997, 263–264). Takav ideologizovani pristup mogao bi da ispadne samooptužujući (što važi i za rigidni kulturalizam): ako se jednom pravcu pripisuju „zle namere“, zašto se one ne bi mogle pripisati i onima koji te optužbe iznose? Time se zapravo zašlo na teren epistemološkog relativizma,<sup>53</sup> odnosno nemogućnosti razlikovanja tačnih od netačnih tvrdnji, čime se izašlo iz domena naučnog diskursa (Peters, Schwenke 2000, 824).

Zagovornici kritičkog pristupa doživljavaju svaku klasifikaciju pravnih sistema negativno, pošto smatraju da ona vodi marginalizaciji nezapadnih sistema (Marian 2010, 435). Tako, na primer, Infanti tvrdi da je neuspeh funkcionalnog metoda da smesti pravo u njegove lokalne kontekste posebno izražen u oporezivanju (Infanti 2002, 1141). Neizbežan konflikt između efikasnosti, pravičnosti i jednostavnosti nalaže ne samo uspostavljanje ravnoteže, posebno između prva dva zahteva, nego i uzimanje u obzir nekih drugih faktora, uključujući očekivan uticaj poreskih odredaba na konkurentnost, političke odnose sa stranim državama, potrebu da se povećaju prihodi, podsticanje ekonomskog rasta i sprečavanje izbegavanja poreza i poreske evazije (Infanti 2002, 1119). Infanti, stoga, zagovara stavljanje debate o poreskoj reformi u komparativnu perspektivu. On takođe podseća (američke) poreske eksperte da kada savetuju strane vlade o poreskoj reformi imaju moralni osnov da predlažu pravne transplante („pravno kloniranje“) samo ukoliko poseduju temeljito znanje pravnog, političkog, socijalnog i ekonomskog konteksta zemlje u kojoj nastupaju (Infanti 2003, 89). Izgleda da se dugovečnost srpskog ZPPPA (koji je stupio na snagu 1. januara 2003. godine) može razumeti ako se, između ostalog, ima u vidu da je na Nacrtu, sa kvalitetnim timom Ministarstva finansija i ekonomije, radio vrhunski inostrani ekspert.<sup>54</sup>

<sup>53</sup> Popper ga, pišući kritički o *relativizmu okvira* (eng. *framework relativism*), definiše kao „doktrinu prema kojoj je istina u vezi sa našom intelektualnom podlogom, od koje se očekuje da na neki način odredi okvir u kojem možemo da mislimo; po kojoj se istina može menjati iz jednog okvira u drugi“ (Popper 1994, 33).

<sup>54</sup> Tim Ministarstva finansija i ekonomije predvodio je tadašnji zamenik ministra – jedan od koautora ovog rada, a inostrani konsultant bio je Viktor Turonji.

## 5. UMEMO ZAKLJUČKA: DA LI JE MOGUĆ „KULTURNI FUNKCIONALIZAM“?

Bez obzira na ubedljivost kritike funkcionalizma, smatramo da se ipak ne može olako odbaciti pretpostavka o sličnostima, budući da one očigledno postoje u poređenim (poresko)pravnim sistemima. Sličnosti su najčešće zastupljene na nivou mikrokomparacija (na primer, između pravila o utanjenoj kapitalizaciji, GAAR-ova, pravila o transfernim cenama i dr.), mada grupisanje sistema poreskog prava u porodice poreskog prava, koje je zasnovano na makrokomparacijama, nije samo obećavajuće u intelektualnom smislu nego može i da olakša razumevanje načina na koji se od neke institucije očekuje da funkcioniše.<sup>55</sup> Kada, na primer, svrstamo Srbiju u porodicu evropskog kontinentalnog prava (tranziciona i postkonfliktna potporodica), možemo pretpostaviti da bi transplant GAAR-a (u određenoj meri preuzet iz nemačkog *Abgabenordnung*-a) odražavao pristup evropskog kontinentalnog prava, koji zahteva da se u zakonu nađe ovlašćenje za Poresku upravu da primenjuje doktrinu prema kojoj je suština važnija od forme (eng. *substance over form doctrine*), što nije neophodno učiniti u *common law* porodici (potporodica američkog prava), u kojoj je ta doktrina sudska. Smatramo da u uslovima kada se uporedno poresko pravo suočava sa mnoštvom zadataka (istraživanje, nastava, poreske reforme, istorija oporezivanja i dr.) ne postoji samo jedan odgovarajući metod (tehnika). Zato se zalažemo za kombinaciju funkcionalnog pristupa i pristupa kulturnih razlika.

U pristupu kulturnih razlika komparatista je suočen sa teškim zadatkom da razume „kontekst“ – od njega se očekuje da poznaje jezik i kulturu sredina koje upoređuje, što ga stavlja van granica pozitivnog prava u kojima se pravnici standardno obučavaju. No, otvara se dilema koja je svrha uporednog prava: ako su razlike nepomirljive, kako uopšte upoređivati (Peters, Schwenke 2000, 802)? Ima li smisla uvek insistirati na „egzotičnosti“ nacionalnih prava, odnosno da li su razlike redovno tako sukobljene? Svestan da poreskopравни transplanti i druge sličnosti bez sumnje postoje, Livingston smatra da „kultura ostaje važna, a konvergencija dolazi polako, ako je i ima u većini oblasti. Ali, pritisak za uzajamno približavanje i značaj kulture za suprotstavljanje tome značajno variraju od jedne oblasti politike do druge. Konvergencija je izraženija u poreskim stopama nego u poreskim osnovicama; u potrebi da se spreči izbegavanje poreza nego u pogledu stvarnih metoda koji se primenjuju u borbi protiv njega; u širokim, generičkim ekološkim ciljevima nego u specifičnim ekološkim... poreskim

<sup>55</sup> Osim toga, postoje slučajevi transplantacije celokupnih zakona, kao što se dogodilo u Ataturkovoј Turskoј (Örücü 2000, 6.1).

strategijama“ (Livingston 2020, 125). Da zaključimo: prema Livingstonovom mišljenju, sličnosti ipak postoje, ali su kulturne razlike nekako bitnije, a – ukoliko je potreban i dodatni argument – tu je i populizam, koji u sebi nosi otpor globalizaciji (Livingston 2020, 127).

Kritiku funkcionalizma, koja ukazuje da *funkcija* pravila, taj *tertium comparationis* na kojem se zasniva funkcionalni pristup, apsolutizuje ulogu prava kao racionalnog odgovora na društvene probleme, dobro ilustruje Votsonovo upozorenje da su ga „pozajmljivanje i dugovečnost (pozajmljivanja – *primedba autora*) upravo... i uverili da između društva i njegovog prava ne postoji jednostavna veza“<sup>56</sup> (Votson 2000, 162). Pravo svakako ima i druge funkcije (političke, društvene, simboličke, tehničke i sl.), ali se ne može prenebregnuti ona na koju upućuje funkcionalizam. Komparatista se nalazi pred zadatkom da, vrednujući širi kontekst, odabere *pravu* funkciju i da se zatim upusti u istraživanje. S obzirom na to da je pravni poredak tesno povezan sa političkim uređenjem, ekonomskim odnosima, ideološkim vrednostima, kulturnim modelima i sl., komparativno istraživanje ne sme da se svede samo na pravila nego bi moralo da u diskurs uključi elemente na koje ukazuju kulturalisti. Kao što nam je ideološki ekstremizam nekih pristalica škole kulturnih razlika neprihvatljiv, tako se ne možemo složiti ni sa redukcijom „tvrđog jezgra“ funkcionalista. Pri tome, može se zapaziti da je u počecima tog pristupa bilo drukčije: još je Rabel pisao da se „razmišljanje o pravnim problemima mora odnositi na pravo cele planete, u prošlosti i sadašnjosti, na odnos prava prema zemlji, klimi i rasi, sa istorijskim sudbinama naroda, revolucijama, izgradnjom država, potčinjavanjem, sa religijskim i moralnim koncepcijama, kreativnom snagom pojedinaca, potrebom za proizvodnjom i potrošnjom dobara, rangom interesa, partija, klasa“ (Rabel 1925, 5). U decenijama koje su usledile redukcijom se javljao zbog toga što komparatista, koji nastoji da upoređuje kontekstualne temelje pravila koja su predmet njegovog istraživanja, mora prvo da rekonstruiše njihovo društveno-ekonomsko poreklo, te je njegov pojam „konteksta“ značajno uži<sup>57</sup> od temelja koje imaju u vidu pravni antropolog ili pravni sociolog (Palmer 2004, 5).

<sup>56</sup> „Ukoliko je pravo obilato pozajmljivano sa nekog sasvim drugog mesta, i ako je opstalo do nekog sasvim drukčijeg doba, teško da bi ono uopšte moglo da se smatra ‘duhom naroda’,“ (Votson 2000, 162). Votson ilustruje tu tezu primerom uređenja svojine u braku, čije korene nalazi u pravu Vizigota, koje je kasnije preuzeto na Iberijskom poluostrvu, odakle su ga Španci preneli u Kaliforniju, a iz koje je pozajmljeno u ostalim državama na zapadu SAD.

<sup>57</sup> Na to imaju uticaj ne samo istraživačeve subjektivne sposobnosti već i troškovi koje treba pokriti, a koji mogu da budu nesrazmerno veći u odnosu na svrhu istraživanja. Uporedno pravo, pa i uporedno poresko pravo, i dalje su „predmet u traganju za auditorijumom“ (Markesinis 1997, 3).



Naše istraživanje je pokazalo da ni redukovani funkcionalizam ni ideologizovani kulturalizam nisu metodi primereni cilju koji ima uporedno pravo.<sup>58</sup> Funkcionalna analiza – zato što iza ideje da se mogu pronaći zajedničke funkcije prava koje vode unifikaciji pravnih sistema, stoji previše pretpostavki koje nisu dovoljno analizirane; pristup kulturnih razlika – jer se koncept kulture ne može operacionalizovati tako da objasni zbog čega se značenja prava mogu razlikovati od jednog do drugog pravnog sistema, čak i onda kada su pravna pravila ista (Cotterrell 2007, 142). I među funkcionalistima se mogu naći autori (na primer, Eridži), koji se slažu da „otkrivanje *raison d'être* sličnosti i razlika, takođe, zahteva prelazak iz domena čistog pravnog rezonovanja u domen kontekstualnih faktora“ (Örücü 2007, 49). U objašnjavanju rezultata komparativnopravnog istraživanja vitalna je pravna, socijalna, kulturna, ekonomska, verska i politička podloga (Örücü 2007, 53). Kod kulturalista, Livingston se, makar nevoljno, pomirio sa činjenicom da su sličnosti ipak moguće, o čemu je već bilo reči.

Iako pristalica funkcionalizma, Čomi je još sredinom pedesetih godina XX veka zapazio da komparativno istraživanje mora da uzme u obzir „društvene temelje zakonodavne delatnosti, ekonomske i političke sile... pošto su one, na osnovu posmatranja, u svakoj studiji poreske politike najrelevantnije... (pri čemu – *primedba autora*) istraživanje političkih sila dopušta još manje prostora za pretpostavke o sličnosti nego istraživanje o ekonomskim silama“ (Chommie 1956, 220). Čomijevo ograđivanje od apsolutizovanja *praesumptio similitudinis* nije, međutim, izazvalo neku reakciju *mainstream* komparatista,<sup>59</sup> dok je, na drugom kraju metodološkog spektra, nastajala kulturološka kritika, koja je najčešće značila potpunu negaciju relevantnosti te pretpostavke. Zapravo, čudnovato je da je među istraživačima koji su se u narednim decenijama bavili uporednim poreskim pravom izostao metodološki diskurs, o čemu svedoči ne tako davna Marianova analiza (Marian 2010, 425).

Može se, dakle, postaviti pitanje da li je izlaz u nekoj vrsti pragmatičnog eklekticizma. Problem je u tome da li se može obezbediti koherentnost tom eklekticizmu. Na strani funkcionalista, Cvajgert je dopuštao da su pravna pravila utemeljena u kulturi: „Činjenica da je celokupno pravo kulturni

---

<sup>58</sup> Funkcija komparativnog prava je da obezbedi pristup pravnom znanju koje će biti upotrebljeno da bi se ispunio osnovni zadatak univerzalnog unapređivanja i razumevanja fenomena prava (Örücü 2007, 46).

<sup>59</sup> U savremenoj uporednopravnoj literaturi može se naći razlikovanje između sličnosti i funkcionalne jednakosti. „Nije pretpostavka da su slične pravne institucije ni problemi koje one treba da rešavaju i potreba da društva na njih reaguju, nego su slične funkcionalne relacije između problema i rešenja... To nije sličnost. To je funkcionalna jednakost“ (Michaels, 371).

fenomen i da se pravna pravila nikada ne mogu razmatrati nezavisno od istorijskog, socijalnog, ekonomskog, psihološkog i političkog konteksta potvrđena je posebno snažno u uporednopravnim anketama“ (Zweigert 1966, 13–14). Kulturalisti, međutim, posmatraju kulturu iz drukčijeg ugla, zamerajući funkcionalistima na nespremnosti da „uđu na teren“ i iznutra se bave kulturom kao takvom već je rekonstruišu kao seriju funkcionalnih (ili disfunkcionalnih) odnosa (Michaels, 365). Čak i u onoj najuticajnijoj knjizi iz uporednog prava, koju je Cvajgert napisao zajedno sa Kecom (Zweigert, Kötz 1998), „kontekst ima malu ulogu, dok su formalna pravila ukrala predstavu“ (Husa 2006, 1104). Smatramo da je važno da se kontekstu vrati uloga, ali treba biti oprezan kako bi se izbegao rizik od ponavljanja greške koja se pripisuje funkcionalizmu – sada u vidu konteksta koji preuzima glavnu rolu.

Svojevremeno je Van Huke skicirao pristup koji je nazvao „uporedno pravo dubokog nivoa“ (Van Hoecke 2002). On je kombinovao pravila i institucije sa kontekstualnim elementima prava i tako nastojao da izbegne crno-belu sliku. Iz jedne takve skice mogao bi da se razvije metodološki proseed, u kojem bi se našli i pravila i kontekst (kultura). Tako bi, na primer, funkcionalna analiza pokazala da je cilj pravila o transfernim cenama iz srpskog ZPDPL isti kao u izvorniku (*Smernicama OECD za primenu pravila o transfernim cenama za multinacionalna preduzeća i poreske uprave*), to jest da se spreči prebacivanje dobiti povezanom licu u inostranstvo, bez plaćanja poreza, transakcijom po ceni koja je različita od cene koja bi se formirala na slobodnom tržištu. Uključivanje konteksta – političkog, pa i šireg, kulturnog – ponudilo bi objašnjenje zbog čega su privredna društva u kojima Republika, autonomna pokrajina, odnosno jedinica lokalne samouprave imaju kvalifikovano učešće u kapitalu ili u glasovima u organima upravljanja pod određenim uslovima, počev od 1. januara 2015. godine, isključena iz primene tih pravila.<sup>60</sup> Primera radi, s obzirom na to da je Republika Srbija kvalifikovani vlasnik *Telekoma Srbija*, koji kontroliše *Telekom Srpske* u Bosni u Hercegovini, transakcije između nerezidentnog *Telekoma Srpske* i bilo kojeg rezidentnog pravnog lica, čiji je kvalifikovani vlasnik Republika Srbija, ne podležu pravilima o transfernim cenama sa stanovišta srpskog ZPDPL. Preciznije, „duboka analiza“ pokazuje da je, u uslovima kada je javni interes podređen grupnom, stvorena zakonska mogućnost da se dobit poreskog obveznika – rezidenta Srbije transferiše u inostranstvo bez poreza jer se transakcija sa povezanim nerezidentnim pravnim licem neće podvrći korekciji u skladu sa principom „van dohvata ruke“.

<sup>60</sup> Zakon o izmenama i dopunama Zakona o porezu na dobit pravnih lica, *Službeni glasnik RS* 142/14, čl. 12.

Primenjujući takav pristup, nazovimo ga „kulturnim funkcionalizmom“, mogla bi se postići „polifonija tehnika“ (Glanert 2012, 67), odnosno kombinacija funkcionalnog pristupa i pristupa kulturnih razlika. To, naravno, nije univerzalno rešenje metodoloških dilema u uporednom (poreskom) pravu, ali će se tako prevazići binarnost (dobar metod – loš metod). Uspeh, međutim, zavisi od sposobnosti istraživača da na pravi način uključe kontekst i tako stvore svojevrsnu „pokretnu skalu“ (it. *scala mobile*) metoda prilagođenih cilju datog komparativnog istraživanja.

## LITERATURA

- [1] Alesina, Alberto, Enrico Spolaore. 2003. *The Size of Nations*. Cambridge, Ma: MIT Press.
- [2] Ault, Hugh J., Brian J. Arnold. 2010. *Comparative Income Taxation. A Structural Analysis*. Alphen aan den Rijn: Wolters Kluwer.
- [3] Avi-Yonah, Reuven, Nicola Sartori, Omri Marian. 2011. *Global Perspectives on Income Taxation Law*. Oxford: Oxford University Press.
- [4] Barker, William. 3/2005. Expanding the Study of Comparative Tax Law to Promote Democratic Policy: The Example of the Move to Capital Gains Taxation in Post-Apartheid South Africa. *Penn State Law Review* 109: 703–727.
- [5] Beyer, Vicki L. 2/1992. The Legacy of the Shoup Mission: Taxation Inequities and Tax Reform in Japan. *Pacific Basin Law Review* 10: 388–408.
- [6] Blagojević, Borislav T. 1/1953. Uporedno pravo – metod ili nauka. *Anali Pravnog fakulteta u Beogradu* 1: 7–16.
- [7] Brand, Oliver. 2/2007. Conceptual Comparisons: Towards a Coherent Methodology of Comparative Legal Studies. *Brooklyn Journal of International Law* 32: 405–466.
- [8] Buijze, Renate. 4/2016. The Categorisation of Tax Jurisdictions in Comparative Tax Law Research. *Erasmus Law Review* 9: 189–198.
- [9] Carbonnier, Jean. 1994. *Sociologie juridique*. Paris: Presses Universitaires de France.
- [10] Chommie, John C. 1956. Why Neglect Comparative Taxation. *Minnesota Law Review* 40: 219–231.

- [11] Commission staff working paper, Analytical report accompanying the document Communication from the Commission to the European Parliament and the Council. Commission Opinion on Serbia's application for membership of the European Union, {COM (2011) 668}.
- [12] Constantinesco, Léontin Jean. 1974. *Traité de droit comparé. La méthode comparative*, Paris: LGDJ.
- [13] Cotterrell, Roger. 2007. Is it so Bad to be Different? Comparative Law and the Appreciation of Diversity. 133–154. *Comparative Law. A Handbook*, eds. Esin Örüçü, David Nelken. Oxford: Hart Publishing.
- [14] Cotterrell, Roger. 96/2011. Comparative Sociology of Law. *Queen Mary University of London, School of Law Legal Studies Research Paper*: 1–26.
- [15] David, René. 1950. *Traité élémentaire de droit civil comparé*. Paris: LGDJ.
- [16] Ewald, William. 2/1998. Posner's Economic Approach to Comparative Law (1998). *Texas International Law Journal* 33: 381–386.
- [17] Frankenberg, Günter. 2/1997. Stranger than Paradise: Identity & Politics in Comparative Law. *Utah Law Review*: 259–274.
- [18] Garbarino, Carlo. 3/2009. An Evolutionary Approach to Comparative Taxation: Methods and Agenda for Research. *The American Journal of Comparative Law* 57: 677–709.
- [19] Glanert, Simone. 2012. Method? 61–81. *Methods of Comparative Law*, ed. Pier Giuseppe Monateri. Cheltenham: Edward Elgar Publishing.
- [20] Glenn, H. Patrick. 3/1993. La civilisation de la common law. *Revue internationale de droit comparé* 45: 559–575.
- [21] Gustafsson Myslinski, Ulrika. 2020. Sweden – Individual Taxation. 1.1–9. *Country Tax Guides*. Amsterdam: IBFD.
- [22] Gutteridge, Harold Cooke. 1946. *Comparative Law*. Cambridge: Cambridge University Press.
- [23] Huiskamp, J. C. L. 1981. Definition, Scope and Importance of International Tax Avoidance. 19–25. *International Tax Avoidance and Evasion. Colloquy of 5–7 March 1980 (Strasbourg)*. Amsterdam: IBFD.
- [24] Husa, Jaakko. 4/2006. Methodology of comparative law today: from paradoxes to flexibility? *Revue internationale de droit comparé* 58: 1095–1117.

- [25] Infanti, Anthony C. 4/2002. Spontaneous Tax Coordination: On Adopting a Comparative Approach to Reforming the U.S. International Tax Regime. *Vanderbilt Journal of Transnational Law* 35: 1105–1233.
- [26] Infanti, Anthony C. 3/2003. The Ethics of Tax Cloning. *Florida Tax Review* 6: 251–342.
- [27] Jaluzot, Béatrice. 1/2005. Méthodologie du droit comparé: bilan et prospective. *Revue internationale de droit comparé* 57: 29–48.
- [28] KPMG. 2021. Corporate Tax Rates Table. <https://home.kpmg/xx/en/home/services/tax/tax-tools-and-resources/tax-rates-online/corporate-tax-rates-table.html>, poslednji pristup 12. januara 2021.
- [29] Lambert, Édouard. 1905. Conception générale, définition, méthode et histoire du droit comparé. Le droit comparé et l'enseignement du droit. 26–61. *Congrès international de droit comparé, tenu à Paris du 31 juillet au 4 août 1900. Procès-verbaux des séances et documents*, vol. I. Paris: LGD].
- [30] Legrand, Pierre. 2/1995. Comparative Legal Studies and Commitment to Theory. *The Modern Law Review* 58: 262–273.
- [31] Legrand, Pierre. 1/1996. European Legal Systems Are Not Converging. *The International and Comparative Law Quarterly* 45: 52–81.
- [32] Legrand, Pierre. 4/1997. The Impossibility of Legal Transplants. *Maastricht Journal of European and Comparative Law* 4: 111–124.
- [33] Legrand, Pierre. 2/1998. Are Civilians Educable? *Legal Studies* 18: 216–230.
- [34] Legrand, Pierre. 1/1999a. John Henry Merryman and Comparative Legal Studies: A Dialogue. *The American Journal of Comparative Law* 47: 3–66.
- [35] Legrand, Pierre. 1999b. *Le droit comparé*. Paris: Presses Universitaires de France.
- [36] Legrand, Pierre. 2009. La comparaison des droits expliquée à mes étudiants. 209–244. *Comparer les droits, résolument*, ed. Pierre Legrand. Paris: Presses Universitaires de France.
- [37] Li, Jinyan. 1/2015. Tax Transplants and Local Culture: A Comparative Study of the Chinese and Canadian GAAR. *Theoretical Inquiries in Law* 11: 75–105.

- [38] Likhovski, Assaf. 2/2010. Is Tax Law Culturally Specific? Lessons from the History of Income Tax Law in Mandatory Palestine. *Theoretical Inquiries in Law* 11: 725–763.
- [39] Livingston, Michael A. 3/2006. From Milan to Mumbai, Changing in Tel Aviv: Reflections on Progressive Taxation and „Progressive“ Politics in a Globalized but Still Local World. *The American Journal of Comparative Law* 54: 555–586.
- [40] Livingston, Michael A. 2020. *Tax and Culture. Convergence, Divergence, and the Future of Tax Law*. Cambridge: Cambridge University Press.
- [41] Lukić, Radomir D. 1995. *Metodologija prava*. Beograd: Zavod za udžbenike i nastavna sredstva – BIGZ.
- [42] Marian, Omri Y. 2/2010. The Discursive Failure in Comparative Tax Law. *The American Journal of Comparative Law* 58: 415–470.
- [43] Markesinis, Basil S. 1994. Chapter 1 – Learning from Europe and Learning in Europe. *The Gradual Convergence: Foreign Ideas, Foreign Influences, and English Law on the Eve of the 21st Century*, ed. Basil Markesinis. Oxford: Clarendon Press.
- [44] Markesinis, Basil S. 1997. *Foreign Law and Comparative Methodology*. London: Hart Publishing.
- [45] Michaels, Ralf. 2006. The Functional Method of Comparative Law. 339–382. *The Oxford Handbook of Comparative Law*, ed. Mathias Reimann, Reinhard Zimmermann. Oxford: Oxford University Press.
- [46] Miller, Jonathan M. 4/2003. A Typology of Legal Transplants: Using Sociology, Legal History and Argentine Examples to Explain the Transplant Process. *The American Journal of Comparative Law* 51: 839–885.
- [47] Mokyr, Joel. 2017. *A Culture of Growth: The Origins of the Modern Economy*. Princeton, NJ: Princeton University Press.
- [48] Nerré, Birger. 2001. The Concept of Tax Culture. Paper prepared for the Annual Meeting. National Tax Association. Baltimore, MD.
- [49] Örucü, Esin. 2000. Critical Comparative Law. Considering Paradoxes for Legal Systems in Transition. *Electronic Journal of Comparative Law* 4.1, <https://www.ejcl.org/41/art41-1.html>, poslednji pristup 19. marta 2021.
- [50] Örucü, Esin. 2007. Developing Comparative Law. 43–65. *Comparative Law. A Handbook*, eds. Esin Örucü, David Nelken. Oxford: Hart Publishing.

- [51] Palmer, Vernon Valentine. 2/2004. From Lerotholi to Lando: Some Examples of Comparative Law Methodology. *Global Jurist Frontiers* 4: 1–29.
- [52] Peters, Anne, Heiner Schwenke. 4/2000. Comparative Law beyond Post-Modernism. *The International and Comparative Law Quarterly* 49: 800–834.
- [53] Popović, Dejan. 2020a. *Poresko pravo*. Beograd: Pravni fakultet Univerziteta u Beogradu.
- [54] Popović, Dejan. 2020b. *Unifikacija poreskog prava u prvoj jugoslovenskoj državi*. Beograd: Pravni fakultet Univerziteta u Beogradu.
- [55] Popović, Dejan, Gordana Ilić–Popov. 3/2020. Prethodno poresko mišljenje: pledoaje za njegovo preoblikovanje u srpskom poreskom pravu. *Anali Pravnog fakulteta u Beogradu* 68: 7–37.
- [56] Popović, Dragoljub. 2006. *Uvod u uporedno pravo*. Beograd: Službeni glasnik.
- [57] Popović, Radomir J. 2009. *Avram Petronijević*. Doktorska disertacija. Beograd: Filozofski fakultet Univerziteta u Beogradu.
- [58] Popper, Karl R. 1994. *The Myth of the Framework. In Defence of Science and Rationality*. London: Routledge.
- [59] Posner, Richard A. 1996. *Law and Legal Theory in England and America*. Oxford: Clarendon Press.
- [60] Pozzo, Barbara. 2013. Comparative Law and Language. 88–113. *The Cambridge Companion to Comparative Law*, ed. Mauro Bussani, Ugo Mattei. Cambridge: Cambridge University Press.
- [61] Rabel, Ernst. 1925. *Aufgabe und Notwendigkeit der Rechtsvergleichung*. München: M. Hueber Verlag.
- [62] Reimann, Mathias. 4/2002. The Progress and Failure of Comparative Law in the Second Half of the Twentieth Century. *The American Journal of Comparative Law* 50: 671–700.
- [63] Reitz, John C. 4/1998. How to Do Comparative Law. *The American Journal of Comparative Law* 46: 617–636.
- [64] Robert, Jacques-Henri. 1991. Saleilles et le comparatisme. *Revue d'histoire des facultés de droit et de la science juridique* 12: 143–149.
- [65] Sacco, Rodolfo. 1/1991. A Dynamic Approach to Comparative Law (Installment I of II). *The American Journal of Comparative Law* 39: 1–34.

- [66] Samuel, Geoffrey. 2014. *An Introduction to Comparative Law Theory and Method*. Oxford: Hart Publishing.
- [67] Schlesinger, Rudolf B. 1/1969. Formation of Contracts – A Study of the Common Core of Legal Systems: Introduction. *Cornell International Law Journal* 2: 1–71.
- [68] Stiglitz, Joseph E. 2003. *Globalization and Its Discontents*. New York: W. W. Norton.
- [69] Susskind, Richard. 1987. *Expert Systems in Law – A Jurisprudential Inquiry*. Oxford: Oxford University Press.
- [70] Thuronyi, Victor. 2003. *Comparative Tax Law*. The Hague: Kluwer.
- [71] Vagtborg, Magnus, Jacob Krushave, Caroline Haure Nyborg. 2020. Denmark – Individual Taxation. 1.1–9. *Country Tax Guides*. Amsterdam: IBFD.
- [72] Van der Zeijden, Femke. 2021. Sweden – Corporate Taxation. 1.1–14.6. *Country Tax Guides*. Amsterdam: IBFD.
- [73] Van Hoecke, Mark. 2002. *Deep Level Comparative Law*. Working Paper No. 13. European University Institute, Badia Fiesolana.
- [74] Van Hoecke, Mark. 12/2015. Methodology of Comparative Legal Research. *Law and Method* 5: 1–35.
- [75] Vann, Richard J. 1998. International Aspects of Income Tax. 718–810. *Tax Law Design and Drafting*, Vol. 2, ed. Victor Thuronyi. Washington, D. C.: International Monetary Fund.
- [76] Warskett, George, Stanley L. Winer, Walter Hettich. 2/1998. The Complexity of Tax Structure in Competitive Political Systems. *International Tax and Public Finance* 5: 123–151.
- [77] Watson, Alan. 3/1995. From Legal Transplants to Legal Formats. *The American Journal of Comparative Law* 43: 469–476.
- [78] Watson, Alan. 2006. *Legal Transplants and European Private Law*. Belgrade: Alan Watson Foundation, Faculty of Law University of Belgrade.
- [79] Votson, Alan. 2000. *Pravni transplanti. Pristup uporednom pravu*. Beograd: Pravni fakultet Univerziteta u Beogradu.
- [80] Zweigert, Konrad. 1/1966. Des solutions identiques par des voies différentes. *Revue internationale de droit comparé* 18: 5–18.
- [81] Zweigert, Konrad, Hein Kötz. 1998. *Introduction to Comparative Law*. Oxford: Clarendon Press.



## **Dejan POPOVIĆ, PhD**

Professor Emeritus, University of Belgrade Faculty of Law, Serbia

## **Gordana ILIĆ–POPOV, PhD**

Full Professor, University of Belgrade Faculty of Law, Serbia

### **SOME METHODOLOGICAL DILEMMAS IN COMPARATIVE TAX LAW**

#### Summary

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

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

Article history:

Received: 22. 6. 2021.

Accepted: 30. 8. 2021.