

MOGUĆNOST UTICAJA PRIMENE OECD-OVE MULTILATERALNE KONVENCIJE NA RAZVOJ MEĐUNARODNOG PRAVA

Sažetak

Pored predstavljanja okolnosti koje su dovele do usvajanja Multilateralne konvencije u okviru OECD-a i njenog značaja u materiji međunarodnog poreskog prava, autori za cilj imaju predstavljanje osobenog mehanizma primene ove konvencije.

U vreme potrebe za brzim usvajanjem uniformnih rešenja, Organizacija za ekonomsku saradnju i razvoj (OECD) ponudila je sasvim novi način primene multilateralnog međunarodnog ugovora, koji bi odgovorio na savremene izazove u materiji međunarodnog poreskog prava. Autori, metodom konceptualne analize, analiziraju postojanje mogućnosti da se ovakav mehanizam primene implementira u međunarodne ugovore koji regulišu druge oblasti međunarodnog javnog prava.

Osnovna hipoteza u radu jeste da bi mehanizam primene Multilateralne konvencije doprineo razvoju opšteg međunarodnog javnog prava u uslovima globalizacije.

Ključne reči: međunarodno poresko pravo, primena multilateralnog međunarodnog ugovora, međunarodno javno pravo, Organizacija za ekonomsku saradnju i razvoj, poreski ugovor.

* Advokat, Advokatska kancelarija Marko D. Paštar, Beograd; student doktorskih akademskih studija, Pravni fakultet Univerziteta u Beogradu, Beograd, Srbija.

E-mail: advokatmarkopastar@gmail.com

ORCID: <https://orcid.org/0009-0002-0838-307X>

** Doktor pravnih nauka, viši naučni saradnik, Institut za međunarodnu politiku i privredu, Beograd, Srbija.

E-mail: marko@diplomacy.bg.ac.rs

ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-7753-7506>

THE DEVELOPMENT OF INTERNATIONAL LAW EMBODIED IN THE MECHANISM OF IMPLEMENTATION OF THE OECD MULTILATERAL CONVENTION

Summary

In addition to presenting the circumstances that led to the adoption of the Multilateral Convention within the OECD and its importance in the matter of international tax law, the authors aim to present a special mechanism of application of this convention.

At the time of the need for rapid adoption of uniform solutions, the OECD offered a completely new way of applying a multilateral international agreement, which would respond to contemporary challenges in the matter of international tax law. The authors, using the method of conceptual analysis, analyze the existence of the possibility of implementing this mechanism of application in international treaties that regulate other areas of public international law.

The basic hypothesis of the work is that the mechanism of application of the Multilateral Convention would contribute to the development of general public international law in the conditions of globalization.

Keywords: international tax law, application of multilateral international agreement, public international law, Organization for Economic Co-operation and Development, tax treaty.

1. Razlozi usvajanja Multilateralne konvencije

Međunarodno poresko pravo je skoro isključivo uređeno bilateralnim međunarodnim ugovorima koji se generički nazivaju ugovori o izbegavanju dvostrukog oporezivanja. Cilj ovih ugovora jeste da države koje ih zaključuju na sporazumnoj osnovi, putem kolizionih normi, otklone dvostruko oporezivanje istog lica od strane država ugovornica do kojeg može doći zbog toga što obe države pretenduju da oporezuju isto lice za isti prihod, odnosno istu dobit. Do situacija u kojima dve države pretenduju da oporezuju jedan te isti prihod (dobit) istog lica dolazi zbog toga što „na nivou međunarodnog javnog prava nisu uspostavljeni univerzalni međunarodni principi kojima bi se ograničila poreska suverenost država” (Popović, 2018, p. 60). Danas je u svetu na snazi više od tri hiljade bilateralnih poreskih ugovora.¹

¹ Danas ukupno ima 194 poreski suverena entiteta (države i entiteti koji nemaju međunarodnopravni subjektivitet) koji su sa drugim poreski suverenim entitetima zaključili bilateralni ugovor o izbegavanju dvostrukog oporezivanja.

Zahvaljujući bilateralnim poreskim ugovorima i skoro uniformnim pravilima međunarodnog poreskog prava, države su u značajnoj meri uspele da eliminišu ili da ograniče negativne efekte dvostrukog oporezivanja. Međutim, države nisu predvidele da ovakvim rešavanjem problema dvostrukog oporezivanja otvaraju put za novi, a za države čak i veći problem dvostrukog neoporezivanja (Paštar, 2024, p. 72). Zahvaljujući relativno širokoj mreži ugovora o izbegavanju dvostrukog oporezivanja, koji su skoro uniformni na svetskoj osnovi, multinacionalne kompanije su našle način da zloupotrebe ove ugovore i postignu izuzetno velike poreske uštede (Kostić & Vasović, 2024, p. 397). Naime, tehnike poreskog planiranja kojima se zloupotrebljavaju bilateralni poreski ugovori u cilju izbegavanja plaćanje poreza nazivaju se „erozija poreske osnovice i premeštanje dobiti“ (*Base Erosion and Profit Shifting* – dalje u tekstu: BEPS).² Ukratko, multinacionalne kompanije uz pomoć BEPS-a prebacuju dobit iz države u kojoj posluju i u kojoj ostvaruju prihode, a u kojoj su poreske stope umerene ili visoke, u države u kojima veštački prikazuju poslovne aktivnosti, a u kojima su poreske stope izuzetno niske ili se dobit čak i ne oporezuje. Globalizacija i evolucija međunarodnog poreskog prava su stvorile uslove da multinacionalne kompanije maksimiraju svoje prednosti u poreskom planiranju. Multinacionalne kompanije su iskoristile ove uslove u toj meri da su možda prešle granicu preko koje su ove prednosti postale očigledno vidljive i time javno neprihvatljive (Brauner, 2023, p. 57). Prema procenama Organizacije za ekonomsku saradnju i razvoj (dalje u tekstu: OECD) (OECD, 2019) multinacionalne kompanije ovom tehnikom poreskog planiranja, uspevaju da na globalnom nivou izbegnu da plate između 100 i 240 milijardi američkih dolara poreza na dobit, i to samo za 365 dana (Živković, 2022, p. 370). Ovoliki iznos poreskih ušteda multinacionalne kompanije su uspele da ostvare korišćenjem poreskih ugovora isključivo u svrhu poreske uštede, bez realne poslovne aktivnosti koja bi opravdala njihovo korišćenje (Lekman, 2019, p. 11). Rupe i neusklađenost u postojećim poreskim ugovorima predstavljaju jedan od osnovnih uzroka široko rasprostranjenog BEPS oportunitizma multinacionalnih kompanija (Avi-Yonah & Xu, 2018, p. 160). Ovakve aktivnosti multinacionalnih kompanija su, u drugoj deceniji XXI veka, došle u fokus javne rasprave, iz čega je proizašla politička volja da se preduzmu aktivnosti i mere u cilju ograničavanja mogućnosti za ovaj vid poreskog planiranja multinacionalnih kompanija (Kleist, 2018, p. 31). U ovakvim okolnostima, države članice međunarodne organizacije G-20 su poverile zadatak OECD-u, „nevoljnom čuvaru međunarodnog poreskog režima“, da pronade rešenje protiv BEPS-a (Brauner, 2023, p. 58), a OECD je razvio Akcioni plan od 15 akcija koje treba da obezbede državama efikasna sredstva za suprotstavljanje BEPS poreskom planiranju (Kleist, 2018, p. 32).

Glavni cilj autora ovog rada je da se izvrši analiza specifičnog mehanizma primene Multilateralne konvencije za primenu mera koje se u cilju sprečavanja

² O konceptualnoj analizi ovog pojma vid. Paštar (2024, pp. 73-74).

erozije poreske osnovice i premeštanja dobiti odnose na poreske ugovore (dalje u tekstu: Multilateralna konvencija). Pored toga, autori za cilj imaju da utvrde postojanje mogućnosti usvajanja mehanizma primene Multilateralne konvencije i u drugim granama međunarodnog javnog prava. Cilj nije analiza Multilateralne konvencije kao takve, niti analiza njenih materijalnopравnih normi i značaja u materiji međunarodnog poreskog prava.

Polazna hipoteza autora u ovom radu jeste da mehanizam primene Multilateralne konvencije, načelno, može da odgovori na potrebe međunarodnog javnog prava za brzim i efikasnim usvajanjem rešenja u globalnoj međunarodnoj zajednici.

2. OECD kao pokretač razvoja međunarodnog poreskog prava

Da bi se moglo razumeti zbog čega je međunarodna organizacija G-20 poverila posao pronalaženja efikasnih mera protiv BEPS-a međunarodnoj organizaciji OECD, a ne nekoj drugoj međunarodnoj organizaciji, kao što je na primer Organizacija ujedinjenih nacija (dalje u tekstu: OUN), mora se šire sagledati odnos međunarodnog poreskog prava i OECD-a.

Temelji međunarodnog poreskog prava postavljeni su u XX veku. U to vreme je proces globalizacije i međunarodne trgovine već uhvatio zamah. Pored toga, u to vreme su države uveliko bile međuzavisne. U takvim okolnostima se uvidelo da je u interesu svih država da se sistem međunarodnog oporezivanja uredi na uniforman način, te da je neophodno da bilateralni poreski ugovori budu uniformni i da ne postoje značajnije razlike između pojedinih tekstova ovih ugovora. Cilj je bio da se postigne poreskopравna sigurnost na globalnom nivou, kako bi se obezbedila izvesnost i predvidljivost za investitore, kao i da bi se omogućilo da međunarodna trgovina funkcioniše sa što manje poreskih ograničenja (Paštar, 2024, p. 70).

U unifikaciji pravila međunarodnog poreskog prava najviše je doprineo OECD (Paštar, 2024, p. 71). Ovaj doprinos OECD-a prvenstveno se ogleda u OECD-ovoj Model-konvenciji o porezima na dohodak i imovinu. Model-konvencija ne predstavlja međunarodni ugovor, bilateralni ili multilateralni, već predstavlja „pelcer” koji je OECD pripremio i preporučio državama da ga koriste prilikom zaključivanja bilateralnih poreskih ugovora. U tom smislu, Model-konvencija predstavlja izvor takozvanog „mekog prava”, a bilateralni poreski ugovori predstavljaju izvor „tvrđog prava” (Christians, 2016, p. 1616). Model-konvencija je državama izuzetno olakšala proces zaključivanja ugovora o izbegavanju dvostrukog oporezivanja. Međutim, njen najveći doprinos jeste što je istovremeno omogućila i postizanje skoro potpune globalne uniformnosti bilateralnih poreskih ugovora, a samim tim i uniformnosti međunarodnog poreskog prava (Paštar, 2024, p. 71).

Naime, ogromna većina bilateralnih poreskih ugovora je zaključivana u skladu sa Model-konvencijom OECD-a, te se procenjuje da je oko 75% teksta svih poreskih ugovora identično tekstu OECD-ove Model-konvencije (Brauner, 2023, pp. 61-62).

Pored OECD-ove Model-konvencije i OUN je, skoro dvadeset godina kasnije, doneo svoju Model-konvenciju o porezima na dohodak i imovinu. Model-konvencija OUN je, iako veoma slična Model-konvenciji OECD-a, pisana u interesu država u razvoju, odnosno država uvoznica kapitala i investicija, dok je Model-konvencija OECD-a pisana u interesu razvijenih država, odnosno država izvoznica kapitala i investicija. Imajući u vidu činjenicu da se odredbama međunarodnog poreskog prava, putem bilateralnih poreskih ugovora, uređuje raspodela poreskih prihoda između država i prvenstveno onih prihoda iz prekograničnih investicija, može se razumeti zbog čega je prednost ipak pripala Model-konvenciji OECD-a. Naime, kod međunarodnog poreskog režima se radi (i oduvek se radilo) pre svega o poreskoj konkurenciji između država. Drugim rečima, države sebe vide kao konkurente za privlačenje investicija, a time i poreskih prihoda (Brauner, 2023, p. 64).³ Stoga i ne čudi da su ekonomski i diplomatski moćnije države guranjem u prvi plan Model-konvencije OECD-a, progurale OECD kao forum u kojem se kreira međunarodno poresko pravo, a na štetu OUN.

Kada smo razumeli zbog čega je danas OECD vodeća međunarodna organizacija u materiji međunarodnog poreskog prava i forum u kojem se ono stvara i menja, možemo razumeti zbog čega je OECD-u poveren zadatak pronalaženja rešenja protiv BEPS-a. Rad OECD-a na borbi protiv BEPS-a predstavlja kontinuiran napredak ka globalnom poreskom režimu koji vode i kontrolišu ključne države članice OECD-a (Christians, 2016, p. 1607). Zajednička kampanja G-20 i OECD-a za efikasno suprotstavljanje BEPS-u predstavlja evoluciju međunarodnog poreskog prava i položaja koji OECD ima u ovoj materiji (Christian & Shay, 2017, p. 19).

OECD je u drugoj polovini 2013. godine doneo Akcioni plan o sprečavanju BEPS-a, koji je dobio punu podršku od strane organizacije G-20. Ubrzo nakon toga, oktobra 2015. godine, OECD je usvojio trinaest završnih izveštaja koji obuhvataju petnaest mera, odnosno akcija koje bi trebalo da budu sprovedene u okviru OECD-ove borbe protiv BEPS-a (Paštar, 2024, p. 75). Uticaj primene OECD-ove Multilateralne konvencije na razvoj međunarodnog prava ogleda se upravo u implementaciji Akcije broj 15 OECD-ovog Akcionog plana, koja predstavlja razvijanje

³ Kada se govori o poreskoj konkurenciji država, govori se zapravo o sukobu oporezivanja po principu rezidentnosti i oporezivanja po principu izvora. Na ovim principima oporezivanja se danas zasniva međunarodno poresko pravo. Drugim rečima, međunarodno poresko pravo trenutno funkcioniše na paradigmi poreske konkurencije. Ulaskom Multilateralne konvencije u život međunarodnog poreskog prava, ovaj multilateralni instrument pokušava da međunarodno poresko pravo pomeri sa paradigme konkurencije na paradigmu saradnje.

multilateralnog instrumenta za modifikovanje bilateralnih ugovora o izbegavanju dvostrukog oporezivanja – Multilateralne konvencije. Osnovna ideja jeste da svi ugovori o izbegavanju dvostrukog oporezivanja koje su zaključile države koje učestvuju u OECD-ovoj borbi protiv BEPS-a treba da budu izmenjeni shodno OECD-ovim predloženim rešenjima kao deo BEPS Akcionog plana, da bi ova rešenja, odnosno mere postale zaista efikasne (Kleist, 2018, p. 32).

Ekonomski i industrijski najrazvijenije države sveta, okupljene u organizaciji G-20, uvidele su da su im fiskalni interesi ozbiljno ugroženi zbog značajnog gubitka poreskih prihoda do kojeg je došlo zbog agresivnog poreskog planiranja multinacionalnih kompanija. Legitimitet OECD-a za izradu Akcionog plana protiv BEPS-a i iz njega proizašle Multilateralne konvencije proistekao je upravo iz ozbiljne ugroženosti fiskalnih interesa ekonomski najrazvijenijih država sveta. Na bazi toga je OECD-u dat mandat da pripremi mere protiv BEPS-a. Međutim, rezultati rada OECD-a su prevazišli okvire samog OECD-a i doveli ga po stepenu univerzalnosti u rang sa OUN. Naime, OECD, kao međunarodna organizacija, danas broji svega 38 država članica, dok je u OECD/G-20 Inkluzivni okvir o BEPS-u uključeno preko 140 država i jurisdikcija, što čini oko 75% ukupnog broja fiskalno suverenih entiteta širom sveta.⁴ Pored toga, do danas su oko 103 države i fiskalno suverene jurisdikcije ratifikovale Multilateralnu konvenciju.

3. Mehanizam primene Multilateralne konvencije kao značajna inovacija u sferi opšteg međunarodnog javnog prava

Glavna osobina Multilateralne konvencije jeste upravo mehanizam njene primene. Naime, Multilateralna konvencija uvodi mogućnost da se mere protiv BEPS-a, koje se odnose na zloupotrebu ugovora o izbegavanju dvostrukog oporezivanja, neposredno ugrade u mrežu ovih ugovora koji su na snazi između država (Popović, 2018, p. 64).

Pred OECD je stavljen izuzetno težak zadatak da nađe rešenje za problem erozije poreske osnovice i premeštanje dobiti, a da pri tome ne naruši uniformnost međunarodnog poreskog poretka, s tim da sve to uradi u što je moguće kraćem roku kako bi države, čiji su fiskalni interesi bili ugroženi, što je pre moguće zaustavile odliv svojih poreskih prihoda. Bilo je potrebno eliminisati problem dvostrukog neoporezivanja, a da se pri tome ne naruše uniformna rešenja koja su prethodno omogućila eliminaciju dvostrukog oporezivanja.

⁴ U okviru OECD/G-20 Inkluzivnog okvira o BEPS-u preko 140 država i jurisdikcija rade zajedno na implementaciji petnaest mera za borbu protiv BEPS-a, poboljšanju koherentnosti međunarodnog poreskog prava i obezbeđenju transparentnijeg poreskog okruženja.

Iz imperativa koji su stavljani pred OECD moglo se zaključiti da za ispunjenje ovog zadatka nije bilo moguće koristiti pravne institute koji su do tog trenutka bili razvijeni u okviru međunarodnog ugovornog prava. Ukoliko bi se koristili tradicionalni mehanizmi za izmenu mreže bilateralnih poreskih ugovora, zadatak koji je stavljen pred OECD bi trajao neprimereno dugo zbog procedure izmene bilateralnih ugovora. Odredbom čl. 39 Bečke konvencije o ugovornom pravu OUN od 23. marta 1969. godine propisano je opšte pravilo u vezi sa izmenom ugovora: „Ugovor može biti izmenjen i dopunjen sporazumno između članica”. Kako u svetu danas postoji preko tri hiljade bilateralnih poreskih ugovora, to znači da bi bilo neophodno da države pokrenu preko tri hiljade bilateralnih postupaka za izmenu ugovora koji su na snazi. Prvi problem je što bi ovaj postupak trajao neprimereno dugo. Drugi problem je što bi se sigurno narušila uniformnost međunarodnog poreskog sistema. Naime, malo je verovatno da bi sve države koje pregovaraju o izmenama bilateralnih poreskih ugovora na isti način i u istom obimu sprovele neophodne izmene. Zbog toga je OECD morao da izmisli novi mehanizam za izmenu bilateralnih poreskih ugovora.

Cilj je postignut tako što je usvojen jedan multilateralni međunarodni ugovor čija je svrha da odjedanput izmeni sve bilateralne poreske ugovore, a da ih pri tome ne ukine. Naime, Multilateralna konvencija ne menja direktno i neposredno bilateralne poreske ugovore, niti ih pak ukida, već Multilateralna konvencija u tačno određenim aspektima vrši izmenu bilateralnih poreskih ugovora (Kleist, 2018, p. 34). Dakle, Multilateralna konvencija se primenjuje zajedno sa postojećim bilateralnim poreskim ugovorima koji, posmatrano sa aspekta međunarodnog ugovornog prava, nisu prošli postupak izmene u skladu sa čl. 39 Bečke konvencije o ugovornom pravu OUN, ali koji su suštinski prošli postupak revizije. Unošenjem Multilateralne konvencije u svoj pravni poredak, države su izvršile reviziju svog bilateralnog poreskog ugovora sa svim drugim državama koje su ratifikovale Multilateralnu konvenciju. Na taj način, između dve države koje su usvojile Multilateralnu konvenciju ostaje na snazi njihov bilateralni poreski ugovor, ali koji sada važi uporedo sa Multilateralnom konvencijom, te oba instrumenta zajedno regulišu odnos između tih država.⁵ U situaciji kada bilateralni poreski ugovor i Multilateralna konvencija na različite načine uređuju isto pitanje, ovaj problem se rešava tako što se putem

⁵ U slučaju kada jedna od država potpisnica bilateralnog poreskog ugovora nije potpisnica Multilateralne konvencije, dok druga jeste, bilateralni poreski ugovor predstavlja jedini instrument koji reguliše odnos između država potpisnica bilateralnog poreskog ugovora. Tako, na primer, Republika Srbija ima na snazi bilateralni poreski ugovor sa Iranom, Belorusijom i DNR Korejom, zemljama koje nisu potpisnice Multilateralne konvencije. U ovim slučajevima bilateralni poreski ugovor predstavlja jedini instrument koji reguliše izbegavanje dvostrukog oporezivanja između Srbije, s jedne strane, i Irana, Belorusije ili DNR Koreje, s druge strane. Na ove odnose Multilateralna konvencija nema nikakav efekat.

takozvane „klauzule o kompatibilnosti“ prednost daje rešenju iz Multilateralne konvencije, te rešenje iz bilateralnog poreskog ugovora ostaje bez pravne snage. Međutim, pošto poreski ugovor nije prošao postupak izmene, ovo rešenje ostaje u samom tekstu poreskog ugovora bez praktične primene (Kleist, 2018, p. 34). Kada je reč o novim pravilima koje unosi Multilateralna konvencija, ona neće biti implementirana u sam tekst bilateralnog poreskog ugovora, ali će se primenjivati u odnosima između država ugovornica na taj način što se Multilateralna konvencija primenjuje uporedo sa bilateralnim poreskim ugovorom. Dakle, odredba Multilateralne konvencije će se primenjivati u svim slučajevima, bez obzira na to da li postoji odgovarajuća odredba u bilateralnom poreskom ugovoru i bez obzira na obaveštenje država ugovornica iz bilateralnog poreskog ugovora (Kleist, 2018, p. 34).

Dakle, da bi ispunio ciljeve koji su stavljeni pred njega, OECD je morao da izmisli novi mehanizam primene jednog multilateralnog instrumenta kako bi zaobišao sve nedostatke i sporost postupka izmene ugovora propisanog Bečkom konvencijom o ugovornom pravu OUN. Ovde je bitno primetiti da na ovaj način nisu povređena pravila o izmeni međunarodnih ugovora koja su propisana Bečkom konvencijom o ugovornom pravu OUN, jer se formalno gledano ovde i ne radi o izmeni međunarodnog ugovora. Uopšte se i ne pokreću postupci izmene ugovora, iako se na ovaj način suštinski postiže efekat izmene međunarodnog ugovora. U tom smislu, Multilateralna konvencija nije prost skup protokola koji se dodaju bilateralnim poreskim ugovorima, uz koje uporedo važe, već je samostalan i nezavisan multilateralni ugovor na koji se primenjuju pravila međunarodnog javnog prava, odnosno njegovog dela koji se odnosi na međunarodno ugovorno pravo (Popović & Ilić Popov, 2017, p. 17). Na ovaj način je OECD izvršio izuzetno brzu, efektanu i uniformnu implementaciju mera koje je usvojio protiv erozije poreske osnovice i premeštanja dobiti. Multilateralna konvencija predstavlja multilateralnu platformu u formi multilateralnog sporazuma koja je omogućila istovremeno ponovno pregovaranje, izmene i dopune više od tri hiljade postojećih bilateralnih poreskih ugovora (Valente, 2017, p. 219). Zahvaljujući Multilateralnoj konvenciji, ne samo da su uštedeni enormni troškovi ponovnog pregovaranja o hiljadama bilateralnih poreskih ugovora već je Multilateralna konvencija omogućila da se izbegnu rizici neusklađenosti koje sa sobom nose pojedinačni pregovori u vezi sa izmenama poreskih ugovora (Valente, 2017, p. 227).

Ovakav način revizije jedne cele grane međunarodnog prava, opšte međunarodno javno pravo do usvajanja Multilateralne konvencije nije poznavalo. Sa aspekta međunarodnog javnog prava, mehanizam koji je uvela Multilateralna konvencija može dvojako da se tretira – kao mehanizam brze revizije ili zamene postojećih međunarodnih ugovora, ali i kao mehanizam za brzo usvajanje novih rešenja koja imaju za cilj široku globalnu primenu. Neki autori ističu da je jedna od

revolucionarnih stvari ta što je putem Multilateralne konvencije izvršena izmena većine međunarodnog poreskog sistema na jedinstven, inovativan i modularan način (Halilović, 2022, p. 174). Iako se ne može osporiti da je mehanizam primene Multilateralne konvencije revolucionaran, može se primetiti da je ovaj mehanizam stvar evolucije i razvoja međunarodnog javnog prava. Naime, danas u vreme multilateralizma međunarodnog javnog prava i sâmo međunarodno ugovorno pravo je moralo da evoluira i pronađe nove mehanizme i nove pravne institute, inače ne bi bilo u stanju da prati sve brža globalna dešavanja i da ih postepeno reguliše. Neophodno je bilo da se stvori jedan multilateralni pravni instrument pomoću kojeg će na jedinstven i brz način moći da se upravlja velikim brojem bilateralnih odnosa. Imajući u vidu da je, za razliku od drugih grana međunarodnog javnog prava, međunarodno poresko pravo prvenstveno sazdano od bilateralnih poreskih ugovora, prirodno je bilo da se u ovoj materiji pojavi jedan ovakav pravni institut.

Pored prednosti koje smo istakli u vezi sa mehanizmom primene Multilateralne konvencije, potrebno je navesti da je ona i izuzetno fleksibilna. Ova fleksibilnost se ogleda u pravu svake države koja je ratifikovala Multilateralnu konvenciju da sama i slobodno odredi na koje bilateralne poreske ugovore koje ima na snazi sa drugim državama, a koje su je takođe ratifikovale, želi da se Multilateralna konvencija primenjuje. Na taj način je moguće da se Multilateralna konvencija ne primenjuje u odnosima između dve države koje imaju na snazi bilateralni poreski ugovor iako su je obe ratifikovale. Da bi ovo bio slučaj, dovoljno je da jedna država svoj poreski ugovor sa drugom državom ne označi kao takozvani „obuhvaćeni poreski ugovor“. U tom slučaju pravila iz njihovog bilateralnog poreskog ugovora nastavljaju da važe i da se primenjuju na njihove odnose bez ikakve formalne ili suštinske revizije pravila iako su obe države ratifikovale Multilateralnu konvenciju. Dodatna fleksibilnost Multilateralne konvencije se ogleda i u činjenici da ona u određenim slučajevima nudi alternativna rešenja za određeni problem, a državama koje je prihvate ostavlja mogućnost da izaberu rešenje koje će više odgovarati njihovim potrebama.

Iako ovakva fleksibilnost dovodi do narušavanja uniformnosti Multilateralne konvencije i stvaranja više pravnih režima u okviru nje, ovakva fleksibilnost je bila nužna da bi Multilateralna konvencija postala univerzalno prihvaćena. Naime, nenametanjem samo jednog rešenja i ostavljanjem mogućnosti državama da same izaberu za njih najprihvatljivije rešenje, kao i da same izaberu na koje će se bilateralne poreske ugovore koje imaju na snazi ona primenjivati, Multilateralna konvencija je obezbedila neophodan uslov za postizanje univerzalnosti. Ostavljena je mogućnost da države primenjuju Multilateralnu konvenciju na odnos sa jednom grupom država, ali ne i na odnos sa grupom država sa kojom to ne žele. Naime, država jednostrano označava „obuhvaćene poreske ugovore“ na koje će se

Multilateralna konvencija primenjivati, dok ugovore na koje ne želi da se Multilateralna konvencija primenjuje neće tako označiti.

Multilateralna konvencija je doneta u interesu ekonomski najmoćnijih država i napisana je prema njihovim potrebama. Međutim, da bi ove države zaista zaštitile svoje ugrožene fiskalne interese, bilo je neophodno da se u OECD/G-20 Inkluzivni okvir o BEPS-u uključi što je moguće veći broj država sveta, kao i da usvoje Multilateralnu konvenciju. Da bi uspele da ostvare ovaj cilj, ekonomski najmoćnije države sveta su morale da učine ovaj „ustupak” u korist ekonomski slabijih država. Zahvaljujući tome, do danas su oko 103 države i jurisdikcije ratifikovale Multilateralnu konvenciju, a ovaj broj svake godine raste. Ako se ima u vidu da OECD broji 38 država članica, cifra od 103 poreske jurisdikcije predstavlja značajan broj. U svetu, prema podacima OECD-a, danas ima 194 poreske jurisdikcije koje imaju na snazi bilateralne poreske ugovore (kojih ima preko tri hiljade), a prema istraživanjima iz 2022. godine Multilateralna konvencija se primenjivala na svega 1001 bilateralni poreski ugovor (Hohmann, Merlo, & Riedel, 2022, p. 10). Iako se materijalnoppravna rešenja Multilateralne konvencije, sa aspekta međunarodnog poreskog prava, ne mogu smatrati idealnim, što je svakako i uticalo na broj ugovora na koji se Multilateralna konvencija primenjuje (nešto manje od 1/3 ukupnog broja bilateralnih poreskih ugovora koji su na snazi), analiza materijalnoppravnih normi Multilateralne konvencije nije predmet ovog rada.

Interesantna specifičnost Multilateralne konvencije jeste i činjenica da i entiteti koji nemaju subjektivitet u smislu međunarodnog javnog prava, odnosno teritorijalni entiteti koji nemaju suverenost u smislu međunarodnog javnog prava mogu da budu strane potpisnice ovog multilateralnog međunarodnog ugovora.⁶ Iako je status potpisnice ovih entiteta „izveden” u smislu odredaba čl. 27 Multilateralne konvencije, to ne menja činjenicu da su entiteti koji nemaju međunarodnopravni subjektivitet, pa time ni međunarodnu ugovornu sposobnost, ipak potpisnici Multilateralne konvencije koja predstavlja tipični međunarodni multilateralni ugovor, a što je svakako specifično za međunarodno javno pravo.⁷

⁶ Tako je, na primer, Hongkong potpisnik ovog međunarodnog ugovora, iako nema suverenost u smislu međunarodnog javnog prava, već predstavlja specijalnu administrativnu oblast NR Kine. Pored njega i Ostrvo Men je takođe potpisnik, iako ima status samoupravnog krunskog poseda u okviru Ujedinjenog Kraljevstva Velike Britanije i Severne Irske, te nema suverenost u smislu međunarodnog javnog prava. Ista je situacija i sa ostrvom Džerzi.

⁷ Status potpisnice Multilateralne konvencije dat je nedržavnim entitetima na osnovu čl. 27 Multilateralne konvencije. Naime, u skladu sa čl. 27, st. 1, tač. b) Ostrvo Men, Džerzi i Gernzi su dobili status potpisnice na osnovu saglasnosti Ujedinjenog Kraljevstva Velike Britanije i Severne Irske, dok je u skladu sa čl. 27, st. 1, tač. c), konsenzusom svih ugovornih strana, Holandija dala saglasnost da potpisnik bude Kurasao, a Kina dala saglasnost da potpisnik bude Hongkong.

4. Mogućnost implementacije inovativnog mehanizma primene Multilateralne konvencije na druge grane međunarodnog javnog prava

Multilateralna konvencija je u međunarodno javno pravo uvela značajnu inovaciju. OECD je osmislio međunarodni instrument pomoću kojeg velike globalne promene mogu da se sprovedu na brz i konsistentan način. U svetu koji je danas globalizovan i koji se menja velikom brzinom, instituti međunarodnog ugovornog prava često ne odgovaraju savremenim potrebama. Globalna dešavanja su postala mnogo brža i dinamičnija, dok, s druge strane, međunarodno ugovorno pravo funkcioniše na principima postavljenim u XX veku. Pored toga, međunarodno javno pravo postaje sve više multilateralno. Iz neminovnosti da i međunarodno javno pravo evoluira, te postane brže i dinamičnije kako bi se odgovorilo savremenim izazovima, nastala je Multilateralna konvencija sa inovativnim mehanizmom primene koji je u stanju da odgovori savremenim izazovima.

Postavlja se pitanje da li mehanizam primene Multilateralne konvencije ima kapacitete da izađe iz isključive sfere međunarodnog poreskog prava i preraste u institut opšteg međunarodnog javnog prava.

Kao primer za analizu moglo bi se uzeti međunarodno pravo zaštite i očuvanja životne sredine. Naime, za razliku od drugih grana međunarodnog javnog prava, koje su u velikoj meri definisane i koje predstavljaju „poznati teren”, međunarodno pravo zaštite i očuvanja životne sredine predstavlja granu međunarodnog javnog prava koja je još uvek u fazi razvijanja, uobličavanja i konačnog definisanja. Kako Kreća (2018, p. 671) navodi, specifičnost međunarodnih ugovora u ovoj materiji jeste „da su to, po pravilu, okvirni ili kišobran sporazumi koji sadrže pre opšte standarde i principe nego pravila sa preciznim normativnim sadržajem”. Uzmimo za primer Deklaraciju iz Rija o životnoj sredini i razvoju OUN iz 1992. godine kojom je kao vrhovni princip postavljen princip održivog razvoja. U skladu sa principom održivog razvoja, trebalo bi da sve države potpisnice putem svog unutrašnjeg zakonodavstva obezbede sprovođenje ovog principa. Kako Zeković (2003, p. 135) ističe: „Implementacija principa održivog razvoja podrazumeva definisanje politike održivog razvoja i uključivanje adekvatnih ekonomskih i drugih instrumenata za primenu i kontrolu strateških ciljeva.“ Međutim, vreme je pokazalo da dok su neke države voljne, sposobne ili zainteresovane za implementaciju principa održivog razvoja, druge nisu. U materiji međunarodnog prava zaštite i očuvanja životne sredine postoje brojni problemi, naročito na terenu primene pravila i principa koje su države prethodno prihvatile. Drugim rečima, čak i da postoje perfektna pravna pravila u ovoj materiji, pokazalo se da veliki problem predstavlja realizacija tih pravila.

Međutim, ako bi se po uzoru na OECD i Multilateralnu konvenciju i u materiji zaštite i očuvanja životne sredine uspostavila jedna specijalizovana međunarodna

organizacija koja bi bila forum u kojem se kanališe i kreira međunarodno pravo zaštite i očuvanja životne sredine, a koja bi donela jedan multilateralni instrument kojim bi kanalisala i globalno upravljala ovom materijom, možda bi i realizacija usvojenih pravila bila uspešnija. Naime, usvojen je veliki broj principa zaštite i očuvanja životne sredine koji je ostavljen državama da ih implementiraju. Međutim, ako bi umesto velikog broja država jedna međunarodna organizacija jednim multilateralnim instrumentom uspostavila i definisala politike, instrumente i mehanizme kontrole i nadzora, možda bi svi usvojeni principi imali efikasniju primenu. Takav multilateralni instrument ne bi propisivao nove principe, već bi mu zadatak bio procesne, tehničke prirode da obezbedi da se principi iz drugih međunarodnih instrumenata zaista primenjuju. Kao što Multilateralna konvencija važi uporedo sa bilateralnim poreskim ugovorima, tako bi ovaj multilateralni instrument važio uporedo sa drugim (multilateralnim) međunarodnim instrumentima iz ove oblasti. Na taj način bi se postigao i visok stepen uniformnosti u primeni pravila iz ove materije. Umesto da postoji onoliko mehanizama implementacije principa održivog razvoja koliko postoji država koje su ga prihvatile, postojao bi jedan mehanizam kojem bi države koje su ga prihvatile morale da se prilagode, a i sam instrument bi predviđao određenu fleksibilnost kako bi ga države uopšte i prihvatile. Postigla bi se trenutna uniformnost na globalnom nivou bez potrebe da države, svaka za sebe i na svoj način, definišu politike i mehanizme implementacije načela održivog razvoja. Uštedelo bi se mnogo vremena, a države bi trenutno imale instrumentarijum na raspolaganju, bez potrebe ulaganja dodatnog napora u donošenju svojih politika. Pored toga, verovatno je da bi se s vremenom stvorio specijalizovan forum koji bi doprineo daljem razvoju ove materije.

Međunarodnom poreskom pravu je, prvenstveno po izvorima prava, najpribližnije međunarodno pravo zaštite stranih investicija. Kao što pojašnjavaju Etinski, Đajić & Tubić (2021, p. 527): „međunarodna zaštita stranih investicija predstavlja grupu međunarodnih pravnih pravila kojima se štite posebne kategorije stranaca (investitori ili strani ulagači) i njihove investicije u državi domaćinu”. I međunarodno investiciono pravo je svojim najvećim delom uređeno bilateralnim međunarodnim ugovorima. Procenjuje se da ih danas ima skoro tri hiljade.⁸ Kao što bilateralni poreski ugovori predstavljaju osnov međunarodnog poreskog prava, tako bilateralni investicioni ugovori predstavljaju osnov međunarodnog investicionog prava. Kao što za međunarodno poresko pravo, osim Multilateralne konvencije, nisu specifični multilateralni ugovori, tako ni za međunarodno investiciono pravo nije specifično multilateralno uređenje. I u međunarodnom investicionom pravu postoji potreba za uniformnošću kako bi investitori mogli da računaju na pravnu sigurnost i izvesnost. U međunarodnom

⁸ Kao što se vidi, broj ugovora o zaštiti stranih investicija je skoro jednak broju ugovora o izbegavanju dvostrukog oporezivanja. I jednim i drugim ugovorima se regulišu bilateralni ekonomski odnosi između država.

investicionom pravu, više nego u bilo kojoj drugoj grani međunarodnog javnog prava, u potpunosti može da se preuzme i implementira inovativni mehanizam primene Multilateralne konvencije. Na taj način, jedan multilateralni instrument može da utvrdi standarde i pravila koja će važiti u celokupnom međunarodnom investicionom pravu, te da ratifikacijom tog instrumenta države direktno ugrade standarde u svoju mrežu bilateralnih investicionih ugovora, bez potrebe da prolaze kroz dugačak postupak revizije svakog pojedinačnog ugovora. Autori smatraju da će kada se stvore uslovi za globalnu reviziju bilateralnih investicionih ugovora biti korišćen upravo mehanizam primene Multilateralne konvencije, zbog brzine sprovođenja izmena i nenarušavanja uniformnosti međunarodnog investicionog prava.

Iako se međunarodno poresko pravo i međunarodno investiciono pravo značajno razlikuju u pogledu pravne prirode normi i ciljeva koje one treba da postignu, načelno bi bilo moguće i u međunarodnom investicionom pravu iskoristiti mehanizam primene Multilateralne konvencije. Naime, norme bilateralnih poreskih ugovora imaju za cilj da izvrše podelu prava oporezivanja između država koje su ga zaključile (tzv. kolizione norme), dok norme bilateralnih investicionih ugovora imaju za cilj da smanje ograničenja stranih investicija i da definišu postupak rešavanja sporova koji mogu da proisteknu zbog povrede prava i sloboda stranog investitora od strane države domaćina. Iako su, dakle, pravna priroda ovih normi i ciljevi koje treba da postignu potpuno drugačiji, to ne isključuje mogućnost da se i u međunarodnom investicionom pravu iskoristi ideja mehanizma primene Multilateralne konvencije. Kako je u radu već istaknuto, međunarodno javno pravo postaje sve više multilateralno. U tom smislu, teži se uspostavljanju jedinstvenih rešenja na globalnom nivou, i to u svim granama međunarodnog javnog prava. Imajući u vidu da i međunarodno investiciono pravo teži uniformnosti radi postizanja pravne sigurnosti i izvesnosti za multinacionalne kompanije – investitore, u čijem interesu se i zaključuju bilateralni investicioni sporazumi, biće neophodno postaviti jedinstvene uslove ulaganja, uniformno definisati ograničenja ulagačima, kao i mehanizme zaštite njihovih prava u slučaju povreda.⁹ U tom smislu kao dobar primer može se iskoristiti mehanizam primene Multilateralne konvencije. Naime, kada se identifikuju odredbe (materijalne ili procesne) u bilateralnim investicionim ugovorima koje bi trebalo uniformno urediti na globalnom nivou, te odredbe se

⁹ Multinacionalne kompanije su danas najveći strani ulagači na globalnom nivou i polako sa tržišta izbacuju manje kompanije i fizička lica kao investitore. Ovim kompanijama je potrebna jedinstvena regulativa, jedinstveni tržišni uslovi, nepostojanje ograničenja u isplatama dividendi širom sveta itd. Naime, one posluju širom sveta i susreću se sa problemima lokalnih propisa, što otežava njihov rad i zahteva angažovanje dodatnih sredstava, kapaciteta i ljudstva. Kako su ove kompanije danas jače čak i od velikog broja država, naročito onih u kojima se pojavljuju kao investitori, može se očekivati da će one pokušavati da nametnu uniformno regulisanje ove materije na globalnom nivou.

mogu izmeniti, ponovo urediti ili propisati sasvim nova pravila na jedinstven način u jednom multilateralnom međunarodnom ugovoru. Nakon što države ratifikuju takav multilateralni instrument, po uzoru na mehanizam primene Multilateralne konvencije, on bi se primenjivao uporedo sa „obuhvaćenim bilateralnim investicionim ugovorima” čiju bi reviziju vršio. Na taj način bi mogla da se sprovede brza, efektivna i uniformna revizija celokupnog međunarodnog investitivnog prava bez potrebe da se prolazi kroz ijedan postupak izmene bilateralnog investicionog ugovora. Na taj način bi mehanizam primene Multilateralne konvencije mogao uspešno da se implementira i u međunarodno investiciono pravo.

5. Uticaj primene Multilateralne konvencije

Efekti usvajanja Multilateralne konvencije su mnogobrojne. Oni se u prvom redu odnose na međunarodno poresko pravo. Međutim, oni utiču i na opšte međunarodno javno pravo. Pored toga, razlozi koji su doveli do usvajanja Multilateralne konvencije su pokazali da su države, kada su u pitanju poreski prihodi, i te kako spremne na saradnju. Naime, gubici poreskih prihoda najmoćnijih država do kojih je došlo zbog agresivnog poreskog planiranja multinacionalnih kompanija naterali su države koje su ideološki, politički i ekonomski suprotstavljene, a to su u prvom redu Sjedinjene Američke Države, države članice Evropske unije, Rusija i Kina, da efikasno i uspešno sarađuju na BEPS projektu (Popović, 2018, p. 73). Kada je reč o međunarodnom pravu zaštite i očuvanja životne sredine i međunarodnom investicionom pravu, kao granama međunarodnog javnog prava, u čijem bi daljem razvoju, prema mišljenju autora, mehanizam primene Multilateralne konvencije mogao, uz određena prilagođavanja, da se implementira, najpre je važno naći kohezivni element koji će uticati da najmoćnije, međusobno suprotstavljene, države sarađuju na tom polju. Kod međunarodnog prava zaštite i očuvanja životne sredine, taj kohezivni element, kao nužan politički preduslov za uspešnost implementacije ideje mehanizma primene Multilateralne konvencije i u ovoj grani međunarodnog javnog prava, mogao bi biti strah država od mogućnosti katastrofalnih posledica klimatskih promena. Naime, ni na polju međunarodnog poreskog prava države nisu uspostavile ovakav oblik saradnje sve dok nisu osetile efekte gubitka fiskalnih prihoda, koji su dodatno bili pojačani svetskom ekonomskom krizom. Isto tako, kada države širom sveta budu počele da osećaju negativne, pa čak i katastrofalne, posledice klimatskih promena, počće međusobno da sarađuju na iznalaženju rešenja za ovaj sve aktuelniji problem. Strah od posledica koje osećaju, bio to gubitak fiskalnih prihoda ili su katastrofalni efekti klimatskih promena, motiviše države da na globalnom nivou postignu širok konsenzus oko

neophodnosti rešavanja tih problema. Upravo će mehanizam primene Multilateralne konvencije omogućiti državama da efikasno i brzo na globalnom nivou implementiraju rešenja koja usvoje u borbi protiv klimatskih promena.

Kada je reč o međunarodnom investicionom pravu, konsenzus oko unifikacije ove grane međunarodnog javnog prava bi se postigao drugačijim putem. Naime, budući da su multinacionalne kompanije najzainteresovanije za unifikaciju ove grane prava i usvajanje načelno istih rešenja na globalnom nivou, one će postepeno vršiti politički pritisak na države širom sveta, a naročito na one slabije, kojih i ima najviše, da prihvate određene međunarodne akte i da ih ratifikuju. Na ovaj način će se postići „prisilan konsenzus” oko osnovnih rešenja koja budu odgovala multinacionalnim kompanijama. Upravo mehanizam primene Multilateralne konvencije može koristiti multinacionalnim kompanijama da se međunarodno investiciono pravo brzo i efikasno unifikuje i da se velikom brzinom, na globalnom nivou, usvoje rešenja koja su od interesa ovim entitetima.

U vezi sa efektima usvajanja Multilateralne konvencije na međunarodno poresko pravo, nema sumnje da usvajanje Multilateralne konvencije označava prekretnicu u evoluciji međunarodnog poreskog prava. Sve do usvajanja Multilateralne konvencije, međunarodno poresko pravo je bilo postavljeno na paradigmi konkurencije. Međutim, ukoliko uspe u ciljevima koje je postavila, Multilateralna konvencija će promeniti ovu paradigmu, te će međunarodno poresko pravo funkcionisati prvenstveno na paradigmi saradnje. Multilateralna konvencija predstavlja važan korak ka najznačajnijem ponovnom pisanju međunarodnih poreskopравnih pravila u jednom veku (Valente, 2017, p. 219). O uspešnosti Multilateralne konvencije govore i izveštaji ogranaka Međunarodne fiskalne asocijacije koji se nalaze u državama članicama Evropske unije, a koji ukazuju da akcije Evropske unije snažno podržavaju implementaciju OECD-ovih mera protiv BEPS-a (Christians & Shay, 2017, p. 50). Naime, Multilateralna konvencija ni na koji način ne ugrožava bilateralnost, te međunarodno poresko pravo, preko ugovora o izbegavanju dvostrukog oporezivanja, ostaje bilateralno čak iako Multilateralna konvencija ima uticaj na njegovu suštinu (Gutmann, 2023, p. 4). Doprinos Multilateralne konvencije međunarodnom poreskom pravu Brauner (2023, p. 110) opisuje tako što navodi da uspeh implementacije Akcije 15 BEPS Akcionog plana treba tumačiti uspehom celokupnog BEPS projekta, bez obzira na ishod ostalih rezultata BEPS projekta.

Implementacija Multilateralne konvencije je dosta otežala poresko planiranje multinacionalnim kompanijama i dodatno povećala njihove troškove realizacije ovih akcija. Za potpunu uspešnost u ostvarivanju postavljenih ciljeva neophodan je veći stepen implementacije Multilateralne konvencije u bilateralne poreske ugovore, kao i povećavanje kapaciteta poreskih administracija slabijih i siromašnijih država da zaista i primenjuju mere koje su usvojile.

Što se tiče uticaja Multilateralne konvencije na opšte međunarodno pravo, može se primetiti da Multilateralna konvencija, još uvek, nije primećena kao značajan međunarodni instrument. Iako je reč o potpuno inovativnom načinu primene jednog multilateralnog instrumenta, to je prošlo prilično neopaženo od strane naučnika koji izučavaju međunarodno javno pravo. Naime, oni nisu videli značaj Multilateralne konvencije, te je njeno usvajanje prošlo „ispod radara” njihove pažnje.

Literatura

- Avi-Yonah, R. S. & Xu, H. 2018. A Global Treaty Override? The New OECD Multilateral Tax Instrument and Its Limits. *Michigan Journal of International Law*, 39(2), pp. 157-216.
- Brauner, Y. 2023. What is BEPS?. *Florida Tax Review*, 16(2), pp. 57-110.
- Christians, A. & Shay, S. E. 2017. Assessing BEPS: Origins, Standards and Responses. *Cahiers de Droit Fiscal International*, 102(A), pp. 19-50.
- Christians, A. 2016. BEPS and the New International Tax Order. *BYU Law Review*, (6.4), pp. 1607-1644.
- Etinski, R., Đajić, S. & Tubić, B. 2021. *Međunarodno javno pravo*. Novi Sad: Pravni fakultet Univerziteta u Novom Sadu.
- Gutmann, D. 2023. The Future of International Tax Dispute Resolution Post-BEPS and MLI. In: Haslehner, W., Lyons, T., Pantazatou, K, Kofler, G. & Rust, A. (eds.), *Alternative Dispute Resolution and Tax Disputes*. Cheltenham: Edward Elgar Publishing, pp. 1-16.
- Halilović, H. 2022. Međunarodnopravni aspekti multilateralnog poreznog instrumenta. *Zbornik radova Pravnog fakulteta u Tuzli*, 8(2), pp.174-200.
- Hohmann, A., Merlo, V. & Riedel, N. 2022. Multilateral Tax Treaty Revision to Combat Tax Avoidance: On the Merits and Limits of BEPS's Multilateral Instrument. Universität Tübingen, School of Business and Economics, *Working Paper 10/2022*, pp. 1-46.
- Kleist, D. 2018. The Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent BEPS – Some Thoughts on Complexity and Uncertainty. *Nordic Tax Journal*, 1, pp. 31-34.
- Kostić, J. & Vasović, M. 2024. Pravilo o transfernim cenama kao antiabuzivna mera u zakonodavstvu EU i praksi Suda pravde EU. *Strani pravni život*, 68(3), pp. 387-401.
- Kreća, M. 2018. *Međunarodno javno pravo*. Beograd: Pravni fakultet Univerziteta u Beogradu.
- Lekman, D. A. 2019. *Principal Purpose Test of Tax Treaty Law in Comparison with General Anti-Avoidance Rule of the EU Anti-Avoidance Directive*. Doctoral dissertation. Uppsala: Department of Law, University of Uppsala.
- Organizacija za ekonomsku saradnju i razvoj. 2019. OECD presents outputs of OECD/ G20 BEPS Project for discussion at G20 Finance Ministers meeting. Dostupno na:

- <https://web-archive.oecd.org/2019-06-04/373714-oecd-presents-outputs-of-oecd-g20-beps-project-for-discussion-at-g20-finance-ministers-meeting.htm>, 24. 1. 2025.
- Paštar, M. 2024. Uticaj progresivnog razvoja međunarodnog poreskog prava u okvirima OECD-a na poresko pravo Evropske unije. *Evropsko zakonodavstvo*, 86(4), pp. 67-90.
- Popović, D. & Ilić-Popov, G. 2017. Značaj i efekti BEPS Multilateralne konvencije u međunarodnom poreskom pravu. *Zbornik radova Pravnog fakulteta u Nišu*, 56(75), pp. 13-31.
- Popović, D. 2018. Da li je moguće na globalnom nivou regulisati izbegavanje dvostrukog oporezivanja među državama?. *Ekonomija*, 25(1), pp. 60-73.
- Valente, P. 2017. BEPS Action 15: Release of Multilateral Instrument. *Intertax*, 45(3), pp. 219-227.
- Zeković, S. 2003. Ekonomski i tržišni instrumenti u politici održivog razvoja EU. *Economic Annals*, 44(157), pp. 135-149.
- Živković, O. 2022. O rešenjima koja donosi predlog Unshell direktive, *Strani pravni život*, 4, pp. 367-386.

