*Ravljen Marko**

UDK: 347.74/.76 (061.1EU)

SIMULACIJA I IZIGRAVANJE ZAKONA (*FRAUS LEGIS*) U PORESKOJ TEORIJI I PRAKSI

REZIME: U radu se analizira razlika između simulacije i izigravanja zakona (*fraus legis*). Prilikom definisanja problema fiktivnog ugovora i problema izigravanja zakona možemo utvrditi, da to nije periferno nego centralno područje građanskog prava i, kako se ispostavilo, u direktnoj je vezi sa suštinom pravnog posla (ugovora) i zloupotrebom autonomije stranaka u stvaranju pravnih transakcija kada su u pitanju zakonski zabranjeni primeri.

Danas se mnoge zabrane nalaze u socijalnim i ekonomsko-politički motivisanim zakonima, iz oblasti radnog, konkurencijskog, poreskog, korporacijskog, bankarskog prava i drugih oblasti prava, čije zakonske prepreke neke stranke žele da spreče stvaranjem transakcija usmerenih na simulaciju ili zaobilaženje zakona. U tom smislu autor, analizira pravno-teorijsku osnovu ovih dvaju pravnih fenomena tj. simulaciju i izigravanje zakona i u nastavku daje objašnjenja praktičnih slučajeva kršenja i zaobilaženja poreskih propisa u slovenačkoj praksi.

Ključne reči: *fraus legis, izigravanje zakona, simulovani pravni posao, simulacija, izigravanje poreskih zakona.*

1. UVOD

U principu, ugovorne strane mogu slobodno formirati pravne transakcije, uzimajući u obzir pravni okvir predviđen nacionalnim zakonodavstvom. Posebno, kada se ocenjuje ponašanje ugovorne strane u pravnom prometu, važno je ali nije lako identifikovati znakove karakteristične za otkrivanje simuliranog (fiktivnog) ugovora i sa njim uporedivog izigravanja zakona (*fraus*

* Doktor pravnih nauka (Pravni fakultet Univeziteta u Mariboru), zaposlen kao visoki finansijski inspektor u Specijalnoj finansijskoj službi (Posebni finančni urad - PFU) slovenačke poreske uprave (Finančna uprava Republike Slovenije - FURS), e-mail: markoravljen@hotmail.com

59 str.

legis). Prilikom definisanja problema fiktivnog ugovora i problema izigravanja zakona možemo utvrditi, da to nije periferno već centralno područje građanskog prava, i, kako se ispostavilo, u direktnoj vezi sa suštinom pravnog posla (ugovora) i zloupotrebom autonomije stranaka u stvaranju pravnih transakcija kada su u pitanju zakonski zabranjeni primeri.

2. SIMULOVANI PRAVNI POSAO U PORESKOM PRAVU

Simulovani pravni posao je transakcija u kojoj je izjava data drugoj ugovornoj strani sporazumno, odnosno uz saglasnost adresata, da se ono što je navedeno, ne primenjuje i da nije valjano. Kod simuliranog ugovora zapravo postoji kontradikcija između onoga što se može identifikovati iz transakcije i između onoga što se zaista dogodilo. Protivrečnost između dokumentarnih dokaza s jedne strane i realnosti koja je s druge strane zapravo prepoznata, predstavlja osnovni kamen temeljac simulirane transakcije. Izjava ne odgovara stvarnim događajima. Simulovani ugovori označeni su kao pravne transakcije koje ugovorne strane ne smatraju ozbiljnima i koje ne izvršavaju. Po pravilu, one stvarno sakriju pravi posao koji ugovarači žele. Zajednički kriterijum je (ne)ozbiljnost poslovne volje. Po pravilu, oni stvarno sakriju pravi posao koji žele. U upravnom postupku državnog organa (na primer, u postupku oporezivanja ili dodeljivanju subvencija od strane države) simulovana transakcija je irelevantna (zanemarena), dok je za odluku državnog organa uvek odlučujući prikriveni posao (tj. disimulovani pravni posao).

U poreskom pravu nije reč o razlikovanju između naizgled i zaista željene poslovne volje, već razlikovanje između fiktivnog i stvarnog ekonomskog rezultata.[1] Budući da simulirane transakcije i simulirane prakse ne proizvode bilo koji ekonomski ili stvarni efekat, one su beznačajne za poreske svrhe.[2] Ako je druga transakcija skrivena kroz simuliranu transakciju, takva prikrivena transakcija (disimulovani pravni posao) je važna za oporezivanje. Ovo takođe odgovara civilnom pravu, jer poresko i građansko pravo ne želi da se „bavi" sa ljušturom (tj. sa nečim bez sadržaja).[3]

[1] Lang, J., (2010). § 5 Rechtsanwendung in Steuerrecht u: Klaus Tipke, et al. (urednik), Steuerrecht, 20. potpuno revidirano izdanje, Minhen Verlag C.H. Beck, str. 160-161.

[2] Hahn, H., (2000). Das Scheingeschäft im steuerrechtlichen Sinne, Zur Dogmatik des § 41 Abs. 2 AO. *Deutsche Steuer-Zeitung (DStZ)* 88 (12), str. 433; Heuermann, B., (2007). Simulation im Steuer- und Zivilrecht. *Der Betrieb* 60 (8), str. 416; Lang, J. op. cit. str. 160.

[3] Lang, J., op. cit. str. 160.

60 str.

Budući da poreski zakon samo želi da uhvati konkretne ekonomske činjenice, primena poreskog prava često se razlikuje od građanskog prava.[4] U pogledu pristupa simulaciji neophodno je razlikovati različite sadržaje koncepta građanskog prava, tj. ekonomski rezultat nije poželjan i stoga nije postignut, i koncept poreskog prava, odnosno odstupanja od onoga što je ekonomski poželjno od onoga što je poželjno u građanskom pravu. Simulovani pravni posao u poreskom pravu nije definisan razlikom između deklarisanog i željenog, kao što proizlazi iz definicije građanskog prava, nego putem (neadekvatne) namerno uzrokovane razlike između spoljne forme i ekonomskog sadržaja.[5] Pravni posao, koji je orijentisan isključivo na ispunjavanje formalnih uslova, ali ne na minimalnom stvarnom (tj. ekonomskom) uspehu, jeste kao prazan rukav.[6] S druge strane, simulovani pravni posao se ne pojavljuje „ako ugovarači stvarno žele posao, ali oni pogrešno klasifikuju željene pravne posledice".[7] Takođe, neka pravna transakcija nije identifikovana kao lažna samo zato što su ugovarači odabrali atipičan oblik posla.

Simulovani ugovor nema uticaja na oporezivanje, jer je samo stvarno željena pravna transakcija osnova za oporezivanje, čak i ako je prikrivena iza lažne transakcije.[8] U nemačkom poreskom zakonu (*Abgabenordnung - AO*) drugi paragraf člana 41 govori o simulovanoj transakciji (*Scheingeschäft*). Pomenuta odredba u prvoj rečenici kaže da je ona za oporezivanje irelevantna, dok se u drugoj rečenici navodi da je za oporezivanje prikriveni posao koji je sakriven simulovanom transakcijom (*verdecktes Rechtsgeschäft*) disimulovani pravni posao. U suštini, fiskalne definicije fiktivnih transakcija u drugim evropskim zemljama su slične prethodno predstavljenom nemačkom pravnom tekstu (npr. u Sloveniji u trećem stavu člana 74 ZDavP-2[9] i u Austriji u prvom stavu § 23 BAO[10]).

[4] Trüter, S., (1987). Steuerlich motivierte Scheingeschäfte – Ihre Behandlung in Zivilrecht, Hamburg, Universität Hamburg, str. 81.

[5] Hahn, H. op. cit. str. 433.

[6] Trüter, S. op. cit. str. 49.

[7] Larenz, K. et al. (2004). Allgemainer Teil des Bürgerlichen Rechts, Minhen, Verlag C.H. Beck, str. 648.

[8] Linn, A., (2007). Missbrauchverhinderungsnormen und Standortwahl, Visbaden, Deutscher Universitäts-Verlag, str. 37-38.

[9] Zakon o davčnem postopku.

[10] *Bundesabgabenordnung*.

61 str.

3. IZIGRAVANJA ZAKONA U PORESKOM PRAVU

Nasuprot tome, izigravanje zakona se definiše kao ponašanje koje nije usmereno protiv strogog značenja zakona (tj. prema „pismu" zakona), već krši njegov smisao i svrhu, tj. šta je zakonodavac zapravo želeo da „kaže", ali je bio neuspešan sa pravnom formulacijom u pravnoj normi. Mnogi oblici transakcija izigravanja zakona, poznati u različitim poljima prava, daju ponavljajuće verzije strategija kako bi se zaobišao zakon. U slučaju izigravanja zakona, zakon se ne krši u njegovom tekstu, ali se njegov sadržaj (*sententia*) i volja zakonodavca (*voluntas*) sigurno izigravaju i zaobilaze. Izigravanje zakona se stoga mora striktno razlikovati od simulacije, iako obe prakse imaju u suštini iste efekte.

Primer izigravanja zakona je prisutan ako neko, biranjem određenog oblika transakcije, želi postići nezakonit rezultat, dok se istovremeno pazi da ne dođe u sukob sa doslovnim značenjem norme koja ne dozvoljava takav uspeh. Ako ugovor ne krši doslovno tumačenje zakonske zabrane iz datog zakona, ali je konstatovano da postiže rezultat, koji je u suprotnosti sa svrhom pravne norme, u tom slučaju možemo govoriti o transakciji izigravanja zakona.[11] Izigravanje zakona je stoga definisano kao ponašanje koje nije usmereno protiv strogog značenja, već krši njegov smisao i svrhu. Ovaj stav, prema kojem se zakonska zabrana i izigravanje zakona razlikuju jedni od drugih, već je bio formulisan u rimskom pravu.[12] U nemačkoj pravnoj literaturi[13] transakcije izigravanja zakona (*Umgehungsgeschäfte*) se takođe nazivaju „obučeni poslovi" (*verkleidete Geschäfte*), „prikriveni poslovi" (*verschleierte Geschäfte*) i „skrivene staze života" (*Schleichwege des Lebens*).

Danas se mnoge zabrane nalaze u socijalnim i ekonomsko-politički motivisanim zakonima iz oblasti radnog, konkurencijskog, poreskog, korporacijskog, bankarskog prava i drugih oblasti prava. Izigravanje zakona uključuje stvaranje transakcija kako bi se postigla poreska prednost ili smanjenje poreske obaveze na način koji nije namenjen poreskim svrhama. To je neprihvatljiva manipulacija zakonom, što nije jednako legitimnom poreskom planiranju.

[11] Armbrüster, C., (2006). § 134 Gesetzliches Verbot u: Franz Jürgen Säcker, et al. (urednik), Münchener Kommentar zum Bürgerlichen Gesetzbuch, 5. izdanje, Minhen, Verlag C.H. Beck, str. 1571; Rüßmann, H. (2006). Bürgerliches Vermögensrecht, Saarbrucken/Homburg, Universität des Saarlandes, str. 223.

[12] Armbrüster, C. op. cit. str. 1572.

[13] Sieker, S., (2001). Umgehungsgeschäfte: typische Strukturen und Mechanismen ihrer Bekämpfung, Tubingen, Mohr Siebeck, str. 104; Benecke, M., (2004). Gesetzesumgehung im Zivilrecht: Lehre und praktischer Fall im allgemeinen und Internationalen Privatrecht, Tubingen, Mohr Siebeck, str. 134.

Može se primetiti da autori nemačkog poreskog zakona koriste različite prideve i primedbe na problem transakcija izigravanja zakona.[14] Pravni teoretičari navode da se odredba § 42 AO bavi „jednim od najneobičnijih i čudnih oblika na ivici poreskog zakona, odnosno izigravanjem poreskog zakona" i opisuju ga kao „gumena zakonska odredba protiv poreskih zloupotreba", dok definiše pojam izigravanje poreskog zakona (*Steuerumgehung*) kao „sekularni i globalni problem". Istorijski gledano, nemačka odredba o sprečavanju izigravanja poreskog zakona datira iz 1919. godine, kada je uvedena odredba § 5 RAO (*Reichsabgabenordnung*), a kasnije je zamenjena sa § 10 RAO (1931) i § 6 StAnpG (*Steueranpassungsgesetz*, 1934).

Slovenija, kao zemlja tzv. kontinentalnog prava, u svojoj borbi protiv izigravanja poreskih zakona, s jedne strane usvojila je posebna pravila (*Special anti-avoidance rules – SAARs*),[15] dok je s druge strane još veći naglasak dat četvrtom paragrafu člana 74 ZDavP-2, koji predstavlja istinsko opšte pravilo protiv izigravanja zakona za poreske svrhe (*General anti-avoidance rules – GAAR*). Mera protiv izigravanja zakona uvedena je u slovenačkom poreskom zakonu u skorije vreme, kada je slovenački zakonodavac uveo definiciju da „uz izbegavanje ili zloupotrebu drugih propisa nije moguće izbeći primenu poreskih propisa".[16] Sa stanovišta poređenja između slovenačkog građanskog i poreskog pravnog sistema, činjenica je da opšte pravilo za sprečavanje zaobilaženja zakona sadrži samo poreski zakon. Slovenija – kao i druge zemlje bivše Jugoslavije – nema snažnu tradiciju podučavanja instituta zaobilaženja zakona. U ovom kontekstu, slovenačko građansko pravo koristi pojam *fraus legis* (poznat i kao *in fraudem legis agere*) samo kao teorijsku tačku, te stoga stranke u građanskim sporovima retko koriste ovaj priznati pravni institut. Izigravanje zakona (*fraus legis*) nije predmet definisanja obligacionih, radnih, korporativnih i drugih pravnih oblasti, ali njegova incidenca proizlazi

[14] Böckli, P., (1990). Steuerumgehung: Qualifikation gegenläufiger Rechtsgeschäfte und normative Gegenprobe u: Ernst Höhn, et al. (urednik), Steuerrecht in Rechtsstaat, Festschrift für Francis Cagianut zum 65. Geburtstag, Bern – Štutgart, Verlag Paul Haupt AG, str. 289; Fischer, P., (1996). Die Umgehung des Steuergesetzes – Zu den Bedindungen einer Gewährung der Steuerrechtsordnung „aus eigener Kraft". *Der Betrieb* 49 (13), str. 644; Linn, A. op. cit. str. 36.

[15] Specifične mere protiv izigravanja zakona uvedene su samo u manjoj meri, koje su najočiglednije u vidu mera u oblasti transfernih cena, tzv. tanke kapitalizacije (*thin capitalisation*) i borbe protiv poreskih rajeva. Međutim, Slovenija nema tzv. pravilo CFC (*Controlled Foreign Companies rules*) ni tzv. izlazni porez (*exit tax*) na prenos sedišta kompanije ili prebivališta fizičkog lica u neku drugu zemlju.

[16] Odredba o izigravanju zakona uvedena je u slovenačko poresko zakonodavstvo 1. januara 2005. godine u šestom stavu Zakona o poreskom postupku (ZDavP-1). Ista formulacija je danas definisana u četvrtom paragrafu člana 74 ZDavP-2, koji je na snazi od 1.1.2007.

63 str.

iz stručne literature i indirektno se koristi, u odnosu na literaturu, u sudskoj praksi slovenačkih sudova. Kao što je već pomenuto, zakonodavni prodor je postignut u poreskom zakonu kada je slovenački parlament pre 13 godina predstavio definiciju opšteg pravila protiv izigravanja zakona (ZDavP-1).

4. RAZGRANIČENJE IZMEĐU SIMULACIJE I IZIGRAVANJA ZAKONA U PRAVNOJ TEORIJI

Analiza literature pokazuje da izigravanje zakona (*fraus legis*) sigurno nije simulacija. Transakcija izigravanja zakona je stvarno poželjna, jer to je jedini način da stranke postignu željene posledice.[17] U svakom slučaju, učesnici, kao korisnici građanskog prava nisu obavezni da biraju jednostavan i najkraći način da ostvare svoje ciljeve. Međutim, čak i pri izboru dugotrajne i kroz mnogo koraka stvorene pravne strukture, valjanost ove transakcije ne može biti uskraćena, osim ako postoji kršenje zakonskih odredaba.[18] Pretpostavka identifikacije postojanja transakcije izigravanja zakona jeste da je takva složena transakcija zapravo bila implementirana.

Razlika između ove dve transakcije jeste u tome da u slučaju izigravanja zakona učesnici žele – pod bilo kojim uslovima, tj. protiv duha zakona – postići svrhu koja je zabranjena zakonom, dok u slučaju simulacije oni ne žele da realizuju transakciju. U slučaju izigravanja zakona učesnici biraju takav oblik ugovora, koji se zasniva na drugačiji, ali vrlo slični način pravnom putu, što je zakonodavac imao na umu. Transakcija izigravanja zakona može se definisati kao situacija u kojoj strane pokušavaju izbeći pravne prepreke, zabrane ili opterećenja, tako da žele postići isti pravni ili ekonomski uspeh putem korišćenja drugih pravnih oblika. Nasuprot tome, prilikom sklapanja simulirane transakcije, izvođači su svesni da deluju samo deklarativno, dok se izvršenje pravne transakcije uopšte ne odvija (apsolutna simulacija) nego se javlja sasvim druga transakcija, koja bi ostala prikrivena trećim stranama (relativna simulacija).

[17] Trüter, S. op. cit. str. 74; Kramer, E. A., (2006). § 117 Scheingeschäft u: Franz Jürgen Säcker, et al. (urednik), Münchener Kommentar zum Bürgerlichen Gesetzbuch, 5. izdanje, Minhen, Verlag C.H. Beck, str. 1319; Römer, G., (1955). Gesetzesumgehung im deutschen Internationalen Privatrecht, Berlin, Walter de Gruyter, str. 22-23.

[18] Trüter, S. op. cit. str. 74.

5. IDENTIFIKOVANJE TRANSAKCIJA IZIGRAVANJA ZAKONA U PORESKOJ PRAKSI AUTORA

Postoje specifične i značajne razlike između izigravanja zakona i simulacije, koje se moraju uzeti u obzir prilikom analize sadržaja svake analizirane transakcije. Treba napomenuti da transakcija izigravanja zakona ne predstavlja lažnu transakciju, već je – slično kao fiducijarna transakcija – stvarno poželjna, jer je samo na taj način moguće dostići željene posledice. Stoga je neophodno jasno razlikovanje i razgraničenje između oba oblika, ali treba napomenuti da uprkos pomenutoj teorijskoj razgraničenosti u praksi postoje problemi prepoznavanja ovih transakcija i njihovog razgraničenja, što će biti očigledno u dva sledeća slučaja.

Prvi primer se odnosi na primer slovenačke kompanije (A) koja je u 2009-oj godini izgradila dve kuće u nizu. Menadžer i 100% vlasnik kompanije je osoba B. Kao kupac ovih kuća u nizu, pojavljuje se njegova 80-godišnja tašta (C) koja je platila po jedinici, sa obimnim popustom na količinu 120.000 evra, plus 8,5% PDV, što iznosi 10.200 evra po jedinici. U postupku poreske inspekcije utvrđeno je da su troškovi izgradnje po jedinici iznosili 130.000 evra. U sledećoj fazi, osoba C je donirala nepokretnu imovinu ćerki D, odnosno supruzi direktora, putem ugovora o poklonu sa navedenom vrednošću od 300.000 evra ili 150.000 evra po jedinici. Pošto je ovo prvi nasledni red za koji poresko pravo utvrđuje poresku stopu od 0%, isplata poreza na nasleđe je izostavljena. U poreskom postupku za procenu poreza na nasleđe i poklone, osoba D je prijavila vrednost primljenog poklona u iznosu od 300.000 evra, tj. 150.000 evra po jedinici. U sledećoj fazi, D je odmah prodala obe jedinice na tržištu po prodajnoj ceni od 153.000 evra po jedinici.

U procesu fiskalnog nadzora se postavilo pitanje koji zakon treba uzeti u obzir. Dilema je da li treba oporezovati pravno lice i odabrati odredbe slovenačkog Zakona o porezu na dobit pravnih lica[19] ili fizičko lice i tako odabrati odredbe Zakona o porezu na dohodak fizičkih lica[20]. Iz opisanog primera je evidentno da tržišna vrednost individualne nekretnine, odnosno vrednost koju tržište „priznaje" iznosi 153.000 evra, što predstavlja bruto prodajnu cenu pojedinačne imovine tj. 150.000 EUR + 2% poreza na promet sa nekretninama. Istovremeno se može utvrditi, da kompanija A nije pokrila troškove izgradnje nekretnine jer je postigla negativnu razliku, tj. gubitak u ukupnom iznosu od 10.000 evra po jedinici, kao razliku između troškova proizvodnje od 130.000

[19] Zakon o davku od dohodkov pravnih oseb – ZDDPO-2

[20] Zakon o dohodnini – ZDoh-2

evra i prodajne cene imovine u iznosu od 120.000 evra. U ovom slučaju se postavlja pitanje da li dat oblik pravne transakcije u stvari odgovara sadržaju.

U drugom slučaju, kompanija AA je na dan 31.8.2013. godine raskinula radni odnos sa 20 zaposlenih, koji su obavljali vodeće poslove u preduzeću i imali individualne ugovore sa kompanijom. U isto vreme su menadžeri zaključili nove ugovore o zapošljavanju od 1.9.2013. godine sa stranom kompanijom AC sa ostrva Džerzi, koja je direktno zavisna od strane holding kompanije AB, koja posredno poseduje i slovenačku kompaniju AA. Direktorica kompanije AA je objasnila da je način, na koji su menadžeri bili zaposleni u kompaniji AC sa ostrva Džerzi, tipičan za organizacioni metod regrutovanja osoblja AB grupe. U prilog tome da su svi vodeći zaposlenici, osim direktora AA bili zaposleni preko sestrinske firme sa ostrva Džerzi AC. Takođe su bili sklopljeni ugovori između AA i AC kompanije za iznajmljivanje poslovnih prostora i drugih poslovnih sredstava, kao što su automobili, telefoni, kompjuteri sl. koje je koristilo 20 menadžera i pre 1.9.2013. Na toj osnovi, kompanija AA je ostvarila prihode od iznajmljivanja poslovnog prostora i ostale poslovne imovine, a sa druge strane kompanija AC je izdala račune za usluge pružene na osnovu sklopljenog tzv. „ugovora o uslugama".[21] Poreski organ je obavio saslušanje menadžera, koji su inače bili od 1.9.2013. godine formalno zaposleni u sestrinskoj kompaniji u Džerziju. Na taj način je utvrđeno da i bivši zaposleni obavljaju iste zadatke i nakon tog graničnog datuma, ali u širem kontekstu, koji uključuje i rad za druge kompanije unutar inostranog koncerna AB, u istim kancelarijama sa istim nadležnostima, sa istim kontaktnim brojevima, sa istim osnovnim sredstvima, ali sa zvanično zaključenim ugovorima o zapošljavanju sa inostranom kompanijom sa ostrva Džerzi, koji se smatra poreskim rajem. Stoga je poreski organ pokrenuo poreski postupak sa namerom da utvrdi da li tzv. politika „upravljanja radničkim bazenom" (*pool management*) AB grupe za zapošljavanje menadžera iz zavisnih kompanija, ne samo slovenačke, u svojoj filijali na ostrvu Džerzi zaista predstavlja čistu poslovnu aktivnost ili je jedini ili glavni razlog za formiranje „upravljanja radničkim bazenom" na tom ostrvu na ivici Evrope u „poreskoj optimizaciji", odnosno za grupu povoljne poreske posledice povlačenja platnih listova slovenačkih menadžera, koji su faktički radili na istom poslu u istim kancelarijama, iz slovenačkog poreskog sistema u gotovo bezporezni sistem Džerzija. Na to pitanje je poreski organ takođe dobio odgovor

[21] U tzv. „ugovoru o uslugama" napisano je da će AC pružiti sledeće usluge kompaniji AA: konsultantske i pomoćne usluge u smislu upravljanja, uspostavljanja i održavanja računovodstvenog i administrativnog sistema, implementacije funkcije upravljanja ljudskim resursima; istraživanje tržišta i pomoć u izradi marketinških planova i programa; koordiniranje i savetovanje o poreskim pitanjima; organizacione, administrativne i usluge podrške; usluge istraživanja i razvoja; usluge upravljanja rizicima, usluge vezane za procese nabavke itd.

od generalnog direktora stranog holdinga AB, koji se između ostalog pozvao na „veću ugovornu slobodu i smanjenje rizika političkog i ekonomskog pritiska", što se može postići samo uz uključivanje kompanije sa ostrva Džerzi. Prema nalazima poreskog organa, ni AA niti AB nisu dostavili nikakve dokaze ili dali konkretan odgovor na pitanje postavljeno o postojanju poslovnih, tj. neporeskih razloga za učešće kompanije iz poreskog raja.[22]

U oba slučaja postavljeno je pitanje da li je to slučaj normalnog ugovornog odnosa, koji bi se formirao između nepovezanih strana ili je to slučaj simulacije ili izigravanja zakona (*fraus legis*). Odgovor na prvo pitanje je prilično jednostavan, a odgovor na drugo pitanje zahteva pravno znanje.

U prvom primeru, kompanija A je kao investitor i izvođač radova izgradila dve kuće u nizu. Kao kupac ove dve jedinice, pojavljuje se tašta direktora i vlasnika kompanije – C, koja je kupila jedinice po ceni od 130.200 evra, ili neto ceni od 120.000 evra. Ubrzo nakon toga je osoba C obe nekretnine poklonila svojoj ćerki i u poreskoj prijavi ugovora o poklonu unela vrednost od 150.000 evra po jedinici. U sledećem koraku ih je onda ćerka donatora i supruga direktora – D prodala trećoj strani za bruto prodajnu cenu od 153.000 evra po jedinici. Ćerka nije morala plaćati porez na poklone i nasleđe jer je prvi red nasleđa bez poreza, kao ni porez na kapitalnu dobit zato što nije bilo poreske osnovice od razlike između donacije i vrednosti imovine i konačne prodajne cene, nego samo porez na promet nekretnina i to 2% neto prodajne cene, odnosno porez od nešto više od 3.000 evra po jedinici.

Glavno pitanje u poreskom postupku bilo je da li se transakcija kompanije izvršena sa taštom direktora i vlasnika kompanije može priznati kao transakcija sa tzv. povezanom osobom. Ovaj nalaz je dat u drugoj rečenici trećeg stava člana 16 ZDoh-2, kojim se predviđa da se prethodnik poreskog obveznika ili njegovog supružnika smatra članom porodice, tj. kao povezana osoba. Na osnovu uspešne definicije pravne osnove za postojanje povezanih lica, poreski organ je imao zadatak da utvrdi da li ostvareni profit, koji se realizovao izvan knjigovodstva kompanije A predstavlja: (1) bonitet za B kao zaposlenog u preduzeću A u skladu sa prvim stavom člana 39 ZDoh-2, koristi koje član porodice zaposlenog prima u formi proizvoda, usluga ili druge vrste prednosti smatra se bonitetom zaposlenog, ili (2) tzv. prikrivena isplata

[22] Holding AA i AB takođe nisu odgovorili na dodatno pitanje koje se odnosi na utvrđivanje stvarnog stanja u odnosu na povezanu kompaniju u Džerziju, tj. informaciju o broju i imenima zaposlenih u AC; opis činjenica u vezi sa sedištem te kompanije, kao što su informacije da li je prostor iznajmljen ili u vlasništvu; koja je veličina poslovnog prostora; koliko zaposlenih ima i ako bilo koji od formalnih službenika iz Slovenije stvarno radi u ovim prostorijama; da li je prostor po svojoj izvornoj nameni namenjen za poslovnu upotrebu ili stanovanje.

profita za B kao vlasnika preduzeća A u skladu sa četvrtim stavom člana 90 i drugim stavom člana 91 ZDoh-2, ili (3) prihod kompanije A, prihod koji treba definisati na osnovu opšteg pravila, prema drugom stavu člana 12 ZDDPO-2, poreska osnovica predstavlja višak prihoda nad rashodima i stoga uključiti u bilans uspeha preduzeću A direktno u vezi sa odredbama za sprečavanje izigravanja zakona iz četvrtog stava člana 74 ZDavP-2. U kontekstu tog primera, postavlja se pitanje kako definisati ponašanje poreskog obveznika, čija je očigledna svrha bila ostvarivanje koristi u smislu smanjenja poreske obaveze. Od načina na koji se vršila pravna transakcija, odnosno kada je u neuobičajenu transakciju uključena aktivnost direktorove tašte, čija je očigledna namera bila da proda kuće krajnjim kupcima uz minimalnu poresku obavezu za sve uključene strane u transakciji, postavlja se pitanje da li je reč o simulovanom pravnom poslu ili transakciji izigravanja zakona.

U potrazi za odgovorom, pronađeno je da je to bio slučaj transakcije izigravanja zakona u vidu prodaje imovine krajnjem kupcu zloupotrebom pravila o oporezivanju poklona i nasleđa. Ulaskom tašte i njene ćerke tj. supruge direktora u taj proces prodaje, kompanija A i njen direktor B su stvorili situaciju u kojoj gotovo da nije bilo poreske obaveze za sve uključene osobe. Međutim, poreski organ je shvatio postojanje izigravanja zakona u skladu sa četvrtim paragrafom člana 74 ZDavP-2. Stoga je poreski organ nametnuo kompaniji A poresku obavezu, prema ZDDPO-2, na dobit koja nije bila prikazana u njenim knjigama putem kretanja robe u ruke povezanih lica C i D. Poreska uprava je takođe nametnula obavezu za PDV za razliku između konačne prodajne cene ostvarene u trenutku prodaje krajnjim kupcima i cene koju je ostvarila kompanija A pri prodaji robe osobi C.

U drugom primeru je poreski organ utvrdio da kompanija AA nije dokazala postojanje poslovnih, tj. neporeskih razloga za uključivanje povezane kompanije, inače locirane na ostrvu Džerzi,[23] što osim činjenice da predstavlja

[23] Džerzi je jedno od kanalskih ostrva koje imaju poseban ustavni aranžman sa Ujedinjenim Kraljevstvom (Velike Britanije i Severne Irske). Formalno se ne smatra da je deo niti Velike Britanije ni Ujedinjenog Kraljevstva, ali je podređen samo engleskoj kruni. Nezavisno izabrana zakonodavna skupština ima isključivo pravo u zakonodavnim pitanjima, dok je Ujedinjeno Kraljevstvo odgovorno samo za spoljne poslove. Pošto nije deo Evropske unije (niti kao jednak niti kao pridruženi član) i dobrovoljno usvaja (evropske) direktive samo po svom izboru (npr. tzv. direktiva o kamatama), Džerzi se priznaje kao ostrvo sa posebnim poreskim statusom. U kontekstu ovog nezavisnog statusa, Džerzi ne zaključuje ugovore o izbegavanju dvostrukog oporezivanja (UIDO) sa drugim zemljama. Međunarodni monetarni fond (IMF), Organizacija za ekonomsku saradnju i razvoj (OECD) i neke nevladine organizacije (TJN - *Tax justice network;* FATF - *Financial action task force on money laundry*; ICIJ - *International consortium of investigative journalists*) identifikuju Džerzi kao poreski raj i tzv. ofšor centar (*off-shore centre*).

fiskalno povoljno okruženje, ne predstavlja nikakvu „dodatnu vrednost" za lociranje tzv. *pool managementa*.[24] Poreski organ je utvrdio da poreski obveznik AA nije dokazao da kompanija AC u stvari obavlja bilo koju aktivnost, jer nema administrativno osoblje, bez poslovnog prostora je i ne nosi nikakav sadržaj, te zaključuju da je „prazna kompanija". I AA i AB nisu pokazali poslovne i ekonomski opravdane razloge za zapošljavanje 20 menadžera u kompaniji u poreskom raju. Zapošljavanje 20 menadžera u sestrinskoj kompaniji je bilo čisto formalno, zapravo, isti rad se nastavio i na istoj osnovnoj imovini i u istim prostorijama – rad se izvršavao isključivo u Sloveniji. Poslovni razlog, a to je od suštinskog značaja za opravdanje događaja, jeste samo poreski podsticaj za uštedu poreza, nije bio predstavljen poreskom organu. Stvarni razlog je bio da je AA ili – gledajući širu sliku – AB grupa želela da izbegne plaćanje poreskih obaveza uz uključivanje kompanije AC iz poreskog raja.

U procesu analize problema neplaćanja poreza po odbitku na isplaćene zarade zaposlenih koji su bili zaposleni u preduzeću iz poreskog utočišta, poreski organ je utvrdio da je stvaranje stranog „posrednika" kako bi se izbeglo domaće oporezivanje nelegitimni čin protiv kojeg se bore sve poreske vlasti. Poreske uprave se bore protiv „uključivanja" kompanija iz poreskih rajeva u poslovne tokove domaćih poreskih obveznika tako što ne priznaju postojanje te kompanije iz poreskog raja. U ovom slučaju slovenačka poreska uprava je prepoznala predstavljenu poresku šemu kao izigravanje zakona. Pravni osnov za borbu protiv transakcije izigravanja zakona utvrđen je u četvrtom stavu člana 74 ZDavP-2, koji propisuje da se primenom propisa o oporezivanju ne može izbeći izbegavanje ili zloupotreba drugih propisa. Poreski organ je nedvosmisleno utvrdio da je slovenačka kompanija AA ili AB holding kompanija koja je diktirala tzv. politiku „upravljanja radničkog bazena", *pool management* pokušala izbeći sprovođenje propisa koji propisuju obavezu da plaćaju porez po odbitku za prihode zaposlenih koji nakon njihovog zvaničnog prenosa na povezanu kompaniju iz poreskog raja, će i dalje radili isti posao kao i pre formalne promena poslodavca.

[24] Analiza poreskog sistema na ostrvu Džerzi pokazala je da su kompanije sa sedištem u Džerziju, čiji tzv. stvarni vlasnik (*ultimate beneficial owner*) nije poreski rezident na ovom ostrvu i koje su ovu činjenicu obelodanile nadzornom organu ostrva Džerzi (JFSC - *Jersey Financial Service Commision*), ne plaćaju bilo kakav porez na dobit, samo godišnju poresku taksu na dobit preduzeća od 600 funti, tzv. status oslobođene kompanije – *exempt company status*. Dopunom zakonodavstva 1. januara 2009. godine ukinuto je paušalno oporezivanje i uvedena je poreska stopa od 10%, što se odnosi samo na nova preduzeća. Slično tome, kompanije registrovane u Džerziju nisu podložne plaćanju poreza na dohodak fizičkih lica i doprinosa za socijalno osiguranje.

69 str.

U ovoj poreskoj šemi, jedan izvođač – AA prekinuo je radni odnos sa zaposlenima koji nastavljaju da obavljaju iste zadatke u svojim prostorijama i na njegovim sredstvima, ali su formalno stupili u radni odnos sa povezanom kompanijom iz poreskog raja – AC. Zaključak transakcije izigravanja zakona između izvođača poreske šeme je u nameri da štete trećoj osobi, tj. poreskoj administraciji, što znači državni budžet. Poreski organ je bez sumnje utvrdio kršenje slovenačkih odredbi o oporezivanju ličnih dohodaka od strane preduzeća AA i AC. Formalno preneti rukovodioci takođe su u periodu od 1. septembra 2013. do 31. januara 2014. godine, kada je prestalo zaposlenje 20 menadžera u kompaniji AC iz Džerzija i oni su ponovo angažovani od strane AA čak i pre formalnog okončanja poreske procedure, radili isti posao u istim kancelarijama i dobili istu platu za to, kao pre datuma 1.9.2013, kada su bili formalno zaposleni od slovenačke kompanije AA.

Poreski organ je utvrdio postojanje izigravanja zakona što je rezultat uključivanja, *de facto*, nefunkcionalne kompanije iz poreskog raja. Funkcije kompanije AC bile su, kao što je obično slučaj kod *fraus legisa*, samo formalno obavljane i tako zapravo, osim što je imala formalnu adresu u inostranstvu, nije predstavljala funkcionalnu kompaniju, ali su sve funkcije u potpunosti izvršene u Sloveniji. Na osnovu svega navedenog, poreski organ je utvrdio da je, uprkos formalnom prenosu zapošljavanja 20 menadžera na sestrinsku kompaniju iz poreskog raja, stvarni poslodavac i obveznik prihoda, a samim tim i poreski obveznik bila slovenačka kompanija AA. Shodno tome, njoj je bilo nametnuta obaveza plaćanja poreza i socijalnog osiguranja na zarade.

6. ZAKLJUČAK

Izigravanje zakona se definiše kao ponašanje koje nije usmereno protiv strogog značenja zakona, već krši smisao i svrhu pravne norme. Prema tome, transakcija ne krši zakon na osnovu doslovnog tumačenja pravne norme, ali se konstatuje da postiže uspeh, što je suprotno svrsi zabranjene norme zakona. Zbog toga je izigravanje zakona potrebno strogo razlikovati od kršenja zakona (*agere contra legem*), iako obe akcije uzrokuju iste efekte. U slučaju zaobilaženja zakona, zakon se ne krši u njegovom tekstu, ali je njegov sadržaj i volja zakonodavca sigurno zaobilažena. Izbegavanje zakona se takođe razlikuje od simulacije. U slučaju simulovanog pravnog posla prikazana pravna transakcija orijentisana je samo na goli zakon, ali ne ni najmanje na minimalni stvarni, ekonomski rezultat. Za razliku od fiktivnog posla, *fraus legis* nije zasnovan na „laži", već je ostvarena pravna transakcija ili niz pravnih transakcija ali na način koji je u suprotnosti sa duhom zakona.

70 str.

Definisanje problema simuliranog ugovora i izigravanja zakona nije periferno područje građanskog prava, već njegov centralni deo, što se ogleda u narušavanju suštine pravnog ugovora kao greške volje i kršenja principa autonomije ugovornih strana i poštovanja pravnih normi.

Ravljen Marko
LLD, The Faculty of Law of the University in Maribor, being employed as a higher financial inspector at the Special financial services (The special financial department) of the Slovenian tax administration

SIMULATION AND GETTING AROUND A LAW *(FRAUS LEGIS)* IN TAX LAW THEORY AND PRACTICE

A b s t r a c t

The article analyses the differences between simulation and getting around a law *(fraus legis)*. Defining the sham transaction and (its comparable) avoidance transaction is not a peripheral, but a central area of civil law, which results in a direct correlation with the essence of the legal transaction and the abuse of the autonomy of the parties in the creation of legal transactions, concerning the unfit forms of transactions.
Nowadays, there is a number of prohibitions in the social and economic-political motivated laws (in the field of labour, competition, corporate, banking laws and especially tax law) whose legal constraints some parties want to prevent by creating fraudulent transactions. The author, by analysing the legal theoretical basis of these two legal phenomena (i.e. simulation and getting around a law), also gives explanations of practical cases in the Slovenian practice of violation and avoidance of tax regulations.

Keywords: *a warship, an exclusive economic zone, military activities, the right of persecution, the right of navigation*

71 str.

Literatura

1. Armbrüster, C., (2006). § 134 Gesetzliches Verbot u: Franz Jürgen Säcker, et al. (urednik), Münchener Kommentar zum Bürgerlichen Gesetzbuch, 5. izdanje, Minhen, Verlag C.H. Beck, str. 1566–1615
2. Benecke, M., (2004). Gesetzesumgehung im Zivilrecht: Lehre und praktischer Fall im allgemeinen und Internationalen Privatrecht, Tubingen, Mohr Siebeck
3. Böckli, P., (1990). Steuerumgehung: Qualifikation gegenläufiger Rechtsgeschäfte und normative Gegenprobe u: Ernst Höhn, et al. (urednik), Steuerrecht in Rechtsstaat, Festschrift für Francis Cagianut zum 65. Geburtstag, Bern – Štutgart, Verlag Paul Haupt AG, str. 289–314
4. Fischer, P., (1996). Die Umgehung des Steuergesetzes – Zu den Bedindungen einer Gewährung der Steuerrechtsordnung „aus eigener Kraft". *Der Betrieb* 49 (13), str. 644–653
5. Hahn, H., (2000). Das Scheingeschäft im steuerrechtlichen Sinne, Zur Dogmatik des § 41 Abs. 2 AO. *Deutsche Steuer-Zeitung* 88 (12), str. 433–442
6. Heuermann, B., (2007). Simulation im Steuer- und Zivilrecht. *Der Betrieb* 60 (8), str. 416–418
7. Kramer, E.A., (2006). § 117 Scheingeschäft u: Franz Jürgen Säcker, et al. (urednik), Münchener Kommentar zum Bürgerlichen Gesetzbuch, 5. izdanje, Minhen, Verlag C.H. Beck, str. 1313–1323
8. Lang, J., (2010). § 5 Rechtsanwendung in Steuerrecht u: Klaus Tipke, et al. (urednik), Steuerrecht, 20. potpuno revidirano izdanje, Minhen, Verlag C.H. Beck, str. 140–172
9. Larenz, K., et al. (2004). Allgemainer Teil des Bürgerlichen Rechts, Minhen, Verlag C.H. Beck.
10. Linn, A., (2007). Missbrauchverhinderungsnormen und Standortwahl, Visbaden, Deutscher Universitäts-Verlag
11. Römer, G., (1955). Gesetzesumgehung im deutschen Internationalen Privatrecht, Berlin, Walter de Gruyter
12. Rüßmann, H., (2006). Bürgerliches Vermögensrecht, Saarbrucken/ Homburg, Universität des Saarlandes
13. Sieker, S., (2001). Umgehungsgeschäfte: typische Strukturen und Mechanismen ihrer Bekämpfung, Tubingen, Mohr Siebeck
14. Trüter, S., (1987). Steuerlich motivierte Scheingeschäfte – Ihre Behandlung in Zivilrecht, Hamburg, Universität Hamburg