

ПРАВНИ ФАКУЛТЕТ У НИШУ			
ПРИМЉЕНО	23.03.2016.		
ОРГ. ЈЕД	БРОЈ	СТАТУС	ВРЕДНОСТ
02	576		

**НАСТАВНО-НАУЧНОМ ВЕЋУ ПРАВНОГ ФАКУЛТЕТА
УНИВЕРЗИТЕТА У НИШУ**

Одлуком Наставно-научног већа Правног факултета Универзитета у Нишу, бр. 01-315/14, од 25. фебруара 2016. године, образована је Комисија за писање Извештаја за оцену и одбрану докторске дисертације под називом " **Узајамна правна помоћ у пореским стварима**", кандидата Александра Јосимовског, у саставу: др Јадранка Ђуровић-Тодоровић, редовни професор Економског факултета у Нишу, председник Комисије; др Милева Анђелковић, редовни професор Правног факултета у Нишу, писац Извештаја и др Марина Димитријевић, ванредни професор Правног факултета у Нишу, члан.

Пошто је проучила докторску дисертацију, Комисија подноси Наставно-научном већу Правног факултета Универзитета у Нишу следећи

ИЗВЕШТАЈ

о подобности докторске дисертације за јавну одбрану

1. Анализа садржине докторске дисертације

Докторска дисертација "Узајамна правна помоћ у пореским стварима", кандидата Александра Јосимовског, написана је у складу са важећим универзитетским правилима. Резултати истраживања изложени су на 400 страница компјутерски обрађеног текста прореда 1,5, уз 24 странице библиографије, која обухвата 127 књига, монографија и чланака, 67 националних извештаја и истраживања, 112 правних извора и аката међународних организација, одређене пресуде Европског суда правде и интернет адресе.

Текст дисертације садржи 1287 напомена (библиографског и експликативног карактера) и 13 табела.

Дисертација је подељена на Уводна разматрања, осам глава (Појам и историјски развој узајамне правне помоћи у пореским стварима, Друштвене појаве и феномени који су утицали на развој узајамне правне помоћи у пореским стварима, Мере узајамне правне помоћи у пореским стварима, Инструменти узајамне правне помоћи у пореским стварима и рад међународних организација у области пореске сарадње, Узајамна правна помоћ у пореским стварима у праву Европске уније, Узајамна правна помоћ у пореским стварима у одабраним земљама, Права пореских обвезника у узајамној правној помоћи у пореским стварима и Узајамна правна помоћ у пореским стварима у Републици Македонији) и Закључна разматрања.

У Уводним разматрањима дисертације (стр. 1-17) која су подељена на више целина, најпре се износе основне напомене о институту узајамне правне помоћи у пореским стварима, објашњава теоријски и практични значај одабране теме, дефинишу основни појмови, потом се опредељује предмет истраживања, указује на методологију и циљеве истраживања, износе основне хипотезе од којих се у раду пошло и, на крају, сумарно приказује структура дисертације.

У Првој глави (стр. 18-23) под називом "Појам и историјски развој узајамне правне помоћи у пореским стварима" кандидат појмовно одређује институт узајамне правне помоћи у пореским стварима као скуп правила о организацији и примени међународне сарадње између државних органа у пореским стварима. Овај институт се критички сагледава кроз три сегмента: инструменте узајамне правне помоћи (билатералне, мултилатералне и унилатералне), мере узајамне правне помоћи у пореским стварима и ограничења у овим процесима као и заштиту права пореских обвезника. Кандидат даје занимљиву историјску ретроспективу развоја овог правног института, враћајући се у 20-те године прошлог века и рад Лиге народа као прве међународне организације која се ангажовала на решавању проблема двоструког опорезива и пореске утаје. Пажљивом анализом тада усвојених релевантних међународних докумената (Модел билатералне конвенције о административној сарадњи у пореским стварима из 1927. године, Модел билатералне конвенције о судској сарадњи у наплати пореза из 1927. године, Модел билатералне конвенције о успостављању реципрочне пореске сарадње за утврђивање и наплату директних пореза из 1943. године и Модел билатералне конвенције о успостављању реципрочне административне сарадње за утврђивање и наплату пореза на доходак, имовину и наслеђе из 1946. године) кандидат проницљиво уочава да је ова организација поставила темеље узајамне правне помоћи у пореским стварима и утврдила нека начела која се примењују и данас (сарадња на реципрочној основи, првенство у наплати домаћих пореза, ограничења узајамне правне помоћи, тајност размењених података, аутоматска размена пореских информација). Дилема која се појавила још пре једног века остала је неразрешена до данас, наиме, да ли међународне конвенције којима се регулише ова област међународних пореских односа треба да буду мултилатералне или билатералне? Међународне активности у домену међународне пореске сарадње после завршетка другог светског рата преузимају УН а убрзо ОЕЦД постаје водећа међународна организација, која уз политичку подршку најразвијенијих земаља света, креира светску пореску политику.

Друга глава дисертације под називом "Друштвене појаве и феномени који су утицали на развој узајамне правне помоћи у пореским стварима" (стр. 34-101) посвећена је анализи четири друштвене појаве које су у институционално-феноменолошком смислу допринеле јављању и развоју међународне пореске сарадње. Кандидат је учинио знатан напор да на једном месту интерпретира и изложи савремена теоријска и емпиријска разматрања и сазнања о тако сложеним феноменима као што су пореска утаја, агресивно пореско планирање, штетна пореска пракса и порески рајеви, подвлачећи да је узајамна правна помоћ у пореским стварима значајан механизам за сузбијање ових штетних друштвених појава, како на националном тако и на међународном плану. У првом делу ове главе, указује се на важност међународне пореске утаје имајући у виду територијалну ограниченост деловања националних пореских администрација, с једне стране, и интензивно ширење процеса међународне трговинске и финансијске сарадње, с друге стране, што продубљује порески јаз, као основни проблем националних јавних финансија. У наставку се објашњавају фактори који узрокују пореску утају следећи савремену категоризацију економских, социолошких и психолошких теорија. Економски модел анализира понашање пореских обвезника као рационални избор између пореске уштеде и кажњавања, што није довољно за дубље разумевање реакција обвезника тако да се истраживачки оквир посматрања проширује социолошким и психолошким детерминантама. Спречавање пореске утаје на међународном нивоу захтева и међународна решења тако да интензивнији рад међународних организација започиње 1998. године објављивањем Извештаја ОЕЦД о штетној пореској конкуренцији: растући глобални проблем. Са јављањем глобалне економске кризе 2008. године, борба против међународне пореске утаје постаје примарно политичко питање које захтева учешће и ангажовање целокупне међународне заједнице. Сви међународни инструменти о узајамној правној помоћи у пореским стварима и сузбијању пореске утаје прописују сарадњу између националних пореских органа и размену пореских информација. Следећи пореско-правни феномен значајан за успостављање и одвијање међународне пореске сарадње јесте агресивно пореско планирање које је повезано са радом мултинационалних компанија. Кључна карактеристика агресивног пореског планирања је то што су пореске обавезе смањене правним активностима које су комплетно законите али намера пореских обвезника је супротна циљу законодавца. Мултинационалне компаније, агресивним пореским планирањем, успешно користе разлике у националним пореским системима или празнине у међународним пореским споразумима како би умањиле укупно ефективно пореско оптерећење. Као најзначајније видове агресивног пореског планирања, кандидат наводи: оснивање холдинг компанија (у земљама са ниским порезима), злоупотребу пореских споразума, утајену капитализацију, искоришћавање права интелектуалне својине као начина за планирање пореских прихода од прекограничних трансакција, пореску арбитражу и трансферне цене. Кандидат даље указује на мере за сузбијање агресивног пореског планирања у виду општих антиабузивних правила (GAAR) и специјалних антиабузивних мера (TAAR) и наглашава да примена ових правила у појединим земљама не омогућава потпуно спречавање шема агресивног пореског планирања. Посебно у праву ЕУ, на основу становишта Европског суда правде из 1998. године, замењен је принцип пропорционалности са принципом "комплетно артифицијелни уговори" (*wholly artificial agreements*) који не дозвољава примену националних антиабузивних правила осим у случајевима када порески обвезници закључе потпуно артифицијелне уговоре. Због сложене природе агресивног пореског планирања, неке

земље (Холандија, Аустралија, САД) су прибегле алтернативном решењу кроз развој споразума о раном откривању специфичних трансакција пореским органима, али као добровољни инструмент. Све више се у међународној пореској јавности кристалише став да је мултилатерализам неопходан у решавању проблема у правичном уређивању међународних пореских односа. Потребна је хармонизована стратегија земаља за спречавање агресивног пореског планирања будући да парцијални видови сарадње у виду закључивања билатералних споразума о узајамној правној помоћи у пореским стварима не омогућују стварање комплетне слике о пословању мултинационалних компанија и њиховим пореским обавезама. Кандидат у даљем излагању своју пажњу усмерава на врло актуелан феномен у међународном пореском праву који се јавља због привлачења иностраног капитала повољнијим пореским третманом. Под утицајем укидања националних баријера кретању међународног капитала, током 60-тих и 70-тих година двадесетог века, велики број земаља почиње да креира конкурентне пореске политике. Кандидат исправно уочава да су Велика Британија и САД форсирале либерализацију финансијских токова како би обезбедиле већи прилив капитала у њихове финансијске центре (Лондон и Њујорк). Став неких аутора и међународних организација је да сузбијање штетне пореске конкуренције није борба против ниских пореских стопа. Али управо економски најразвијеније земље света, желећи да задрже релативно високо пореско оптерећење корпорација, проглашавају коришћење повољнијих пореских режима штетном пореском конкуренцијом. Кандидат наводи занимљиву чињеницу да је на међународном плану пореска конкуренција скоро увек повезана са пореским рајевима а да су секундарни проблем преференцијални порески режими. Даље наводи да емпиријски докази потврђују да штетна пореска конкуренција поткопава фискални суверенитет земаља. Наиме, иако земље имају право да самостално утврђују пореска правила (*de jure* суверенитет), оне не могу ефективно да остваре циљеве пореске политике (*de facto* суверенитет). Кандидат закључује да штетна пореска конкуренција повећава разлике између развијених земаља и земаља у развоју и делује супротно циљу увећања друштвеног благостања у мање развијеним земљама. Пореска конкуренција је довела до смањења стопа пореза на доходак и пореза на добит на глобалном нивоу упркос покушајима међународних организација да унапреде пореску хармонизацију и тиме спрече одлив капитала ка јурисдикцијама са повољнијим пореским режимима. На овом плану, посебно су се ангажовали ОЕЦД и ЕУ па у складу са тим кандидат подвргава анализи Извештај ОЕЦД о штетној пореској конкуренцији из 1998. године, закључујући да је ова организација искористила штетну пореску конкуренцију да би увећала свој утицај у међународним пореским односима. Овај Извештај је значајан за предметно истраживање будући да неколико његових препорука директно упућују на повећану узајамну правну помоћ у пореским стварима. Ова активност ОЕЦД није наишла на ширу подршку међународне јавности у смислу приближавања националних пореских стопа тако да је резултат иницијативе ограничен на унапређење фискалне транспарентности и размене пореских информација. Након јављања глобалне финансијске кризе 2008. године, Г20 их проглашава глобалним стандардима у међународној пореској сарадњи и сузбијање штетне пореске конкуренције је ограничено на пореску утају физичких лица. ОЕЦД наставља своју активност на плану спречавања штетне пореске праксе проширујући је на рад мултинационалних компанија усвајањем документа BEPS 2013. године, чија је Акција бр. 5 насловљена "Сузбијање штетне пореске праксе ефикаснијим начином имајући у виду транспарентност и суштину". Као решење проблема нетранспарентности предлаже се

обавезна спонтана размена пореских информација повезана са преференцијалним режимима. Анализирајући одредбе овог документа, кандидат оправдано примећује да ОЕЦД продужава и даље да промовише мере које штите само интересе њених чланица. Он даље указује на неколико недостатака ове Акције бр. 5, наиме, да не обухвата све штетне пореске режиме него само оне који су били идентификовани у Извештају из 1998. године; режим спонтане размене информација не гарантује да би ова мера била примењена на реципрочној основи и да је целокупан BEPS резултат политичких активности међународних организација који нема легитимитет и потпуно зависи од воље земаља у погледу његовог прихватања и начина реализације. Кандидат даље подвргава анализи један инструмент тзв. "меког права" који је поставио стандарде које законодавства држава чланица треба да поштују да се не би сматрале пореским рајевима. Кодекс понашања у опорезивању пословних активности је усвојен 1997. године у ЕУ са циљем да се отклоне пореске мере које су штетне по функционисање унутрашњег тржишта.

Доводећи у везу феномен пореске конкуренције са међународном пореском сарадњом кандидат примећује да узајамна правна помоћ у пореским стварима само делимично решава проблем дисторзија у опорезивању мобилног капитала и да се, у суштини, ради о "прикривеној хармонизацији" будући да државе радије пристају да размењују пореске информације него да модификују домаће пореске стопе. Оцена је кандидата да рад ОЕЦД има неповољне резултате за земље у развоју и да уместо стварања равноправних правила за све, активности међународних организација су усмерене на сузбијање пореске конкуренције у корист развијених земаља јер оне дефинишу међународне пореске стандарде.

Следећи друштвени феномен који подстиче ангажовање држава на унапређењу процеса међународне пореске сарадње тиче се постојања пореских рајева као јурисдикција у којима нерезиденти могу да избегну порезе у њиховим резидентним земљама. Настојећи да дефинише ову појаву, кандидат примећује да се у међународној пореској јавности мешају термини "порески рај" и "офшор финансијски центар" указујући на њихово основно разликовање. Објашњавајући карактеристике пореских рајева и њихову улогу у одвијању међународних финансијских послова, кандидат истиче да они најчешће служе остваривању три циља: обезбеђују место за чување портфолио инвестиција, користе се као јурисдикције где се књиже рачуноводствени профити и пружају заштиту тајности банкарских рачуна. И поред међународних иницијатива за сузбијање пореских рајева, највеће мултинационалне компаније и банке схватајући важност ових јурисдикција за пореско планирање, оснивају на њиховим територијама филијале. Кандидат наводи да преовлађује мишљење у међународној јавности о израженијем јављању овог проблема у земљама у развоју и да одлив капитала из ових земаља вишеструко надмашује глобалну помоћ овим земљама. Функционисање пореских рајева се налази у жижи интересовања и активности међународних организација које покушавају да ограниче њихово коришћење и да прошире границе својих овлашћења. Међутим, међународна критика пореских рајева није постигла такав резултат већ успостављање међународних стандарда о транспарентности и размени пореских информација, као кључних критеријума за одређивање статуса пореског раја. Кандидат примећује околност да су порески рајеви чак успели да побољшају своју позицију променом начина комуникација са земљама чланицама ОЕЦД оснивањем Глобалног форума о транспарентности и размени информација у пореским стварима 2000. године. Њихов заједнички рад је довео до

усвајања Модел споразума о размени информација у пореским стварима 2002. године. Кандидат даље констатује да су остварени слаби ефекти закључених споразума о размени информација због прецизних услова које треба да садржи захтев за информацијама. Активности на спречавању пореских рајева се појачавају током глобалне финансијске кризе када је 2009. године Г20 поставила формални услов пореским рајевима да закључе најмање 12 споразума о размени пореских информација, уз претњу санкцијама. И ова међународна политичка иницијатива се показала неуспешном у борби за спречавање коришћења услуга ових јурисдикција, премда је у пракси дошло до прерасподеле банкарских депозита у корист оних пореских рајева који су потписали мањи број споразума о размени пореских информација. Након ових почетних конкретних акција на сузбијању штетне пореске праксе у пореским рајевима, све више постаје очигледна неопходност укључивања свих држава у овај процес међународне пореске сарадње базиран на аутоматској размени пореских информација. Јавља се идеја о корисности закључивања мултилатералног споразума о размени информација у пореским стварима чиме би се побољшала преговарачка позиција земаља у развоју али и ограничиле могућности пореских утајивача да преносе депозите из једног у други порески рај. Од 2010. године примењује се Мултилатерална конвенција о узајамној правној помоћи у пореским стварима којој је приступио велики број држава. ОЕЦД је израдила споразум који је спој мултилатерализма и аутоматске размене информација. 75 јурисдикција је потписало мултилатерални споразум надлежних органа о аутоматској размени информација са финансијских рачуна са обавезом спровођења овог вида међународне пореске сарадње најраније од септембра 2017. године. Пажљивом анализом рада ОЕЦД у овој сфери међународних пореских односа, кандидат је уочио промену приступа у политици ове организације у односу на пореске рајеве-од покушаја директног регулисања њиховог рада преко ограничавања услова неопходних за функционисање финансијске индустрије у овим јурисдикцијама, до усмерености на кориснике услуга пореских рајева и спречавање пребацивања профита из једне у другу јурисдикцију. Интересантан је предлог кандидата који сматра да би за успешно сузбијање штетне пореске праксе у пореским рајевима био неопходан план о развоју и раду пореских рајева по укидању банкарске и пореске тајности, као обавезном услову за ефикаснију узајамну правну помоћ у пореским стварима. Проблем је, по његовом мишљењу, у институционалном решавању овог глобалног феномена, јер постојеће међународне организације нити имају легитимитет нити постоје стварни интерес за спречавање коришћења пореских рајева.

У Глави трећој под називом "Мере узајамне правне помоћи у пореским стварима" (стр. 102-145), кандидат даје јасан и свеобухватан преглед арсенала мера које државе користе у међународној пореској сарадњи, прописујући их домаћим пореским законодавством или њиховим прихватањем на основу међународне пореске регулативе. Он детаљно анализира данас највише коришћене мере: размену информација на захтев, аутоматску размену пореских информација, спонтану размену информација, наплату и обезбјеђење наплате пореза у иностранству, симултане пореске контроле, присуство пореских службеника у другој земљи и обавештавање и достава докумената у иностранству. Најпре се објашњава размена информација на захтев као најстарија и најраширенија мера о узајамној правној помоћи у пореским стварима. Коришћење ове мере може бити уређено билатералним споразумима о размени информација у виду мале клаузуле о размени информација и/или велике клаузуле о размени информација. Овај процес се одвија у пет фаза које су прецизно предвиђене у Приручнику за примену

размене информација у пореске сврхе ОЕЦД из 2006. године. Иако се на први поглед чини да је реч о техничким питањима, ствари су сасвим другачије јер овај процес, ради његове ефективности мора да се одвија уз поштовање неколико општих начела: начело пореске тајности (искључиво коришћење размењених информација у пореске сврхе), начело реципроцитета (земље не смеју размењивати информације које не могу прибавити према њиховим националним законима), начело заштите друштвеног поретка, начело заштите трговачке, пословне и индустријске тајне, привилегија овлашћеног заступника. Кандидат истиче да су у почетку ова начела важила само за размену информација али да се данас примењују на све мере о узајамној правној помоћи у пореским стварима и да су издигнута на ниво општеприхваћених међународних стандарда у области пореске сарадње. Постоје и три начела која више немају важност у процесу међународне размене пореских информација, а то су начело банкарске тајности, заштита информација које имају агенти или повереници и информација о власништву као и непостојање домаћег интереса.

Неефикасност размене информација на захтев у решавању проблема са међународном пореском утајом настоји се да се превазиђе увођењем и широм применом аутоматске размене информација, која би се обављала на редовној основи и са унапред уговореним обимом информација. Кандидат наглашава да су ове две мере комплементарне у смислу повећања пореске сагласности обвезника и боље наплате пореских прихода, али да истовремено то може изазвати велике трошкове земљама у развоју због реципрочности размене. Према међународним правилима, предуслови за ефективну аутоматску размену су: општи стандард о обавештавању, правни инструмент за размену информација и општеприхваћена или компатибилна технологија. Аутоматска размена информација је промовисана као нови глобални стандард о размени информација од стране ОЕЦД и Г20. Овај стандард има за сврху да омогући јурисдикцијама да добију информације од финансијских институција и да размене аутоматски те информације са другим земљама на периодичној основи. Правни основ о обавештавању националних пореских органа од стране финансијских институција најбоље је да буде прописан националним законодавством а сама аутоматска размена информација може се одвијати на основу закљученог споразума или меморандума о разумевању. ОЕЦД је изradio Мултилатерални споразум надлежних органа о аутоматској размени информација са финансијских рачуна 2014. године који на основу члана 6. Мултилатералне конвенције о узајамној правној помоћи у пореским стварима обезбеђује аутоматску размену информација. Кандидат закључује да је овим споразумом постављена основа за глобалну мултилатералну аутоматску размену информација у пореским стварима. Једна од друштвених појава која *de facto* омогућује овај вид узајамне правне помоћи у пореским стварима јесте брзи развој нових информационих технологија, у чему кључну улогу треба да одигра порески идентификациони број, као најбоље решење за повезивање домаће пореске базе и информација о пореским обвезницима добијеним аутоматском разменом информација. Трећи вид размене пореских информација који се користи у узајамној правној помоћи јесте спонтана размена информација у виду преноса информација које су "предвидиво значајне" за друге земље, а те информације раније нису биле захтеване нити су предмет споразума о аутоматској размени информација у пореским стварима. Из међународних правила која уређују овај вид пореске сарадње може се закључити да се спонтана размена информација препоручује у свакој ситуацији када постоји опасност од неовлашћеног смањења пореског оптерећења, а порески органи неке земље имају информације које могу то спречити. На крају првог дела главе четврте, кандидат даје

сопствену оцену досадашњих ефеката (уз ослањање на релевантна теоријска схватања) и указује на будући развој размене пореских информација. Он сматра да прихватање размене пореских информација на захтев, као глобалног стандарда, захтева уважавање интереса земаља у међународној пореској сарадњи и прилагођеност њиховим административним капацитетима. За ефикасну размену информација неопходно је да цели износ додатно прикупљеног пореза по основу размене информација задржи земља резидентства. Постоје и теоријска размишљања о потреби да свака земља добије приближан ниво користи од размене информација на шта може да утиче и величина земље. Правила у билатералним уговорима уређују размену информација као размену добара-информације за информације али се овај систем показао неефикасним у сузбијању штетних пореских феномена. Кандидат наводи нову теоријску могућност у развоју размене информација кроз стварање тржишта о размени информација на коме би државе објављивале куповну и продајну цену информација и листу информација коју нуде другим државама. Иако овакво решење можда делује као приватизација процеса пореске сарадње, он сматра да би тржиште за размену информација само конкретизовало интересе земаља, које и данас пажљиво одређују шта губе а шта добијају у конкретним међународним односима.

Следећа мера у узајамној правној помоћи у пореским стварима је наплата и обезбеђење наплате пореза у иностранству која омогућава проширење примене пореских правила једне земље ван њених граница. Ради се о комплексној мери чија примена је условљена закључењем споразума или меморандума о разумевању за регулисање наплате пореза других земаља. За примену ове мере неопходно је да земље утврде да ли су њихови порески системи и механизми о заштити права пореских обвезника довољно слични. Правила Модел уговора ОЕЦД о избегавању двоструког опорезивања и Мултилатерална конвенција о узајамној правној помоћи у пореским стварима не ограничавају наплату пореза само за резиденте уговорних страна. За извршење ове мере у међународној пореској пракси постоји неколико ограничења, као што су непостојање реципроцитета, супротност пореза друштвеном поретку земље, уколико нису предузете све доступне мере за наплату пореза у земљи повериоцу пореског потраживања и када су трошкови наплате пореза већи од износа пореске обавезе. Кандидат примећује да ова мера, наплата и обезбеђење наплате пореза у иностранству, нема практичну потврду али да би могла олакшати наплату пореза у времену глобалних економских односа и увећаних прекограничних трансакција. Симултане пореске контроле се спроводе у ситуацијама када постоји заједнички интерес двеју или више земаља за пореско стање одређеног или одређених обвезника. Кандидат истиче да ова мера може бити посебно корисна за проверу трансакција између повезаних субјеката, спречавање двоструког економског опорезивања и откривање агресивног пореског планирања. Због сложене природе ове мере, ОЕЦД предлаже именовање Координатора за симултане пореске контроле који би руководио програмом националне пореске администрације о симултаним контролама. Указујући на значај симултане контроле у међународној пореској сарадњи (откривање системских слабости у националним пореским прописима), кандидат сматра да ће се са развојем комуникационих технологија отворити нове могућности за веће коришћење ове мере.

Присуство пореских службеника у иностранству је мера узајамне правне помоћи која подразумева учествовање ових лица у пореској контроли у другој држави. У неким земљама, присуство страних пореских службеника се сматра повредом суверенитета

земље примаоца захтева а у другим земљама, присуство страних службеника је дозвољено само на основу сагласности пореског обвезника. Кандидат сматра да присуство пореских службеника у иностранству може бити корисна мера за земље у развоју због недостатка ресурса за пореске контроле у неким од њих. Заједничке ревизије до сада нису коришћене у пореским стварима (нису предвиђене у међународним инструментима о узајамној правној помоћи) али је Форум ОЕЦД о пореској администрацији израдио Модул о спровођењу заједничке ревизије и понудио одговоре на нека спорна питања. Неке области су посебно погодне за заједничку ревизију, као што су трансферне цене или сложене пореске структуре које су повезане са пореским рајевима или агресивним пореским планирањем. Кандидат закључује да је заједничка ревизија мера узајамне правне помоћи која омогућује сарадњу на највишем нивоу али да због текућег стања у међународном пореском праву нема услова за примену ове мере, имајући у виду велики број спорних питања. Последња мера узајамне правне помоћи јесте обавештавање и достава докумената у иностранству са циљем обавештавања пореских обвезника о постојању пореско-правних аката у најкраћем року, чиме се избегава примена других принудних механизма пореских органа.

Глава четврта носи назив "Инструменти узајамне правне помоћи у пореским стварима и рад међународних организација у области пореске сарадње" (стр. 146-220). Традиционално, међународна пореска сарадња уређивана је билатералним споразумима али данас, по тврђењу кандидата, само мултилатерални инструменти који стварају основу за јединствен режим свих земаља о пореској сарадњи би имали капацитет да створе услове за прави развој узајамне правне помоћи. Најпре се даје увид у настанак Мултилатералне конвенције о узајамној правној помоћи у пореским стварима, коју су 1988. године усвојили ОЕЦД и Савет Европе и њену каснију измену Протоколом из 2010. године, која је омогућила приступ свим заинтересованим земљама. Она предвиђа примену раније наведених мера узајамне правне помоћи, прописује услове за одвијање процеса пореске сарадње, садржи нове стандарде у размени информација. Не ограничавајући примену других уговора о узајамној правној помоћи у пореским стварима између земаља уговорница, карактеристично је за земље чланице ЕУ да могу примењивати правила Конвенције само у случајевима када право ЕУ прописује нижи степен сарадње у односу на Конвенцију. Имајући у виду различите националне регулативе и административни капацитет пореских органа, Конвенција оставља могућност земљама да стављају одређене резерве приликом њеног прихватања и ратификације или касније. Кандидат истиче да је Конвенцији приступило преко 70 земаља и територија и да она замењује преко 1800 билатералних уговора. Ипак, у данашњим условима, најзаступљенији су билатерални уговори о избегавању двоструког опорезивања дохотка и имовине који садрже и одредбе о пореској сарадњи и размени информација. У циљу олакшавања склапања пореских уговора, ОЕЦД и УН су развиле сопствене моделе конвенција о избегавању двоструког опорезивања, чија правила одражавају најбољу праксу. Приступајући анализи Модел конвенције ОЕЦД о избегавању двоструког опорезивања дохотка и имовине, кандидат је значајан простор посветио члану 26. који прописује размену информација и члану 27. који прописује наплату пореза других земаља. Он указује да је садржина члана 26. мењана, од њеног усвајања 1963. године, у погледу персоналног и предметног обухвата, прецизирањем ситуација у којима је могућа размена информација (од стандарда "потребних" до стандарда "предвидиво значајних" информација), предвиђањем и групних захтева (изменама из 2012. године), прецизирањем рокова за размену информација.

Измењени члан 26. Модел конвенције ОЕЦД омогућује проширену употребу добијених информација и у друге сврхе. Кандидат указује на потенцијалну опасност оваквог решења које смањује правну сигурност и приватност пореских обвезника, иако је обавезан услов сагласност обеју земаља о алтернативној употреби пореских чињеница. Члан 26. прописује и основе за неприхватање размене информација али изменама из 2005. године додата су два нова става којима се уграђују стандарди о непостојању домаћег интереса и укидању банкарске тајности.

Кандидат у наставку анализира садржину члана 27. Модел конвенције ОЕЦД о наплати пореза и обезбеђењу наплате пореза у другим земљама уговорницама закључујући да су ове мере сложеније природе у односу на размену информација и да захтевају већи ниво сарадње између земаља. Њихово ефикасно спровођење условљено је закључењем посебног споразума о наплати пореза што је разлог да земље не укључују члан о наплати пореза друге земље уговорнице у свим њиховим пореским уговорима. Кандидат своју пажњу даље усмерава на анализу Модел конвенције УН о избегавању двоструког опорезивања између развијених земаља и земаља у развоју, задржавајући се на разликама у односу на Модел конвенцију ОЕЦД. Модел конвенција УН изричито наводи да се размена информација користи у циљу "спречавања преваре и евазије" да би се изменама из 2011. године ова сврха прецизирала да "земље уговорнице размењују информације корисне у процесу спречавања пореског планирања и пореске утаје одређених пореза". У том смислу, кандидат сматра да је предност овог документа због наведене формулације која обухвата оба феномена избегавања плаћања пореза, а што може бити посебно корисно за земље у развоју. Кандидат је у наставку дао кратак приказ разлика у раду између ОЕЦД и УН наглашавајући да ОЕЦД даје првенствено право опорезивања земљи резидентства а Комитет експерата УН више подржава опорезивање у земљи извора. У циљу изналагања решења за ефикасније сузбијање међународне пореске евазије и јачање међународне пореске сарадње, кандидат сматра да актуелни режим уговарања узајамне правне помоћи у пореским стварима штити интересе развијених земаља и даје предност примени начела резидентства у опорезивању. По његовом мишљењу, било би неопходно формирање светске пореске организације у којој би земље на равноправној основи могле да заштите своје интересе у пореским стварима, али, како он каже "свет још није спреман за такву реформу".

Даљи предмет анализе у раду је Модел споразума ОЕЦД о размени информација у пореским стварима настао као резултат рада ове међународне организације на сузбијању штетне пореске конкуренције. То је посебан међунароноправни инструмент који регулише само размену информација у пореским стварима ради сузбијања пореске утаје и служи као основа за склапање билатералних и мултилатералних споразума о размени информација са пореским рајевима. Кандидат детаљно анализира садржину одредби овог Модел споразума указивањем посебно на одређене новине у међународној размени пореских информација. Прво, омогућена је размена информација без обзира да ли је конкретни предмет кривично дело по праву земље примаоца захтева; друго, непостојање домаћег интереса не може бити основ за одбијање размене информација и треће, укидање банкарске тајне.

Посебан део излагања у оквиру ове главе посвећен је примени две унилатералне иницијативе (америчка и швајцарска) у области узајамне правне помоћи у пореским

стварима које имају шири међународни значај. Спорост у одвијању овог процеса на међународном плану као и заштита националних фискалних интереса подстакли су САД и Швајцарску да сопственим регулативама покушају да отклоне неке недостатке у међународној пореској сарадњи. Усвајањем закона FATCA (Foreign Account Tax Compliance) 2010. године САД чине преседан у међународном јавном праву прописујући обавезу свих страних финансијских институција да директно обавештавају Службу унутрашњих прихода о стању на финансијским рачунима америчких држављана, потписивањем одговарајућег споразума о сарадњи. Екстратериторијална примена америчког пореског права указује на један друкчији смер решавања проблема међународне пореске евазије, што је САД и могуће као економски и политички најугицајнијој држави света. Ради се о много амбициознијем закону од европске Директиве о опорезивању прихода од штедње из 2003. године, која се односи само на банкарске депозите и улагања у виду камата и примењује само на европске земље, а не на цео свет. Непоступање по одредбама FATCA (Закон о извршењу обавеза са рачуна страних финансијских институција) санкционише се порезом по одбитку од 30% на све исплате из САД страним финансијским институцијама. Кандидат у наставку објашњава зашто FATCA није добро решење као унилатерална иницијатива и за стране финансијске институције и за америчку државу и помало иронично се пита да ли би САД требало да преиспитају опорезивање по принципу држављанства и да ли би коначно прихватили принцип резидентства, као основни принцип утврђивања пореских обавеза физичких лица. Отпор финансијских институција утицао је на промену приступа од законског режима ка склапању међувладиних споразума између Министарства финансија САД и министара финансија пет европских развијених земаља (познати као IGA споразуми). САД су развиле две врсте међудржавних споразума за имплементацију FATCA. По првој верзији споразума, надлежни органи друге земље аутоматски размењују информације са америчком пореском администрацијом (које су им доставиле финансијске институције), а по другој верзији споразума, стране финансијске институције директно шаљу информације Служби унутрашњих прихода, а да то не представља кршење националних правних прописа друге државе уговорнице. Кандидат истиче да ова регулатива отворено штити америчке пореске интересе. Чак и у споразумима о реципрочној аутоматској размени информација САД не одустаје од привилегованог положаја. Друге земље треба да обезбеде информације о салду рачуна америчких држављана и свих прихода које су остварили преко финансијских рачуна, док САД имају обавезу само да обезбеде информације о каматама и дивидендама које су страни порески обвезници остварили у САД и немају такву обавезу у односу на обавештавање о салду рачуна резидената других земаља чланица.

Другу унилатералну иницијативу предузела је Швајцарска са циљем да сачува банкарску тајност и интегритет свог финансијског система и да заустави аутоматску размену информација у ЕУ. Ради се о тзв. Рубик споразумима које би Швајцарска закључила са појединим државама на основу којих би швајцарске финансијске институције наплаћивале порез по одбитку резидената земаља уговорница који имају финансијске рачуне у Швајцарској а друге земље уговорнице добијају износ наплаћених пореза у овој земљи без откривања идентитета пореских обвезника. Кандидат уочава да је једна од највећих слабости Рубик споразума изузимање из дефиниције финансијских институција фондација и трустова, облика организација које се врло често користе за избегавање плаћања пореза. По мишљењу кандидата, предност Рубик споразума је што

омогућују резидентним земљама да добију наплаћене порезе без додатних трошкова. Указујући на проблеме у практичној примени оваквог вида међународне пореске сарадње, кандидат износи доста смелу и радикалну идеју о стварању инструмента који спаја пропорционални порез по одбитку на све категорије прихода и аутоматску размену информација, али истовремено, свестан је чињенице да је такав режим најскупља алтернатива и да је његова примена најтежа.

У последњем делу ове Главе, кандидат објашњава рад Глобалног форума о транспарентности и размени информација у пореским стварима (формиран 2001. године у оквиру ОЕЦД а реформисан 2011. године) као важне међународне организације која промовише опште прихваћене пореске стандарде (транспарентност, размену информација на захтев а од 2013. године и аутоматску размену информација у пореским стварима). Глобални форум је овлашћен од стране земаља чланица да изврши рецензију примене стандарда о транспарентности и размени информација на захтев. Ова контрола се одвија у две фазе. У првој фази се анализира правни и институционални оквир за размену информација на захтев а у другој фази се испитује примена размене информација. Након завршетка сваке фазе, израђују се извештаји о рецензији а процедура се завршава давањем финалне оцене о поштовању опште прихваћених пореских стандарда. Глобални форум оцењује: доступност информација, приступ надлежних органа конкретним информацијама и размену истих. Главу четврту кандидат завршава размишљањем о постепеном јачању улоге Глобалног форума у домену узајамне правне помоћи у пореским стварима. Он примећује чињеницу да без обзира на циљ укључивања великог броја земаља различитог нивоа економске развијености, ОЕЦД преко ове организације настоји да наметне интересе својих најзначајнијих чланица у области пореске политике глобално посматрано, што би могло да угрози интересе земаља у развоју.

У Глави петој под називом "Узајамна правна помоћ у пореским стварима у праву ЕУ" (стр. 221-269) кандидат анализира секундарно право ЕУ у домену пореске сарадње земаља чланица: Директиву 2011/16/EU о административној сарадњи у области опорезивања и укидању Директиве 77/799/ЕЕС, Директиву 2010/24/EU о узајамној помоћи у наплати пореза, царина и других дажбина, Директиву 2003/48/ЕС о опорезивању прихода од штедње у облику камата, Уредбу 904/2010 о административној сарадњи у сузбијању превара у области пореза на додату вредност и Уредбу 389/2012 о административној сарадњи у области акциза и укидању Уредбе 2073/2004. Кандидат, међутим, указује да Суд правде ЕУ спроводи негативну хармонизацију пореске сарадње истичући у својим одлукама да земље чланице приликом коришћења мера узајамне правне помоћи у пореским стварима, утврђеним инструментима ЕУ, немају право дискриминације резидената других земаља чланица. Кандидат пажљиво приступа анализи одредби Директиве о административној сарадњи у области опорезивања (из 2011. године) у домену непосредних пореза којима се прописују мере и процедуре по којима се одвија размена предвидиво значајних информација за администраирање и примену прописа земаља чланица ЕУ. Земље чланице почињу од 2015. аутоматски да размењују информације о зарадама, накнадама директора, премијама животног осигурања које нису обухваћене другим директивама, пензијама и прихода од некретнина. У европском праву постоји једна специфичност, наиме, уколико земља чланица уговори ширу аутоматску размену информација са неком земљом, путем билатералног или мултилатералног уговора, мора о томе обавестити Комисију и обезбедити уговорне повластице за све

остале земље чланице. Због закључења FATCA споразума неких чланица ЕУ са САД и спречавања потенцијалних штетних последица по функционисање јединственог тржишта, донета је Директива о измени Директиве о пореској сарадњи која проширује аутоматску размену информација на додатне категорије дохотка. Комисија перманентно ради на развоју узајамне правне помоћи и аутоматској размени информација. Она је 2015. поднела нови предлог о изменама Директиве о административној сарадњи у области опорезивања. Нови предлог прописује аутоматску размену информација повезаних са споразумом о утврђивању цена унапред (*advanced pricing agreement*) и претходним поступцима третмана пореских чињеница (*advanced tax ruling*), зато што овакве праксе индиректно смањују пореску основу у другим земљама чланицама. Оцена је кандидата да Директива о пореској сарадњи прати светске трендове и прописује све доступне мере узајамне правне помоћи али да земље чланице ЕУ по Директиви морају примењивати строжији и захтевнији режим пореске сарадње у односу на друге инструменте узајамне правне помоћи да би институције ЕУ испуниле своје циљеве. Са друге стране, правила о раду националних пореских администрација још нису хармонизована што има негативне последице у виду несразмерно распоређеног терета пореске сарадње између мање и више развијених земаља чланица ЕУ. Важан извор секундарног права у овој области јесте и Директива 2003/48/ЕС о опорезивању прихода од штедње у облику камата, са важношћу од 2005. године. Решење је засновано на аутоматској размени информација, као основном моделу, и транзиционом механизму у виду пореза по одбитку на приходе од штедње за камате исплаћене резидентима друге земље чланице. Директива је у пракси испољила одређене недостатке тако да су измене из 2014. године имале за сврху да попуне те празнине. Пажљиво анализирајући ову Директиву, кандидат указује на њен значај јер је њеном применом први пут заживела идеја о аутоматској размени пореских информација. Он даље примећује да су сви инструменти ЕУ о узајамној правној помоћи израђени на основу истих принципа, а разлике између инструмената су резултат специфичности одређених случајева који су предмет регулација.

Кандидат у наставку констатује да Европски суд правде (ЕСП) својом праксом утиче на узајамну правну помоћ у пореским стварима. У односу на слободу кретања капитала између земаља чланица и њих и трећих земаља, кандидат указује да ЕСП кроз своју јурисдикцију настоји да ту слободу држи у оквирима ЕУ. Он је издвојио неколико случајева. У случају *A* (C-101/05), ЕСП је по први пут утврдио да земље чланице ЕУ могу ограничити кретање капитала из треће земље која није чланица ЕУ због непостојања споразума о узајамној правној помоћи у пореским стварима између одређене земље чланице ЕУ и те треће земље јер би то онемогућавало спречавање пореске утаје. У случају *Haribo* (C-436/08), ЕСП је заузео став да је захтев аустријског права о постојању инструмента о наплати пореза непропорционаалан и да Аустрија треба да укине ову одредбу. Аустријске власти су, наиме, оправдавале дискриминаторне мере за портфолио дивиденде изостанком размене информација у пореским стварима, иако нису прописивале исту обавезу у случају већих инвестиција (изнад 10% у основном капиталу). Тако је у случају *Elisa* (C-451/05) Суд оценио супротном основној слободи кретања капитала одредбу француског права која је ослобођење од пореза на имовину за нерезидентне обвезнике-резиденте друге земље чланице ЕУ условљавала постојањем, посебног споразума о размени пореских података између Француске и те друге земље чланице, истичући да такав споразум није потребан у условима постојања Директиве о административној сарадњи у области опорезивања. Међутим, у случају *Rimbaud* (C-72/09)

ЕСП је прихватио оправдање Француске да је условљавање ослобођења постојањем споразума о размени података у пореским стварима неопходно да би се спречила евазија, а поменута директива се није односила на Лихтенштајн, државу резиденства пореског обвезника у овом случају. Кандидат, на основу наведених случајева закључује да пракса ЕСП може да унапреди узајамну правну помоћ између земаља чланица ЕУ и између њих и трећих земаља. Негативна хармонизација у области пореске сарадње подстиче треће земље да усвајају инструменте о узајамној правној помоћи са земљама чланицама ЕУ како би избегле дискриминаторни третман, а с друге стране, подстиче земље чланице да ефикасније користе инструменте ЕУ о узајамној правној помоћи. Завршавајући излагања у Глави петој, кандидат указује на значај програма FISCALIS у унапређењу узајамне правне помоћи у пореским стварима оцењујући његову улогу у олакшавању пореске сарадње између земаља чланица. Са друге стране, правила Уредбе о утврђивању програма FISCALIS 2020 су превише општа и остављају велики простор Комисији и посебном Комитету да дискреционо распоређују средства овог програма.

Глава шеста носи назив "Узајамна правна помоћ у пореским стварима у одабраним земљама (стр. 270-328). Упоредно-правни преглед решења о узајамној правној помоћи у пореским стварима, кандидат даје кроз сагледавање правног режима о овој материји у земљама чланицама Г8 форума, Швајцарској и Кајманским острвима, као најзначајнијим представницима пореских рајева и офшор финансијских центара. Приказ актуелног стања заснива се на коришћеним Извештајима о извршеним ревизијама Глобалног форума о транспарентности и размени информација у пореске сврхе као и националним извештајима са међународних конференција (које су организовале IFA i EATLP). Кандидат истиче да Велика Британија не само што прати него и иницира трендове у области пореске сарадње. Позитивна чињеница је та што порески органи и даље раде на побољшању мреже инструмената узајамне правне помоћи и пореске сарадње. Велика Британија брзо обавља размену пореских информација и штити пореске обвезнике. Са друге стране, негативна појава је прикупљање информација о пореским обвезницима нелегалним средствима. Са истим проблемом суочиле су се још неке европске државе. У италијанској пореској пракси појавила се дилема у погледу употребе нелегално добијених информација у пореским стварима. О том питању се изјаснио италијански Врховни суд који не дозвољава коришћење нелегално добијених информација у поступку утврђивања пореза. Становиште суда је да се начело легалности не примењује само на пренос информација него и у поступку прикупљања тих информација. Интересантна је ситуација у Јапану који је, по наводима кандидата, врло посвећен обављању пореске сарадње са другим земљама. У комплексним случајевима или због хитности одговора, јапански порески службеници некада путују у земље уговорнице да би објаснили садржај захтева о размени информација. По речима кандидата, Канада је земља која има широку мрежу инструмената о узајамној правној помоћи и посвећује озбиљну пажњу међународној пореској сарадњи. Она активно користи размену информација на захтев и аутоматску размену, али занемарује остале мере узајамне правне помоћи. У Канади постоје ограничена права пореских обвезника тако да она не обезбеђују довољну заштиту. Русија примењује различите билатералне и мултилатералне инструменте у области међународне пореске сарадње. Порески органи највише користе размену информација на захтев и у поређењу са другим земљама врло су ефикасни. Порески обвезници немају процесна права у поступку узајамне правне помоћи и додатни проблем је што многи државни органи имају приступ пореским информацијама. САД имају развијену мрежу

инструмената узајамне правне помоћи са разменом информација на захтев и аутоматском разменом, као најбитнијим мерама. Склапањем FATCA споразума, САД су иницирале нови тренд у аутоматској размени информација са финансијских рачуна који постепено постаје глобални стандард. Амерички прописи штите права пореских обвезника али они немају процесна права у поступку узајамне правне помоћи. Француска, исто тако, има развијену мрежу уговора инструмената узајамне правне помоћи. Одредбе о размени информација у многим пореским уговорима нису формулисане према стандардима ОЕЦД, али то није велика препрека због тога што Француска највише размењује информације на основу инструмената ЕУ и активно склапа нове пореске уговоре и протоколе постојећих уговора у циљу побољшања пореске сарадње са другим земљама. Права обвезника су заштићена али они немају активна процесна права у поступку размене информација, осим права на информисање у одређеним случајевима. Швајцарска, по наводима кандидата, има специфичан приступ у домену узајамне правне помоћи у пореским стварима. Након 2009. године, Швајцарска је прихватила стандард ОЕЦД о размени информација али и даље мало користи мере узајамне правне помоћи. Порески обвезници имају велике гаранције за заштиту поверљивости њиховог финансијског пословања. Глобални форум је дао смернице Швајцарској да ограничи права пореских обвезника како би била усклађена са стандардима ове организације. Међутим, овај најпознатији порески рај на свету продужава са радом у области заштите пореских обвезника. Резултат тог рада су Рубик споразуми као комбинација поштовања принципа светског дохотка и заштите поверљивости пореских обвезника у земљи извора. Кајманска острва се као класичан порески рај и аутономна прекоморска територија Велике Британије, од самог почетка иницијативе ОЕЦД, сматрају за кооперативни порески рај. Ова јурисдикција има закључене билатералне уговоре о примени Директиве о опорезивању штедне са свим земљама чланицама ЕУ. Највећи проблем који ограничава помоћ на Кајманским острвима није у мрежи инструмената о узајамној правној помоћи, него у домаћим правилима о надзору, будући да државни органи врше само делимичан надзор над применом прописа о чувању и обезбеђењу података о власништву и пословним књигама. Овај порески рај успешно штити права пореских обвезника.

Анализа целокупног процеса одвијања међународне пореске сарадње у савременим пореским системима не би била комплетна без сагледавања стања у домену признавања и заштите права пореских обвезника у узајамној правној помоћи у пореским стварима. У Глави седмој под називом "Права пореских обвезника у узајамној правној помоћи у пореским стварима" (стр. 329-348), кандидат у почетку излагања констатује да уговори о избегавању двоструког опорезивања и споразуми о размени информација у пореским стварима, као најзаступљенији инструменти узајамне правне помоћи, израђени по модел документима међународних организација, најчешће садрже правила о заштити права пореских обвезника, али да је њихов примарни циљ ефикаснија реализација фискалних интереса држава, што ствара потенцијалне опасности за непоштовање права пореских обвезника. Због осетљивости финансијских и личних података, порески обвезници имају право на приватност и право на поверљивост и тајност података. Порески органи имају већа овлашћења за прикупљање информација о пореским обвезницима у односу на друге државне органе, које морају бити третиране као службена тајна, и могу се користити само

за сврхе одређене пореским прописима. Значај поверљивости размењених информација у узајамној правној помоћи долази до изражаја када друга земља уговорница нема адекватна правила о заштити поверљивости. Кандидат указује и на веће опасности од повреде права пореских обвезника имајући у виду развој информационих технологија и већи обим размене информација. Овај проблем је посебно изражен у области аутоматске размене пореских информација. Кандидат даље истиче да најбитнији међународни инструменти узајамне правне помоћи у пореским стварима садрже одредбе о заштити поверљивости размењених информација. Међутим, земље немају иста национална правила и административне праксе о заштити поверљивости размењених информација, тако да практична вредност ових одредби остаје спорна у пракси. Све земље прописују право о одбијању извршења мера узајамне правне помоћи када би размена информација изазвала откривање пословних, трговачких и професионалних тајни. Кандидат у наставку примећује да је преокрет у заштити поверљивости података о пореским обвезницима настао усвајањем Модел споразума ОЕЦД о размени информација у пореским стварима из 2002. године, који више не предвиђа поверљивост банкарских информација. Швајцарска је једина земља која још увек активно покушава да заштити банкарску тајност. Декларативно признавање фундаменталних права пореских обвезника нема стварни значај уколико земље немају реалну могућност да заштите њихова права. Иако земље међународним уговорима и споразумима гарантују поверљивост размењених података о пореским обвезницима, мали је број оних које обезбеђују експлицитну заштиту пореских обвезника прописивањем права на обавештавање, права на консултације и права на интервенцију у поступку узајамне правне помоћи у пореским стварима. Кандидат види решење овог проблема у усвајању мултилатералног инструмента о правима пореских обвезника у узајамној правној помоћи, најбоље као дела Мултилатералне конвенције, која би на тај начин регулисала све аспекте узајамне правне помоћи, а порески обвезници би добили стварну гаранцију њихових права.

Емпиријски део дисертације изложен је виду резултата студије случаја у Глави осам под називом "Узајамна правна помоћ у пореским стварима у Републици Македонији" (стр. 349-372). Кандидат је анализирао 43 уговора о избегавању двоструког опорезивања дохотка и имовине, Закон о пореском поступку, Мултилатерални уговор о сарадњи и узајамној помоћи у пореским стварима са пореским администрацијама Бугарске, Србије, Босне и Херцеговине и Црне Горе, као и податке добијене од Управе за јавне приходе Републике Македоније о размени информација у периоду 2006-2013. године. За статистичку обраду квантитативних података о размени пореских информација у одабраном периоду кандидат је користио SSPS (Statistical Package for the Social Science) верзија 19.

У закључним разматрањима (стр. 373-400) је, доследно се придржавајући систематизације рада и полазних хипотеза представљених у Уводним разматрањима, аутор изнео резултате својих истраживања, уз предлагање неких решења која би

потенцијално могла да буду корисна за даљи развој и унапређење узајамне правне помоћи у пореским стварима.

2. Оцена докторске дисертације

Актуелност тематике којом се кандидат бави у докторској дисертацији показује се у садашњим условима појачаних међународних активности на плану спречавања међународних пореских превара и унапређењу сарадње националних пореских администрација. Узајамна правна помоћ у пореским стварима добија на значају, како теоријски тако и емпиријски, због погоршаних економских кретања и стања у националним јавним финансијама. Кандидат Александар Јосимовски, ослањајући се на релевантну међународну регулативу о међународној пореској сарадњи и уз примену одговарајућег методолошког приступа, успео је да на систематизован и прегледан начин изложи врло комплексну материју узајамне правне помоћи у пореским стварима.

У домаћој литератури не постоје научна дела монографског карактера посвећена проучавању ове проблематике, тако да је кандидат морао добро и пажљиво да осмисли структуру дисертације посвећујући централно место мерама и инструментима узајамне правне помоћи у пореским стварима.

Кандидат је показао солидно познавање литературе из домена међународног пореског права и пореског права ЕУ као и умешност у одабиру и расветљавању спорних питања у међународној пореској сарадњи уз критички приступ и давање сопствених оцена о узроцима, мерама, инструментима и стању узајамне правне помоћи у одабраним земљама. Посебан квалитет дисертације представља емпиријско истраживање (у виду студије случаја) института узајамне правне помоћи у пореским стварима у праву Републике Македоније.

Резултати научног истраживања кандидата могу бити значајан допринос развоју међународног пореског права. Сазнања до којих је дошао кандидат могу бити од користи, како српским тако и македонским пореским властима, да боље регулишу област узајамне правне помоћи у пореским стварима у циљу заштите националних фискалних интереса угрожених због утицаја глобалне економске кризе и смањења пореских прихода. Приказ актуелног стања у међународној пореској сарадњи може помоћи и стручњацима који се баве међународним пореским правом као и пореским администрацијама и другим државним органима како би побољшали рад у процесу утврђивања и наплате пореза.

Посебна вредност докторске дисертације проистиче из дубљег аналитичког сагледавања предности, недостатака и свих актуелних промена у домену узајамне пореско-правне помоћи, што је аутору омогућило јасно и логичко закључивање о стварним ефектима таквог међународног процеса, који ће се испољити у прикривеној

хармонизацији националних пореских система, будући да државе лакше пристају на међународну пореску сарадњу него на уједначавање националних пореских структура.

3. Предлог за јавну одбрану

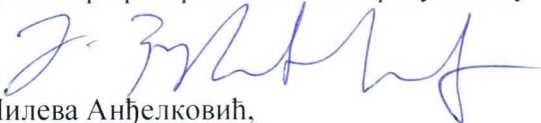
На основу свега наведеног, Комисија је утврдила да докторска дисертација Александра Јосимовског под насловом "Узајамна правна помоћ у пореским стварима", представља његов оригинални и самостални рад, који има значајан допринос дисциплини финансијског права, односно, уже посматрано, међународног пореског права. Отуда, Комисија са задовољством предлаже Наставно-научном већу Правног факултета Универзитета у Нишу да усвоји овај Извештај и одобри јавну одбрану дисертације.

у Нишу, 21. 3. 2016. године

Чланови Комисије:

др Јадранка Ђуровић-Тодоровић,

редовни професор Економског факултета у Нишу



др Милева Анђелковић,

редовни професор Правног факултета у Нишу



др Марина Димитријевић,

ванредни професор Правног факултета у Нишу

