

Dejan Popović
Svetislav V. Kostić

**UGOVORI SRBIJE
O IZBEGAVANJU DVOSTRUKOG
OPOREZIVANJA
- PRAVNI OKVIR I TUMAČENJE -**

Beograd
2009

(5) Tumačenje međunarodnih konvencija. Pošto su međunarodne konvencije o izbegavanju dvostrukog oporezivanja ugovori međunarodnog javnog prava, na njih se primenjuju pravila o tumačenju sadržana u Bečkoj konvenciji o ugovornom pravu iz 1969. godine (u daljem tekstu: *Bečka konvencija*), koja je stupila na snagu 27. januara 1980. godine, kada je ratifikovana od 35. države.¹ Bečka konvencija postavlja u članu 31. opšte pravilo da tumačenje nekog izraza iz međunarodnog ugovora treba da odgovara kontekstu ugovora:

(1) Ugovor se mora dobronamerno tumačiti, prema uobičajenom smislu koji se mora dati izrazima u ugovoru u njihovom kontekstu i u svetlosti njegovog predmeta i njegovog cilja.

(2) U cilju tumačenja ugovora kontekst obuhvata, osim teksta uvoda i uključenih priloga, i:

(a) svaki sporazum u vezi sa ugovorom koji postoji između država ugovornica² prilikom zaključivanja ugovora;

(b) svaki instrument koji sačine jedna ili više država ugovornica prilikom zaključenja ugovora, a koji prihvate ostale države ugovornice kao instrument koji se odnosi na ugovor.

(3) Kao i o kontekstu, vodiće se računa o:

(a) svakom docnijem sporazumu između država ugovornica u pogledu tumačenja ugovora ili primene njegovih odredaba;

(b) svakoj docnijoj praksi u vezi sa primenom ugovora kojim je postignut sporazum između država ugovornica u pogledu tumačenja ugovora;

(c) svakom relevantnom pravilu međunarodnog prava koje se primenjuje u odnosima između država ugovornica.

(4) Izraz se uzima u posebnom smislu ako se utvrdi da je takva bila namera država ugovornica.³

Prema tome, ako se uobičajeno značenje i poseban smisao nekog izraza razlikuju, "poseban smisao" će imati prednost – ukoliko je takva bila namera država ugovornica. U članu 3. stav 2. Model-konvencije OECD, odnosno u članu 3. stav 2. većine poreskih ugovora koji obavezuju Srbiju, nalazi se formulacija: "Kada država ugovornica primenjuje Ugovor, svaki izraz koji u njemu nije definisan (a neki jesu – u članu 3. stav 1) ima značenje, osim ako kontekst ne zahteva drugačije, prema zakonu te države za potrebe poreza na koje se Ugovor primenjuje i značenje prema važećim poreskim zakonima koje primenjuje ta država ima prednost u odnosu na značenje koje tom izrazu daju drugi zakoni te države." Ta formulacija, dakle, obezbeđuje status *lex specialis*, u skladu s odredbom člana 31. stav 4. Bečke konvencije.

Član 32. Bečke konvencije posvećen je "dopunskim sredstvima tumačenja". Njime je predviđeno da se može pozivati na dopunska sredstva tumačenja, posebno na pripremljene radove (fr. *travaux préparatoires*), kao i na okolnosti u kojima je ugovor bio zaključen, kako bi se potvrdio smisao koji proizlazi iz primene člana 31. ili da se odredi smisao kada je tumačenje dato prema članu 31. dvosmisleno ili nejasno, ili kada dovodi do rezultata koji je očigledno apsurdan ili nerazuman.

Konačno, član 33. Bečke konvencije propisuje sledeće:

(1) Ako je jedan ugovor overen na dva ili više jezika, njegov tekst je verodostojan na tim jezicima, osim ako ugovorom nije određeno ili se države ugovornice ne dogovore da u slučaju neslaganja važi jedan određeni tekst.

(2) Prevod ugovora na nekom drugom jeziku, osim jezika na kojima je tekst overen, smatra se verodostojnim tekstom samo ako to ugovor predviđa ili ako su se države ugovornice o tome dogovorile.

¹ SFR Jugoslavija, čija je Srbija jedan od sukcesora, ratifikovala je Bečku konvenciju 1970. godine, ali je Uredba o ratifikaciji Bečke konvencije o ugovornom pravu objavljena u "Službenom listu SFRJ – Međunarodni ugovori", br. 30/72.

² U Uredbi o ratifikaciji Bečke konvencije o ugovornom pravu koristi se izraz "članica", umesto izraza "država ugovornica", a stavovi se nazivaju "tačkama".

³ Vid.: član 31. st. 1-4. Bečke konvencije.

(3) Izrazi u ugovoru smatra se da imaju smisao u raznim verodostojnim tekstovima.

(4) Osim u slučaju kada određeni tekst ima prednost na osnovu stava 1. ovog člana, ako upoređivanje verodostojnih tekstova pokaže razliku koju primenom članova 31. i 32. nije moguće odstraniti, usvaja se smisao koji, vodeći računa o predmetu i cilju ugovora, najbolje usklađuje ove tekstove.

Napominjemo, međutim, da čak 34 od 36 poreskih ugovora koji obavezuju Srbiju ima *zvaničnu englesku verziju*.⁴ U devet slučajeva postoji samo original na engleskom jeziku,⁵ a u 25 originali su na srpskom, engleskom i službenom jeziku druge države ugovornice.⁶ Pri tome, "u slučaju razlike u tumačenju, merodavan je engleski tekst" – naglašava se u završnoj rečenici odgovarajućeg ugovora. Otuda, za interpretaciju je najčešće relevantan gore pomenuti stav 1. člana 33. Bečke konvencije.

Zaključimo da se međunarodni ugovori moraju tumačiti u dobroj veri – dakle, u skladu sa principom na kojem počiva celokupno međunarodno ugovorno pravo da se ugovori moraju poštovati (*pacta sunt servanda*). U interpretaciji se određenom izrazu mora pridati značenje – u uobičajenom ili u posebnom smislu – koje proizlazi *iz teksta ugovora* koji se čita *bona fide*, a u *sadejstvu* s ostalim elementima za tumačenje koje treba uzeti u obzir na osnovu člana 31. Bečke konvencije.⁷ Nijedan od tih elemenata nema veću važnost od drugih – neophodno je primenjivati ih integralno. Otuda, moguće je da gramatičko (jezičko) značenje neke odredbe iz poreskog ugovora bude izmenjeno s osloncem na kontekst i na predmet i cilj ugovora. Do toga će, u načelu, doći samo ako tekst odredbe nije jasan. U svakom slučaju, slediće se jasan tekst neke odredbe poreskog ugovora ukoliko zajedničko objašnjenje ne ukaže na postojanje drukčije namere, ili ukoliko "jasan tekst" ne dovede do rezultata koji je očigledno apsurdan ili nerazuman.

S obzirom na to da se većina važećih ugovora o izbegavanju dvostrukog oporezivanja zasniva na rešenjima koja, kao "mustru", nudi Model-konvencija OECD, postavlja se pitanje uloge Komentara Model-konvencije OECD⁸ (u daljem tekstu i: *Komentar*) u interpretaciji konkretnih poreskih ugovora. Naime, svaka od verzija Model-konvencije⁹ praćena je veoma kvalitetnim ("zvaničnim") Komentarom, u čijem su pisanju, kao i u izradi nacrtu Model-konvencije, učestvovali vodeći stručnjaci koje su vlade država članica delegirale u Komitet za fiskalne poslove OECD. Nesporno je da Komentar Model-konvencije OECD predstavlja široko prihvaćeni vodič za tumačenje i primenu poreskih ugovora, zasnovanih na tome modelu. Međutim, postoje dileme u pogledu *pravnog statusa* Komentara – tačnije rečeno, oko njegovog pozicioniranja u pravila o tumačenju ugovora postavljena u Bečkoj konvenciji. Pre svega, ni Model-konvencija, ni njen Komentar nemaju direktan pravno obavezujući značaj – ni za države članice OECD, ni za ostale zemlje koje su svoje poreske ugovore oblikovale prema "mustri" sadržanoj u toj model-konvenciji. Iz toga proizlazi da Komentar, *kao takav*, ne može predstavljati "svaki sporazum u vezi s ugovorom koji postoji između država ugovornica prilikom zaključivanja ugovora" iz člana 31. stav 2. tačka a), niti "svaki kasniji sporazum između država ugovornica u vezi sa tumačenjem ugovora" iz člana 31. stav 3. tačka a) Bečke konvencije. Komentar, *kao takav*, ne može biti

⁴ U preostala dva poreska ugovora, original između Srbije i Velike Britanije je na srpskom i na engleskom jeziku, a između Srbije i Francuske na srpskom i na francuskom jeziku, pri čemu su oba teksta podjednako verodostojna.

⁵ Sa Belgijom, Češkom, Danskom, Finskom, Italijom, Kiprom, Mađarskom, Norveškom i Švedskom.

⁶ S Albanijom, Belorusijom, Bosnom i Hercegovinom, Bugarskom, Egiptom, Holandijom, Hrvatskom, Indijom, Kinom, DNR Korejom, Kuvajtom, Letonijom, Makedonijom, Malezijom, Moldavijom, Nemačkom, Poljskom, Rumunijom, Rusijom, Slovačkom, Slovenijom, Sri Lankom, Švajcarskom, Turskom i Ukrajinom.

⁷ Vid.: Frank Engelen, *Interpretation of Tax Treaties under International Law*, IBFD, Amsterdam 2004, str. 121.

⁸ **Model Tax Convention on Income and on Capital**, OECD, Paris 2008.

⁹ Model-konvencija OECD usvojena je od strane nadležnih organa te organizacije 1977. godine, a od 1992. godine pojavljuje se u formatu "zamenljivih listova" i podleže učestalim revizijama (1994, 1995, 1997, 2000, 2003, 2005. i 2008. godine).

smatran ni za "instrument", u smislu člana 31. stav 2. tačka b) Bečke konvencije, jer se ta odredba tiče ratifikacionih instrumenata koji sadrže kakve rezerve, ili određenih deklaracija usvojenih u vezi sa zaključenjem ugovora. Naravno, Komentar nije ni pravilo međunarodnog prava, u smislu člana 31. stav 3. tačka c) Bečke konvencije. Međutim, Komentar Model-konvencije OECD bi, eventualno, mogao pružiti dokaz o postojanju prakse u vezi sa primenom ugovora, kojom je postignut prećutni sporazum između država članica OECD u pogledu tumačenja ugovora, u smislu člana 31. stav 3. tačka b) Bečke konvencije. To, naravno, direktno ne obavezuje zemlje koje nisu članice OECD. U svakom slučaju, Komentar predstavlja "dopunsko sredstvo tumačenja" iz člana 32. Bečke konvencije, ali kogentnost toga sredstva zavisi od toga u kojoj se meri može tvrditi da ono pruža dokaz o zajedničkom razumevanju značenja koje države ugovornice pridaju izrazima korišćenim u ugovoru koji se primenjuje.¹⁰

Međutim, iz odredbe člana 31. stav 1. Bečke konvencije, po kojoj se ugovor mora tumačiti dobronamerno (u dobroj veri), mogu se dalje izvlačiti zaključci u pogledu toga da li jedan pravno neobavezujući instrument, poput Komentara Model-konvencije OECD, može postati izvor pravne obaveze posredstvom koncepta zaštite legitimnih očekivanja¹¹ i nekih drugih koncepata (poput *estoppel*-a¹²), proizišlih iz principa *bona fide*. U tom, prvom, kontekstu, treba razlikovati poreske ugovore između država članica OECD, između članica i ne-članica i između država ne-članica. Analizu treba upotpuniti i razlikovanjem između verzije Komentara koja se primenjivala u momentu zaključenja ugovora i kasnijih verzija Komentara.¹³ U tom, drugom, kontekstu, u sâmom Komentaru se ističe da kasnije izmene Model-konvencije ne mogu biti relevantne za tumačenje ili primenu prethodno zaključenih ugovora kada su odredbe tih ugovora *suštinski različite* od izmenjenih članova ugovora. Međutim, druge izmene i dopune Komentara obično se (osim ukoliko neka država nije istakla svoju primedbu) primenjuju na tumačenje i primenu ugovora zaključenih pre usvajanja tih izmena i dopuna, pošto odražavaju konsenzus država članica OECD u pogledu njihovog tumačenja postojećih odredaba i primene tih odredaba na specifične situacije.

Vratimo se u prvi kontekst. U slučaju poreskog ugovora između dve države članice OECD, ne može se prihvatiti da država članica postupa u dobroj veri tvrdeći da se odredbama ugovora mora pridati značenje koje je drukčije od onoga ustanovljenog u Komentaru Model-konvencije OECD za identičnu odredbu, u meri u kojoj:

- su obe strane glasale za preporuku koja se odnosi na Model-konvenciju, usvojenu od strane Saveta OECD, u skladu sa članom 5 (b) Konvencije OECD;
- nijedna strana nije stavila rezervu u odnosu na odredbe Model-konvencije, niti primedbu na tumačenje tih odredaba, ustanovljeno u Komentaru;
- poreski ugovor sledi matricu i osnovne odredbe Model-konvencije;
- nijedna strana u toku stvarnih pregovora nije naznačila da odredbe ugovora shvata drukčije nego što je ustanovljeno u Komentaru u pogledu identičnih odredaba Model-konvencije.

U tim okolnostima, postoji pretpostavka da su strane prihvatile interpretaciju uspostavljen u Komentaru, što se svodi na *prećutno saglašavanje* da se odredbe poreskog ugovora koje su identične onima iz Model-konvencije OECD tumače i primenjuju u skladu s odgovarajućim stavom iz Komentara. U pitanju je kontekst u kojem se ugovor tumači iz člana 31. stav 2. tačka a) Bečke konvencije, koji obuhvata i "svaki sporazum u vezi s ugovorom koji postoji između država ugovornica prilikom zaključivanja ugovora". Prećutno prihvatanje od strane obe države ugovornice služi kao *estoppel* u slučajevima kada jedna od strana kasnije iznese stav da je imala u vidu drukčije tumačenje. *Estoppel* predstavlja pravilo dokazivanja, preuzeto iz *common*

¹⁰ Vid.: Frank Engelen, *op. cit.*, str. 459-460.

¹¹ Upored.: T. Cottier – K. N. Schefer, **Good Faith and the Protection of Legitimate Expectations in the WTO** (u: *New Directions in International Economic Law. Essays in Honour of John H. Jackson*, Kluwer, The Hague 2000), str. 53-55.

¹² Vid.: dole, str. 33.

¹³ Potrebno je imati u vidu da je postojao i Komentar Nacrta Konvencije o dvostrukom oporezivanju dohotka i imovine OECD iz 1963. godine, koji je prethodio Komentaru Model-konvencije o dvostrukom oporezivanju dohotka i imovine OECD iz 1977. godine. Vid.: dole, str. 36.

law-a, kojim se nekom licu (uključujući državu ugovornicu) ne dopušta da poriče istinitost određene izjave koju je prethodno samo dalo (eksplicitno ili prećutno). Naravno, ukoliko je neka država članica OECD stavila primedbu na pojedine stavove iz Komentara Model-konvencije OECD, ne može se tvrditi da se prećutno saglasila sa tim stavovima.

U slučaju poreskog ugovora između države članice OECD i države ne-članice, potrebno je napraviti razliku između ne-članica koje su odredile svoj stav u pogledu Model-konvencije OECD i njenog Komentara i ne-članica koje to nisu učinile. Kada su u pitanju ne-članice koje su definisale svoju poziciju prema Model-konvenciji OECD i Komentaru (među koje spada i Srbija /počev od 2005. godine – tada kao SCG/),¹⁴ iako formalno ne učestvuju u donošenju odluka u organima OECD nadležnim za Model-konvenciju i njen Komentar, u pogledu tumačenja i primene poreskih ugovora između neke od njih i neke države članice OECD važe prethodni zaključci, pod uslovom da:

- nijedna strana nije unela rezervu na odredbu Model-konvencije, niti stavila primedbu na tumačenje te odredbe ustanovljeno u Komentaru;
- poreski ugovor sledi matricu i osnovne odredbe Model-konvencije OECD;
- nijedna strana u toku stvarnih pregovora nije naznačila da odredbe ugovora shvata drukčije nego što je ustanovljeno u Komentaru u pogledu identičnih odredaba Model-konvencije.

Kada je u pitanju tumačenje poreskog ugovora između države članice OECD i države ne-članice, koja nije definisala svoju poziciju prema Model-konvenciji OECD i Komentaru, sama činjenica da taj ugovor može sadržati odredbe koje su identične s odredbama Model-konvencije OECD nije dovoljna za zaključak da je država ne-članica prećutno prihvatila interpretaciju tih odredaba na način koji je ustanovljen u Komentaru. Jedino bi, ukoliko se može ustanoviti da je u momentu zaključivanja ugovora ta država ne-članica bila, ili je morala biti, svesna činjenice da je druga strana – država članica OECD – razumevala da bi te odredbe trebalo tumačiti i primenjivati u skladu sa Komentarem, važili principi koje smo ustanovili za slučaj tumačenja poreskog ugovora između države članice OECD i države ne-članice, koja je definisala svoju poziciju prema Model-konvenciji OECD i Komentaru. U ostalim situacijama, Komentar se može jedino smatrati "dopunskim sredstvom tumačenja" iz člana 32. Bečke konvencije.

Kada je u pitanju tumačenje odredaba poreskog ugovora između dve države ne-članice, koje su definisale svoju poziciju prema Model-konvenciji OECD i Komentaru, koje su identične s odredbama Model-konvencije OECD, primenjujemo one principe koje smo ustanovili za slučaj tumačenja poreskog ugovora između države članice OECD i države ne-članice, koja je definisala svoju poziciju prema Model-konvenciji OECD i Komentaru. Ako se, pak, radi o dve države ne-članice, od kojih jedna nije definisala svoju poziciju prema Model-konvenciji OECD i Komentaru, čini se da je raniji zaključak da se ne može pretpostaviti prećutno prihvatanje tumačenja odredaba na način ustanovljen u Komentaru još relevantniji nego u slučaju poreskog ugovora između države članice OECD i ovakve države ne-članice.¹⁵

¹⁴ Ovu grupu država ne-članica čine: Albanija, Argentina, Belorusija, Brazil, Bugarska, Čile, Estonija, Filipini, Gabon, Hrvatska, Indija, Izrael, Jermenija, Južnoafrička Republika, Kazahstan, Kina, DR Kongo, Letonija, Litvanija, Malezija, Maroko, Obala Slonovače, Rumunija, Rusija, Srbija, Slovenija, Tajland, Tunis, Ukrajina i Vijetnam.

¹⁵ Vid.: Frank Engelen, *op. cit.*, str. 463-472.

Član 1.

Lica na koja se primenjuje ugovor

Poreski ugovori koji obavezuju Srbiju počinju sledećom definicijom, koja određuje personalni opseg njihove primene: "Ovaj ugovor primenjuje se na lica koja su rezidenti jedne ili obe države ugovornice." Ponekad se, umesto reči "ugovor", koristi izraz "sporazum" (u konvencijama sa Francuskom, Švedskom, Danskom, Belgijom, Velikom Britanijom, Italijom, Norveškom i Malezijom) – ne samo u članu 1, nego i u nazivu konvencije i na drugim mestima u njenom tekstu. Možemo primetiti da se u konvencijama potpisanim zaključno sa 10. januarom 1985. godine uglavnom upotrebljavao termin "sporazum", dok u kasnijim apsolutno prevlađuje termin "ugovor".¹⁶ Izrazi "sporazum" i "ugovor" se u verzijama važećih konvencija o izbegavanju dvostrukog oporezivanja na srpskom jeziku koriste kao sinonimi.

Poreski ugovori koji obavezuju Srbiju u svom članu 1. sadrže, dakle, pravilo da se primenjuju na lica koja su rezidenti jedne ili obe države ugovornice. Da bi se ugovor o izbegavanju dvostrukog oporezivanja primenio na jedno lice potrebno je da ono ispunjava dva uslova:

- mora biti *lice* u smislu ugovora o izbegavanju dvostrukog oporezivanja;
- mora biti rezident barem jedne od država ugovornica.

Pojam "lice" za potrebe ugovora o izbegavanju dvostrukog oporezivanja je određen u članu 3. poreskih ugovora, dok je pitanje rezidentstva uređeno njihovim članom 4.

Lice u smislu ugovora o izbegavanju dvostrukog oporezivanja

Pojam "lice" nije ujednačeno definisan u srpskim ugovorima o izbegavanju dvostrukog oporezivanja.

U slučaju ugovora s Albanijom, Belorusijom, Bosnom i Hercegovinom, Bugarskom, Češkom, Egiptom, Hrvatskom, Kinom, DNR Korejom, Kuvajtom, Letonijom, Mađarskom, Makedonijom, Moldavijom, Poljskom, Slovačkom, Slove-nijom, Švajcarskom, Turskom i Ukrajinom, pojam "lice" obuhvata *fizičko lice, kompaniju i društvo lica*; u ugovoru s Indijom ovakav obuhvat odnosi se na slučaj Srbije, dok se u slučaju Indije proširuje i na "drugo lice koje se smatra poreskim obveznikom prema važećim poreskim zakonima". Ugovori sa Rumunijom i Rusijom određuju da izraz "lice" obuhvata *fizičko lice, društvo i društvo lica*, pri čemu se u verziji ugovora na engleskom jeziku za "društvo" koristi termin *company*, kojim se označava i "kompanija" u prvih 20 ugovora.

U ugovorima o izbegavanju dvostrukog oporezivanja sa Danskom, Finskom, Holandijom, Italijom, Kiprom, Sri Lankom i Velikom Britanijom, izraz "lice" za Srbiju obuhvata *fizičko i pravno lice*, dok za drugu ugovornu stranu označava *fizičko lice, društvo i (svaku) drugu grupu lica*.

U ugovoru sa Francuskom određeno je da pojam "lice" za obe države ugovornice podrazumeva *fizička lica, društva i sve druge grupacije lica*.

U slučaju ugovora sa Belgijom, Malezijom, Norveškom i Švedskom, za Srbiju će izraz "lice" obuhvatati *fizičko i pravno lice*, dok je to u odnosu na Belgiju *fizičko lice i društvo*, u odnosu na Maleziju – *fizičko lice, društvo i druge grupe lica koje se smatraju licima prema*

¹⁶ Od 19 konvencija o izbegavanju dvostrukog oporezivanja koje je zaključila bivša SFR Jugoslavija, a koje su svojevremeno stupile na snagu, 10 je nazvano "sporazumom" (sa Francuskom, Švedskom, Danskom, Belgijom, Velikom Britanijom, Čehoslovačkom, Italijom, Poljskom, Norveškom i Malezijom), a 9 "ugovorom" (sa Holandijom, Kiprom, Sri Lankom, Finskom, Rumunijom, Mađarskom, Nemačkom, Egiptom i Kinom). Sve konvencije u kojima je korišćen izraz "sporazum" zaključene su do 10. januara 1985. godine, osim one sa Malezijom, koju je, kao poslednju za vreme svojeg postojanja, SFR Jugoslavija zaključila 1990. godine. Sve konvencije u kojima je korišćen izraz "ugovor" zaključene su u periodu posle 10. januara 1985. godine; jedino je ugovor sa Holandijom zaključen 1982. godine. Sve konvencije zaključene od strane bivše SR Jugoslavije, odnosno Srbije i Crne Gore (uključujući revidiranu konvenciju sa Poljskom) nose naziv "ugovor".

poreskim zakonima Malezije, a u odnosu na Norvešku i Švedsku – *fizičko i pravno lice*. Konačno, u ugovoru sa Nemačkom pojam "lice" se određuje za Srbiju tako da označava *fizičko lice i pravno lice, obuhvatajući i društva*, a za Nemačku *fizičko lice i društvo*.

Kada je u pitanju ispunjenje uslova da "lice" mora biti *lice u smislu ugovora o izbegavanju dvostrukog oporezivanja*, nedoumice se mogu javiti u slučaju stalnih poslovnih jedinica (koje su definisane članom 5. ugovora o izbegavanju dvostrukog oporezivanja). Stalna poslovna jedinica je sastavni deo matičnog preduzeća (preduzeća druge države ugovornice) i nema poseban pravni subjektivitet. Stoga, kada stalna poslovna jedinica nerezidentnog preduzeća ostvaruje određeni prihod iz Republike Srbije, potrebno je utvrditi ispunjenost uslova za primenu ugovora o izbegavanju dvostrukog oporezivanja u odnosu na to nerezidentno preduzeće, a ne u odnosu na stalnu poslovnu jedinicu.

Pogledajmo sledeće primere:

Grčka banka (koja je osnovana i ima sedište uprave u Grčkoj i koja je njen poreski rezident) ima ogranak (eng. *branch*) u Londonu. Srpska banka (koja je osnovana i ima sedište u Srbiji, čiji je poreski rezident) je uzela kredit od grčke banke, preko njenog ogranka u Londonu. Između Srbije i Grčke ne postoji ugovor o izbegavanju dvostrukog oporezivanja, ali on postoji između Srbije i Velike Britanije. Srpska banka sredstva po osnovu otplate kredita isplaćuje ogranku, dakle u Veliku Britaniju. Postavlja se pitanje da li srpska banka može da prilikom isplate kamata ogranku grčke banke primeni ugovor o izbegavanju dvostrukog oporezivanja sa Velikom Britanijom koji propisuje stopu poreza po odbitku od 10%. Ogranak predstavlja sastavni deo grčke banke, on je njena stalna poslovna jedinica u Velikoj Britaniji. Stoga ogranak, odnosno stalna poslovna jedinica, ne predstavlja *lice* u smislu ugovora o izbegavanju dvostrukog oporezivanja, jer je on samo izdvojeni deo matične banke u drugoj državi. *Lice* je grčka banka i prema njoj treba usmeriti utvrđivanje uslova za primenu ugovora o izbegavanju dvostrukog oporezivanja.

Između Srbije i Grčke nije stupio na snagu ugovor o izbegavanju dvostrukog oporezivanja, ali i dalje načelno postoji mogućnost da se na isplate kamata primeni ugovor o izbegavanju dvostrukog oporezivanja između Srbije i Velike Britanije, pod uslovom da se grčka banka može smatrati rezidentom Velike Britanije, u smislu odredaba ugovora o izbegavanju dvostrukog oporezivanja. Prema članu 4. ugovora o izbegavanju dvostrukog oporezivanja između Srbije i Velike Britanije, rezident Velike Britanije će biti ono lice koje podleže oporezivanju u njoj po osnovu svog prebivališta, boravišta, sedišta uprave ili bilo kog drugog obeležja slične prirode. U ovom primeru, grčka banka neće biti rezident Velike Britanije, jer nije podložna oporezivanju u njoj po osnovu sedišta uprave ili bilo kojeg sličnog kriterijuma. Otuda, srpska banka ne može primeniti ugovor o izbegavanju dvostrukog oporezivanja, već mora, prilikom isplate kamate, obračunati porez po odbitku po stopi koja je propisana ZPDP (20%).

Međutim, šta činiti u slučaju da banka koja je rezident Velike Britanije ima ogranak u Atini i preko njega odobrava kredit srpskoj banci?

Grčki ogranak nije lice u smislu ugovora o izbegavanju dvostrukog oporezivanja, ali matična banka to jeste. Između Srbije i Velike Britanije postoji ugovor o izbegavanju dvostrukog oporezivanja, a kako banka ispunjava i drugi uslov – da je rezident barem jedne od država ugovornica, na isplate kamate iz Srbije njenom grčkom ogranku poreski ugovor se može primeniti.

Posebno treba posmatrati slučajeve kada stalna poslovna jedinica nerezidentnog obveznika locirana u Srbiji isplaćuje određene prihode nerezidentnom licu. Prema postojećoj odredbi člana 40. ZPDP, u ovom slučaju Srbija neće primeniti porez po odbitku, s obzirom na to da obaveza plaćanja toga poreza postoji samo u slučaju da nerezident ostvaruje prihode od rezidenta Srbije. Stalna poslovna jedinica nije rezident Srbije, već predstavlja *svako stalno mesto poslovanja preko koga nerezidentni obveznik obavlja delatnost* (član 4. stav 1. ZPDP). U slučaju promene srpskih propisa, u smislu da bi Srbija zavela porez po odbitku i na isplate prihoda iz člana 40. ZPDP od strane stalne poslovne jedinice nerezidentnog obveznika drugom nerezidentnom obvezniku, potrebno je jasno utvrditi *na koga se ugovor primenjuje*. U ovom

slučaju ugovor bi se primenjivao na *primaoca* prihoda, a ne na stalnu poslovnu jedinicu (ona bi eventualno mogla da *primenjuje ugovor* ukoliko ima obavezu da obračuna porez po odbitku).¹⁷

Na ovom mestu bi bilo potrebno objasniti prethodno opisanu situaciju i interakciju između domaćih poreskih propisa i ugovora o izbegavanju dvostrukog oporezivanja. Naime, prema odredbama ugovora o izbegavanju dvostrukog oporezivanja, Srbija bi imala pravo da oporezuje kamatu koju bi stalna poslovna jedinica u Srbiji isplaćivala nerezidentnom obvezniku. Kamata bi se smatrala nastalom u Srbiji i ona bi imala pravo da je oporezuje po odbitku i u slučaju da je isplatio stalna poslovna jedinica koja se nalazi na njenoj teritoriji, stopom koja je propisana ugovorom o izbegavanju dvostrukog oporezivanja. Međutim, Srbija ima samo *pravo*, ali ne i *obavezu* da zavede porez po odbitku. Njen domaći propis – član 40. stav 1. ZPDP – ne nameće obavezu plaćanja poreza po odbitku u slučaju isplate prihoda od strane stalne poslovne jedinice (ukoliko se novac isplaćuje rezidentu Srbije porez po odbitku se ne obračunava, kao ni u slučaju isplata između dva nerezidenta /a stalna poslovna jedinica nije rezident Srbije/). Drugim rečima, domaći propis ne dozvoljava Srbiji da koristi pravo koje joj je dato ugovorom o izbegavanju dvostrukog oporezivanja.

U najvećem broju savremenih poreskih sistema poslovni rezultat onih pravnih lica koja su organizovana kao društva kapitala podleže posebnom porezu – porezu na dobit korporacija, dok se poslovni rezultat društava lica (ortačko društvo i komanditno društvo) pripisuje njihovim članovima i, ako su članovi fizička lica, oporezuje porezom na dohodak fizičkih lica, a ako su članovi društva kapitala – porezom na dobit korporacija. Opisana društva lica su *fiskalno transparentna*, odnosno ona se ne smatraju poreskim obveznicima, već se oporezivanje vrši samo na nivou njihovih članova. Uporedno posmatrano, u savremenim sistemima kompanijskog prava sreću se dve različite tendencije kada je u pitanju priznavanje svojstva pravnog lica društvima lica. Na jednom polu su uglavnom anglosaksonski i germanski, kao i na germanskom uticaju zasnovani sistemi, u kojima ni ortačko, ni komanditno društvo ne predstavljaju pravno lice: takvo ćemo rešenje naći, na primer, u američkom, engleskom, nemačkom, holandskom, austrijskom, italijanskom, mađarskom, poljskom i mnogim drugim pravima. Imovina koju "poseduje" društvo lica smatra se zajedničkom imovinom suvlasnika (članova društva). Na drugom polu su uglavnom romanski, kao i sistemi formirani pod njihovim uticajem, u kojima društva lica imaju status pravnog lica. Takvo rešenje postoji u belgijskom, španskom, rumunskom, grčkom, hrvatskom, srpskom i još nekim kompanijskim pravima.¹⁸ Na terenu poreskog prava najčešće važi pravilo: ako je društvo lica pravno lice – oporezuje se posebnim porezom na dobit; ako nije – primeniće se fiskalna transparentnost. Izuzeci se sreću npr. u norveškom, švedskom i francuskom pravu, u kojima društvo lica jeste pravno lice, ali se ipak podvrgava fiskalnoj transparentnosti – obavezno (u Norveškoj i Švedskoj) ili na opcionalnoj osnovi (u Francuskoj).

Srpski poreski sistem ne poznaje fiskalno transparentna društva. Prema Zakonu o privrednim društvima, i ortačko i komanditno društvo imaju status pravnog lica, a u skladu sa ZPDP obveznici su i poreza na dobit preduzeća.

Ako pogledamo srpske ugovore o izbegavanju dvostrukog oporezivanja, videćemo da njihova (osim u slučaju ugovora sa Belgijom, Norveškom, Švedskom i Nemačkom) primena na društva lica druge ugovorne strane zavisi od toga da li ih domaći poreski zakon tretira kao fiskalno transparentna ili ne. Bez obzira na to da li imaju tretman pravnog lica prema kompanijskom zakonodavstvu svoje države, društva lica će za potrebe primene ugovora imati status *lica*. Odgovor na pitanje da li će ugovor o izbegavanju dvostrukog oporezivanja moći da se na njih i primeni zavisiće od toga da li se mogu smatrati rezidentima barem jedne države ugovornice.

U slučaju ugovora sa Belgijom, Norveškom, Švedskom i Nemačkom, društva lica će se smatrati "licima" samo ukoliko imaju status pravnih lica u matičnim državama (Norveška i Švedska – a imaju ga), ili ukoliko nisu fiskalno transparentna, bez obzira na to da li ih kompanijsko pravo tretira kao pravna lica ili ne (Belgija /u čijem pravu jesu pravna lica/ i Nemačka /u čijem pravu to nisu/).

¹⁷ Za bliže objašnjenje primene odredaba ugovora o izbegavanju dvostrukog oporezivanja, vid.: dole, komentar uz član 11. stav 5. poreskih ugovora.

¹⁸ Vid. detaljnije: komentar uz član 10. poreskih ugovora.

Rezident u smislu ugovora o izbegavanju dvostrukog oporezivanja

Ni pojam "rezident države ugovornice" nije ujednačeno definisan u srpskim ugovorima o izbegavanju dvostrukog oporezivanja, ali je opšte pravilo da on podrazumeva lice koje, prema zakonima te države, podleže oporezivanju u njoj, po osnovu svog prebivališta, boravišta, sedišta uprave ili drugog merila slične prirode. Ukoliko je lice istovremeno rezident obe države ugovornice, onda ugovori o izbegavanju dvostrukog oporezivanja propisuju pravila čijim će se rezidentom, za potrebe njihove primene, lice smatrati. Ovo pitanje će biti bliže obrađeno u komentaru člana 4. poreskih ugovora.

Ukoliko se određeno lice može smatrati *licem za potrebe primene ugovora o izbegavanju dvostrukog oporezivanja*, sledi provera ispunjenosti drugog uslova – da je rezident barem jedne od država ugovornica. Osnovni uslov da bi se neko lice smatralo rezidentom države ugovornice je da podleže oporezivanju u njoj. Fiskalno transparentna društva lica ne podležu oporezivanju, već se njihov poslovni rezultat pripisuje članovima i oporezuje *u rukama članova*. Stoga fiskalno transparentna društva lica ne ispunjavaju drugi uslov da bi se na njih primenio ugovor o izbegavanju dvostrukog oporezivanja: ona jesu *lica*, ali nisu *rezidenti*.

Uzmimo primer fiskalno transparentnog društva jedne države ugovornice koje nije osnovano, niti ima sedište u Srbiji, a koje ostvaruje autorske naknade od srpskog rezidentnog privrednog društva. Kako fiskalno transparentno društvo ne podleže oporezivanju u svojoj matičnoj državi, ono se ne može smatrati njenim rezidentom i stoga se na njega ugovor o izbegavanju dvostrukog oporezivanja ne može primeniti.

Kolikogod bilo nesporno da se, osim ukoliko nije izričito propisano, ugovor o izbegavanju dvostrukog oporezivanja ne može primeniti na fiskalno transparentno društvo, jer ono ne ispunjava uslov da se može smatrati rezidentom jedne ili obe države ugovornice, postavlja se pitanje da li se ugovor može primeniti na članove takvog društva. Drugim rečima, u našem primeru, to što se na fiskalno transparentno društvo ugovor o izbegavanju dvostrukog oporezivanja ne može primeniti ne dovodi do konačnog odgovora da bi srpski isplatilac trebalo da obračuna porez po odbitku po stopi od 20% iz člana 40. stav 1. ZPDP.

Prema Komentaru Model-konvencije OECD, u slučaju da se ugovor ne može primeniti na fiskalno transparentno društvo, potrebno je videti da li se on može primeniti na njegove članove, srazmerno pripisanom prihodu. Ukoliko članovi fiskalno transparentnog društva ispunjavaju opšte uslove za primenu poreskog ugovora, onda bi im trebalo omogućiti da koriste njime propisane pogodnosti.

U našem primeru, ukoliko su članovi fiskalno transparentnog društva lica u smislu ugovora o izbegavanju dvostrukog oporezivanja i rezidenti druge države ugovornice, trebalo bi primeniti (uz ispunjenje svih administrativnih preduslova) nižu, ugovorom propisanu, stopu poreza po odbitku prilikom isplate autorskih naknada.

Navedeno tumačenje nije opšte prihvaćeno od strane svih članica OECD (Francuska, Meksiko, Portugalija), a kada je u pitanju Srbija do sada nema naznaka kakav bi bio stav naših poreskih organa. U odsustvu drukčijeg (eksplicitnog) stava, mišljenja smo da bi srpske vlasti prihvatile – pod prethodno pomenutim uslovima – primenu snižene stope poreza po odbitku ako je član fiskalno transparentnog društva lica, koje je primalac autorske naknade, rezident države sa kojom Srbija ima zaključen ugovor o izbegavanju dvostrukog oporezivanja. Ipak, morala bi se staviti zadržka da srpski poreski organi nisu vezani Komentaram člana 1. Model-konvencije OECD, jer Srbija nije član OECD, mada je, s druge strane, i kao ne-članica mogla staviti rezervu (a nije).

Pogledajmo dva primera:

A. Ortačko društvo osnovano u Srbiji ima tri člana – fizička lica, koji su rezidenti Srbije. S obzirom na to da je, prema srpskim propisima i u skladu sa članom 4. ugovora o izbegavanju dvostrukog oporezivanja, ortačko društvo rezident Srbije, na njega se poreski ugovor može primeniti, bez obzira na to da li druga država ugovornica slične statusne forme oporezuje zasebno ili su one fiskalno transparentne.

B. Fiskalno transparentno društvo iz jedne države ugovornice ima tri člana, koji su svi rezidenti te države; ono ostvaruje određeni prihod iz Srbije, pri čemu nema stalnu poslovnu jedinicu na njenoj teritoriji. Ugovor o izbegavanju dvostrukog oporezivanja se ne može primeniti na društvo, ali treba da bude primenjen na njegove članove. Međutim, ako je neki član fiskalno

transparentnog društva u drugoj državi rezident Srbije, on ne bi mogao da ostvari pogodnosti iz ugovora o izbegavanju dvostrukog oporezivanja sa tom državom u pogledu dela prihoda tog društva koji bi mu se pripisao. Naime, Srbija bi to fiskalno transparentno društvo *posmatrala* kao zasebnog poreskog obveznika, dok bi država u kojoj je fiskalno transparentno društvo osnovano članove smatrala poreskim obveznicima.

Utvrđivanje ispunjenosti uslova za primenu ugovora o izbegavanju dvostrukog oporezivanja je potrebno ispravno usmeriti, tj. precizirati na koja se lica ugovor može primeniti.

Uzmimo sledeći primer. Privredno društvo **A d.o.o.** iz Beograda, rezident Srbije, isplaćuje dividendu svom osnivaču (vlasniku 100% udela) privrednom društvu **B Ltd.**, rezidentu Kipra. Na koje lice se u ovom slučaju ugovor može primeniti?

Prema članu 40. stav 1. ZPDP, privredno društvo **A d.o.o.** bi trebalo prilikom isplate dividendi privrednom društvu **B Ltd.** da obračuna porez po odbitku po stopi od 20%, ukoliko međunarodnim ugovorom o izbegavanju dvostrukog oporezivanja nije drugačije uređeno.

Prema članu 10. poreskog ugovora sa Kiprom, Srbija ima pravo da oporezuje dividende koje ostvari rezident Kipra, ali razrezani porez ne može preći 10% bruto iznosa dividendi. Način naplate poreza na prihode nerezidenata od dividendi (kao i od kamate i autorskih naknada) uređen je ZPDP: *isplatilac* je dužan da obračuna, obustavi i uplati odgovarajući iznos poreza. Srpsko zakonodavstvo omogućava neposrednu primenu ugovora o izbegavanju dvostrukog oporezivanja; ono odobrava da, pod uslovom da nerezidentni obveznik dokaže (1) status rezidenta druge države ugovornice i (2) da je stvarni vlasnik prihoda koji mu se isplaćuju,¹⁹ rezidentni isplatilac obračuna porez po odbitku po stopi koja je propisana ugovorom o izbegavanju dvostrukog oporezivanja. Status rezidenta druge države ugovornice nerezidentni obveznik dokazuje na obrascu "Potvrda o rezidentnosti/Residence Certificate", dizajniranom od strane Ministarstva finansija Republike Srbije (koje izričito ovlašćenje za propisivanje toga obrasca ima u članu 159a. ZPPPA tek od 27. marta 2009. godine, mada ga je i ranije *via facti* koristilo), a potpisanom i pečatom overenom od strane nadležnog organa države rezidentnosti stvarnog vlasnika prihoda. Dokazi o "stvarnom vlasništvu" prihoda mogu biti različiti: u praksi se isplatioci prihoda zadovoljavaju činjenicom da na Potvrdu o rezidentnosti stoji da je "izdata od strane nadležnog organa države rezidentnosti *stvarnog vlasnika prihoda*", ali moraju biti spremni da, na zahtev poreskog inspektora, u poreskoj kontroli prezentiraju i druge dokaze (npr. ugovor o kupovini akcija ili izvod iz registra privrednih subjekata /za dividende/, ugovor o kreditu /za kamatu/, potvrdu o rezidentstvu u drugoj državi ugovornici "stvarnog vlasnika" autorske naknade, u čije ime je prima punomoćnik – rezident te druge države ugovornice ili treće države, praćenu ugovorom između stvarnog vlasnika i punomoćnika /za autorske naknade/ i sl.).

Srpski zakonodavac u članu 40a. ZPDP propisuje da "isplatilac prihoda primenjuje odredbe ugovora o izbegavanju dvostrukog oporezivanja". Ako isplatilac prihoda primeni odredbe poreskog ugovora, a da nije pribavio potvrdu o rezidentnosti primaoca prihoda i dokaze o stvarnom vlasništvu prihoda, što za posledicu ima manje plaćeni iznos poreza, dužan je da plati razliku između plaćenog poreza i poreza dugovanog po odredbama ZPDP.

Potrebno je uočiti da rezidentni isplatilac *primenjuje odredbe poreskog ugovora*, ali da se *one primenjuju* na nerezidentnog obveznika. Dakle, ugovor se primenjuje na poreskog obveznika (u ovom primeru – primaoca dividende), a ne na poreskog placa – koji samo može da primeni određenu odredbu ugovora, onda kada je zakonodavac odobrio njenu neposrednu primenu. Razlikovanje poreskog obveznika (lica na koje se ugovor primenjuje) i poreskog placa (lica koje primenjuje ugovor) je od značaja i za ostvarivanje prava zagwarantovanih ugovorom o izbegavanju dvostrukog oporezivanja. Naime, ugovori o izbegavanju dvostrukog oporezivanja se ne bave načinom naplate poreza u jednoj od država ugovornica, već samo određuju pravo na oporezivanje koje te države imaju. U našem primeru privredno društvo **A d.o.o.** ima dve mogućnosti. (1) Ono može da primeni ugovor o izbegavanju dvostrukog oporezivanja sa Kiprom, pod uslovom da mu je privredno društvo **B Ltd.** dokazalo da je rezident Kipra i da je stvarni vlasnik dividendi. Dokaz o statusu primaoca dividendi privredno društvo **A d.o.o.** treba da poseduje u momentu obračuna poreza po odbitku – istovremeno s isplatom dividendi. U ovom slučaju umesto poreza po odbitku po stopi od 20%, privredno društvo **A d.o.o.** će primeniti poresku stopu od 10% u skladu s

¹⁹ Vid.: dole, str. 118 (dividende), str. 129-130 (kamata) i str. 146-147 (autorske naknade).

ugovorom o izbegavanju dvostrukog oporezivanja. (2) Ukoliko u momentu isplate dividendi privredno društvo **A d.o.o.** ne poseduje dokaze da je **B Ltd.** rezident Kipra i stvarni vlasnik dividendi, ono će primeniti stopu poreza po odbitku od 20%. Ponovimo da će rezidentni isplatilac, ako primeni odredbe poreskog ugovora bez posedovanja ovih dokaza, biti dužan da plati razliku između poreza koji je obračunao i poreza koji bi se dobio primenom stope od 20%.

Da li je kada domaći isplatilac ne poseduje odgovarajući dokaz o statusu primaoca prihoda i kada obračuna stopu poreza po odbitku od 20% iz člana 40. ZPDP, umesto one koja je propisana ugovorom o izbegavanju dvostrukog oporezivanja, izgubljeno pravo na primenu poreskog ugovora? Odgovor je da pravo nije izgubljeno, ali da se mora voditi računa o načinu podnošenja zahteva za povraćaj više plaćenog poreza. Naime, domaći isplatilac je, recimo to opet, samo *poreski platac*, a poreski obveznik je nerezidentni primalac i on treba da podnese zahtev za povraćaj više plaćenog poreza. Pogledajmo mišljenje Ministarstva finansija Republike Srbije²⁰ na ovu temu:

"Prema odredbi člana 40. Zakona o porezu na dobit preduzeća ("Službeni glasnik RS", br. 25/01, 80/02 i 43/03 – u daljem tekstu: Zakon), koji se primenjuje do 1.8.2004. godine, poreski obveznik bio je dužan da obračuna i uplati porez po odbitku po stopi od 20%, između ostalog, na prihode od dividendi i udele u dobiti koje ostvari nerezidentni obveznik.

Iako odredbom člana 40. Zakona nije bilo izričito propisano da se ona primenjuje ako međunarodnim ugovorom o izbegavanju dvostrukog oporezivanja u oblasti poreza na dohodak i imovinu nije uređeno na drugačiji način oporezivanje dividendi isplaćenih rezidentu druge države ugovornice, postojala je obaveza da se na isplaćene dividende nerezidentnom pravnom licu obračunava i plaća porez po odbitku na način kako je to uređeno potvrđenim međunarodnim ugovorom.

Naime, članom 16. Ustava Savezne Republike Jugoslavije ("Službeni list SRJ", br. 1/92, 34/92 i 29/00), bilo je propisano da su međunarodni ugovori koji su potvrđeni i objavljeni u skladu sa Ustavom i opšteprihvaćena pravila međunarodnog prava sastavni deo unutrašnjeg pravnog poretka, a odredbom člana 16. Ustavne povelje državne zajednice Srbija i Crna Gora ("Službeni list SCG", broj 1/03), propisano je da ratifikovani međunarodni ugovori i opšteprihvaćena pravila međunarodnog prava imaju primat nad pravom Srbije i Crne Gore i pravom država članica, što znači da se ratifikovani međunarodni ugovori neposredno primenjuju.

Saglasno tim pravilima, i članom 3. tačka 4) tada važećeg Pravilnika o obrascu zbirne poreske prijave o obračunatom i plaćenom porezu po odbitku pravnim licima ("Službeni glasnik RS", br. 33/03), bilo je propisano da pod rednim brojem 4. obrasca isplatilac prihoda unosi iznos poreza obračunat primenom zakonom propisane, odnosno potvrđenim međunarodnim ugovorom predviđene stope.

Ukoliko je, zbog primene više stope propisane Zakonom, umesto primene niže stope propisane međunarodnim ugovorom, **obveznik (nerezidentni primalac dividendi – D.P. i S.V.K.)** platio veći iznos poreza, može da ostvaruje pravo na povraćaj više plaćenog poreza, pri čemu je dužan da podnese zahtev za povraćaj s odgovarajućom dokumentacijom kojom dokazuje pravo na povraćaj (označenje međunarodnog ugovora na koji se poziva, status rezidenta druge države, dokaz da je stvarni vlasnik ostvarenih prihoda i dr.). Pravo na povraćaj više plaćenog poreza na dobit preduzeća, uključujući i porez po odbitku, do 1.1.2003. godine bilo je uređeno članom 108. Zakona, a od 1.1.2003. godine uređeno je članovima 10. i 24. Zakona o poreskom postupku i poreskoj administraciji ("Službeni glasnik RS", br. 80/02, 23/03, 70/03 i 55/04)."

Ugovori o izbegavanju dvostrukog oporezivanja su u velikoj meri korišćeni za *agresivno* poresko planiranje, naročito od strane rezidentnih poreskih obveznika. Da bismo ilustrovali ovu tvrdnju, pogledajmo sledeći primer.

Fizičko lice **A.A.**, rezident Srbije poseduje udele u rezidentnom privrednom društvu **S d.o.o.**, Beograd. Udele je stekao po usklađenoj nabavnoj ceni od EUR 1.000.000, pre 5 godina, a sada ih može prodati za EUR 10.000.000. Ako bi ih neposredno prodao, **A.A.** bi ostvario kapitalni dobitak od EUR 9.000.000, na koji bi trebalo da plati porez po stopi od 20% u iznosu od EUR 1.800.000. Ukoliko bi, pak, **A.A.** osnovao privredno društvo na Kipru, u koje bi uneo svoje udele u **S d.o.o.**, a zatim ih prodao preko kiparskog privrednog društva, Srbija ne bi oporezovala kapitalni dobitak, već bi to pravo bilo prepušteno Kipru na osnovu ugovora o izbegavanju

²⁰ Mišljenje Ministarstva finansija RS, broj 413-00-01017/2004-04, od 21.3.2005. godine.

dvostrukog oporezivanja. Kako kiparski domaći propisi izuzimaju ovakav kapitalni dobitak od oporezivanja, **A.A.** bi mogao da iskoristi celokupnih EUR 10.000.000 za ulaganje u druga preduzeća, preko svog kiparskog društva i da odloži bilo kakvo oporezivanje u Srbiji sve dok ne bi prodao svoje udele u kiparskom društvu, ili dok mu ono ne bi isplatilo dividendu. Međutim, u slučaju isplate dividende, efektivna poreska stopa srpskog poreza na prihode od kapitala iznosi samo 10% (od 8. maja 2009. godine – 16%). Kiparsko društvo je osnovano samo i jedino u cilju umanjenja poreskih obaveza prema Srbiji i suštinski se njime upravlja od strane **A.A.** – rezidenta Srbije.²¹

Srpski ugovori o izbegavanju dvostrukog oporezivanja ne sadrže odredbe koje bi se posebno bavile njihovom zloupotrebom. Međutim, srpski poreski organi do sada nisu koristili ni one mogućnosti koje im postojeći ugovori pružaju za borbu protiv opisanog slučaja zakonite, ali nelegitimne poreske evazije.²² U opisanom slučaju to bi se moglo sprovesti na dva načina.

- Prvi bi mogao biti kroz korišćenje do sada dosta zapostavljenog uslova za srpsko poresko rezidentstvo pravnih lica iz člana 2. ZPDP – sedišta stvarne uprave. Ukoliko bi se moglo dokazati da je sedište stvarne uprave kiparskog društva u Srbiji (jer njime suštinski upravlja **A.A.**), ono bi bilo poreski rezident Srbije. Prema članu 4. stav 3. ugovora o izbegavanju dvostrukog oporezivanja sa Kiprom, privredno društvo koje ispunjava uslove za poresko rezidentstvo obe države smatraće se, za potrebe primene poreskog ugovora, rezidentom one države u kojoj se nalazi njegovo sedište stvarne uprave. Srbija bi, dakle, imala pravo da, bez ograničenja, oporezuje kapitalni dobitak koji bi ostvario njen poreski rezident.
- Prethodno opisan put može biti komplikovan, jer podrazumeva i saradnju sa poreskim organima druge države ugovornice, kao i ne baš jednostavan postupak utvrđivanja gde se nalazi sedište stvarne uprave kiparskog društva. Međutim, ZPPPA sadrži pravilo u članu 9. stav 1. da se poreske činjenice utvrđuju prema njihovoj ekonomskoj suštini. Osnivanje kiparskog društva, u primeru pred nama, imalo je za cilj samo i jedino izbegavanje poreza na kapitalni dobitak ostvaren prodajom udela. Srpski poreski organi bi imali dosta osnova da u ovom slučaju, primenom načela fakticiteta iz člana 9. stav 1. ZPPPA, donesu rešenje kojim bi **A.A.** bio obavezan da plati porez na kapitalni dobitak kao da je neposredno prodao udele u **S d.o.o.** Rezident druge države ugovornice – kiparsko privredno društvo, bi i dalje uživao sve pogodnosti iz poreskog ugovora, jer se njemu obaveza plaćanja srpskog poreza ne bi nametala. Naravno, bilo bi potrebno utvrditi sve činjenice koje bi ukazale na opravdanost donošenja takvog rešenja (npr. vreme proteklo između unošenja i prodaje udela, obim aktivnosti kiparskog društva, broj njegovih zaposlenih, prostorije koje ima na raspolaganju na Kipru itd.).

Međutim, ostaje da se vidi da li će i kada će srpski poreski organi stupiti u borbu sa zakonitom nelegitimnom poreskom evazijom, kroz zloupotrebu ugovora o izbegavanju dvostrukog oporezivanja, kao i kakav će biti stav srpskih sudova kada se pred njima nađu ovakvi slučajevi.

²¹ U slučaju prenosa hartija od vrednosti ili udela u imovini pravnih lica koji budu izvršeni od 30. januara 2009. godine do njenog isteka, ostvareni kapitalni dobitak je oslobođen poreza na dohodak građana u skladu sa članom 3. Zakona o privremenom izuzimanju od oporezivanja porezom na dohodak građana određenih vrsta prihoda, "Službeni glasnik RS", br. 5/09.

²² Upored: Dejan Popović, **Poresko pravo**, Pravni fakultet i Službeni glasnik, Beograd 2008, str. 44-46.

Član 4.

Rezident

Izraz *rezident države ugovornice* se pominje na velikom broju mesta u poreskim ugovorima i od suštinskog je značaja za njihovu primenu, zbog čega je njegovoj definiciji posvećen zaseban član. S pravom se u literaturi ističe da, zajedno sa konceptom stalne poslovne jedinice, *rezident države ugovornice* predstavlja "noseći stub" na kojem počiva konstrukcija Model-konvencije OECD.²³

Stav 1.

Prema članu 4. stav 1. velike većine poreskih ugovora koje primenjuje Srbija, izraz rezident države ugovornice, za potrebe ugovora, označava lice koje, prema zakonima te države, podleže oporezivanju po osnovu svog prebivališta, boravišta, sedišta uprave ili drugog merila slične prirode. U pojedinim ugovorima se precizira da izraz rezident države ugovornice obuhvata tu državu, njenu političku jedinicu ili jedinicu lokalne samouprave.

U novijim poreskim ugovorima koji obavezuju Srbiju (s Albanijom, Belorusijom, Bosnom i Hercegovinom, Bugarskom, Češkom, Egiptom, Hrvatskom, Indijom, DNR Korejom, Letonijom, Mađarskom, Makedonijom, Moldavijom, Poljskom, Rumunijom, Rusijom, Slovačkom, Slovenijom, Švajcarskom, Turskom, Ukrajinom) propisano je i da izraz *rezident države ugovornice* ne obuhvata lice koje u toj državi podleže oporezivanju samo za dohodak iz izvora u toj državi ili samo za imovinu koja se u njoj nalazi. Ovo praktično znači da ukoliko je jedno lice rezident države ugovornice prema njenim domaćim propisima, a takav je status stečen na osnovu odgovarajućeg osnova (lične veze sa tom državom), to lice se neće smatrati rezidentom te države za potrebe ugovora, ukoliko podleže njenom oporezivanju isključivo na bazi teritorijalnog principa.²⁴

Da bi se jedno lice moglo smatrati *rezidentom države ugovornice* za potrebe primene poreskog ugovora, ono mora da podleže oporezivanju u njoj, pri čemu pravo na oporezivanje te države mora biti zasnovano na ličnoj vezi između nje i tog lica. Veza s određenom državom se utvrđuje na osnovu prebivališta tog lica, njegovog boravišta, sedišta uprave ili drugog merila slične prirode. Suštinski, poreski ugovori prepuštaju domaćem zakonodavstvu da uredi pitanje kada jedno lice podleže oporezivanju i rezidentom te države smatraju ona lica kod kojih je pravo na oporezivanje zasnovano na *ličnoj vezi* između tog lica i države koja ga oporezuje.

Rezidentstvo u domaćem poreskom pravu države ugovornice

Ponovimo da država može postaviti poreski zahtev (u užem smislu) samo prema licima koja su na neki način podvrgnuta njenom teritorijalnom suverenitetu. Do ovakvog podvrgavanja poreskoj jurisdikciji države dolazi ako je lice sa njome povezano kroz prisustvo određenih odlučujućih činjenica. U savremenim poreskim sistemima se sreću tri odlučujuće činjenice: državljanstvo (vrlo retko²⁵), rezidentstvo i izvor. Prve dve su ličnog, a treća je ekonomskog (realnog) karaktera.

Istaknimo opet da rezidentstvo, kao personalna odlučujuća činjenica, dovodi do uspostavljanja tzv. *neograničene (pune) poreske obaveze*. Lica koja su na osnovu odlučujuće činjenice rezidentstva podvrgnuta poreskoj jurisdikciji određene države mogu u njoj biti oporezovana u skladu sa svojim *svetskim dohotkom*, odnosno *svetskom imovinom*. S druge strane, izvor, kao odlučujuća činjenica samo ekonomskog karaktera, dovodi do uspostavljanja *ograničene poreske obaveze*, kada se država zadovoljava oporezivanjem imovine koja je locirana na njenoj teritoriji, odnosno dohotka koji sa njene teritorije potiče.

²³ Vid.: Dejan Popović, **Poresko pravo**, str. 240.

²⁴ Vid.: dole, str. 67-68.

²⁵ Vid.: gore, str. 10.

Osnovno pravilo je da će država oporezovati svaki dohodak koji je ostvaren, ili imovinu koja se nalazi, na njenoj teritoriji. U ovom slučaju dohodak, odnosno imovina će imati svoj *izvor* u toj državi. Ukoliko dohodak ili imovina imaju svoj *izvor* u određenoj državi, to će biti dovoljan osnov da ga ona podvrgne oporezivanju; lična veza između te države i obveznika koji ostvaruje dohodak ili poseduje imovinu nije od značaja za oporezivanje. Drugim rečima, određeno lice može da nikada ne dođe u bilo kakav dodir sa državom izvora, osim što iz nje ostvaruje određeni prihod ili na njenoj teritoriji poseduje imovinu. S druge strane, veliki broj država danas podvrgava poreskoj obavezi, i to uglavnom neograničenoj poreskoj obavezi, ona lica koja sa njom imaju određenu *ličnu* vezu. Lična veza s određenom državom se ogleda u stalnom ili privremenom prisustvu fizičkog lica na njenoj teritoriji, dok se u slučaju pravnih lica ona ogleda u tome da je sedište njihove (stvarne) uprave, odnosno mesto osnivanja u njoj.

Pogledajmo sada bliže uslove koje određeno lice mora ispuniti da bi se smatralo rezidentom države ugovornice.

Fizička lica

Fizičko lice će se smatrati rezidentom države ugovornice ukoliko, prema zakonima te države, podleže oporezivanju po osnovu svog prebivališta, boravišta ili drugog merila slične prirode. Ono mora da podleže oporezivanju u državi ugovornici *po osnovu lične veze sa njom*. Drugim rečima, nije dovoljno da fizičko lice podleže oporezivanju, već je potrebno da je osnov za oporezivanje *lična veza* između tog lica i države koja ga oporezuje. Dakle, ukoliko fizičko lice podleže oporezivanju u određenoj državi samo po osnovu *izvora* dohotka ili imovine, ono se ne može smatrati njenim rezidentom za potrebe poreskog ugovora, jer osnov za oporezivanje nije odgovarajućeg *kvaliteta* (čak i u slučaju kada bi domaće poresko zakonodavstvo nazivalo ovakva lica svojim *rezidentima*). Poreski ugovori nam uglavnom daju dva primera "ličnog" osnova za oporezivanje: prebivalište (eng. *domicile*) i boravište (eng. *residence*).

U Srbiji su rezidentna fizička lica neograničeno poreski obavezna (obveznici su poreza na dohodak građana za svoj celokupni svetski dohodak), pri čemu su propisana četiri alternativna kriterijuma za srpsko poresko rezidentstvo. Dovoljno je ispuniti bilo koji od njih da bi se određeno fizičko lice smatralo poreskim rezidentom Srbije. Prema ZPDG, rezidentom (u smislu domaćeg, srpskog, propisa) koji podleže neograničenoj poreskoj obavezi smatraće se fizičko lice koje:

- (1) ima prebivalište na teritoriji Srbije (član 7. stav 2. tačka 1. *pars prima* ZPDG); ili
- (2) neprekidno ili sa prekidima, boravi 183 ili više dana na njenoj teritoriji u periodu od 12 meseci, koji počinje ili se završava u odnosnoj poreskoj godini (član 7. stav 2. tačka 2. ZPDG).

Navedena dva osnova za srpsko poresko rezidentstvo se podudaraju sa dva primera iz poreskih ugovora (prebivalište i boravište). Ona fizička lica koja su neograničeno poreski obavezna prema Republici Srbiji po osnovu svog prebivališta ili boravišta, u skladu sa članom 7. ZPDG, mogu se smatrati njenim rezidentima i za potrebe primene poreskog ugovora. U kontekstu kriterijuma "183 dana" [pod (2)], postavlja se pitanje od kada se računa početak rezidentstva u Srbiji i kada se ono okončava. ZPDG se o ovome ne izjašnjava izričito, ali se, po našem mišljenju, imajući u vidu zahtev u pogledu boravka koji traje 183 ili više dana *u periodu od 12 meseci, koji počinje ili se završava u odnosnoj poreskoj godini*, ova zakonska norma može protumačiti tako da rezidentstvo počinje onog dana kada je poreski obveznik došao u Srbiju,²⁶ a završava poslednjeg dana godine u kojoj je primena kriterijuma 183 dana dovela do ustanovljavanja poreskog rezidentstva.²⁷ Primera radi, ako je lice boravilo u Srbiji od 1. marta do 10. septembra 2007. godine, ono je rezident za tu poresku godinu, jer je boravak u njoj trajao 194 dana. Ako je u Srbiju došlo 1. novembra 2006. godine i u njoj boravilo do 5. maja 2007. godine, ono je rezident za dve

²⁶ U suprotnom, ako bi se za početak rezidentstva uzeo prvi dan kalendarske (poreske) godine, poreski obveznik bi bio u prekršaju u pogledu norme člana 107. ZPDG, koja rezidentnom obvezniku nalaže da podnese poresku prijavu na prihode koje ostvari izvan teritorije Srbije u roku od 15 dana od dana kada je prihod ostvaren. Stranac koji *u toku* godine dođe u Srbiju nije mogao znati da od 1. januara ima tu obavezu, jer je tada bio rezident neke druge države.

²⁷ U praksi, koja do momenta izlaska ove knjige iz štampe nije osporena od strane Poreske uprave, često se uzima da rezidentstvo prestaje poslednjeg dana boravka na teritoriji Srbije. Za ovakvo, logično, rešenje, koje se sreće u uporednom pravu, nema osnova u ZPDG.

poreske godine (2006. i 2007), jer je u periodu od 12 meseci, koji počinje u 2006. godini, a završava se u 2007. godini, u Srbiji boravilo 187 dana. Pri tome je u 2006. godini rezident samo za period 1. novembar – 31. decembar, a u 2007. godini od 1. januara do 31. decembra.

Međutim, član 7. ZPDG predviđa još dva uslova za srpsko poresko rezidentstvo.

(3) Prvi od njih je *centar poslovnih i životnih interesa* (član 7. stav 2. tačka 1. *in fine* ZPDG). Ono fizičko lice koje ima "centar poslovnih i životnih interesa" na teritoriji Srbije će se smatrati njenim poreskim rezidentom za potrebe ZPDG i biće neograničeno poreski obavežno. Kriterijum "centra poslovnih i životnih interesa" uveden je da bi se što širi krug lica obuhvatio poreskim rezidentstvom. U načelu, prebivalište je baš takav centar, pa se otvara pitanje oportuniti upotrebe i ovog kriterijuma. Moguće su, međutim, situacije da je neko lice izgubilo prebivalište na teritoriji Srbije i da na njoj boravi kraće nego što to nalaže kriterijum "183 dana", ali da na toj teritoriji ipak ima "centar poslovnih i životnih interesa". Koncept centra poslovnih i životnih interesa u zakonu nije bliže definisan, niti je za sada razrađen u sudskoj ili upravnoj praksi. No, u pitanju je koncept koji, uz nešto različitu nijansu u definisanju, koristi Model-konvencija OECD o porezima na dohodak i imovinu, te bi se, na terenu doktrine, mogao tumačiti u tome pravcu. U članu 4. stav 2. tačka a) Model-konvencije OECD se, naime, razrešava problem dvojnog rezidentstva: ako neko lice ima stalno mesto stanovanja u dve države, onda se prednost daje onoj sa kojom su njegovi lični i ekonomski odnosi bliži, tj. u kojoj se nalazi *centar njegovih životnih interesa*. Oficijelni komentar toga člana određuje centar životnih interesa preko obveznikovih porodičnih i društvenih odnosa, njegovog zanimanja, njegovih političkih, kulturnih ili drugih aktivnosti, mesta u kojem obavlja delatnost, mesta iz kojeg upravlja imovinom itd. Pri tome se ukazuje da se sve ove okolnosti moraju ispitivati u svojoj celokupnosti, ali i da je očito da posebnu pažnju privlače obveznikovi postupci ličnog karaktera. Otuda bi se neko lice, iako nema prebivalište u Srbiji, niti u njoj "uobičajeno boravi", moglo, po našem mišljenju, smatrati rezidentom Srbije ukoliko mu, primera radi, u njoj žive članovi porodice ili ukoliko u njoj poseduje svoje "najvažnije" nepokretnosti, a i ostale okolnosti upućuju na zaključak da se tu nalazi centar njegovih poslovnih i životnih interesa. Međutim, treba imati u vidu da član 4. stav 1. poreskih ugovora ne navodi "centar poslovnih i životnih interesa" kao primer za odgovarajući osnov oporezivanja, te se postavlja pitanje da li ovako definisani "centar" predstavlja *merilo slične prirode* kao prebivalište, odnosno boravište. Mišljenja smo da se, ukoliko bi neko fizičko lice, za potrebe ZPDG, bilo poreski rezident po osnovu svog "centra poslovnih i životnih interesa" na teritoriji Srbije, ono može smatrati njenim rezidentom za potrebe primene poreskog ugovora, jer se radi o ličnoj vezi između tog fizičkog lica i Republike Srbije. Drugim rečima, "centar poslovnih i životnih interesa" predstavlja *merilo slične prirode* koje je odgovarajući osnov za podvrgavanje oporezivanju određenog fizičkog lica od strane Republike Srbije.

(4) Poreski rezidenti Srbije su i ona fizička lica koja nemaju ni prebivalište, ni boravište, a ni centar svojih poslovnih i životnih interesa na teritoriji Srbije, ali su upućena u inostranstvo radi obavljanja poslova za rezidentno fizičko ili pravno lice, ili za međunarodnu organizaciju (član 7. stav 3. ZPDG). Ovakva situacija retko će se pojavljivati u praksi, jer je, da do nje dođe, potrebno da pomenuta lica izgube prebivalište na teritoriji Srbije, što uopšte nije jednostavno, odnosno da na njenoj teritoriji nemaju centar svojih poslovnih i životnih interesa. Poslednjem uslovu za srpsko poresko rezidentstvo se mogu staviti ozbiljne zamerke, jer su, zbog nepreciznosti norme, razmere moguće primene i suviše široke. Srpski poreski rezident bi bilo i ono lice koje u Srbiji nikada nije boravilo, u njoj nema prebivalište, niti centar poslovnih i životnih interesa, ali je upućeno u drugu državu radi obavljanja poslova za rezidentno fizičko ili pravno lice, ili za međunarodnu organizaciju. Zakon uopšte ne precizira odakle to fizičko lice treba da bude upućeno i da li prethodno treba da ispuni neke preduslove da bi se na njega odnosio ovaj uslov za srpsko poresko rezidentstvo. Da li su onda srpski poreski rezidenti sva ona fizička lica koja su upućena u druge države od strane međunarodnih organizacija? Npr. da li je fizičko lice koje u Srbiji nikada nije bilo, niti je imalo bilo kakvih veza sa Srbijom, a koje je upućeno od strane međunarodne organizacije u neku drugu državu, srpski poreski rezident (recimo, Toni Bler, koga UN upućuju u Izrael i Palestinu radi obavljanja mirovnih pregovora)? Ovakvo tumačenje norme bi bilo apsurdno, ali nam srpski zakonodavac svojom nepreciznošću daje dovoljno prostora za njega. Da li je srpski poreski rezident i pravni savetnik, koji nikada nije bio u Srbiji i koji nije sa njome povezan na bilo koji način, osim što je upućen u neku drugu državu (npr. iz Velike Britanije u Holandiju) da obavlja poslove za pravno lice – rezidenta Srbije (npr. pruža stručnu podršku pravnom timu koji zastupa srpskog rezidenta pred holandskim sudom)? Do sada nema podataka da je navedeni

kriterijum za srpsko poresko rezidentstvo ikada primenjen u praksi, niti kakvo je zvanično tumačenje razmera njegove primene. Međutim, osnov za oporezivanje – veza između Republike Srbije i fizičkog lica koji bi trebalo da bude njen rezident prema navedenom kriterijumu, nije *lična*. U ovom slučaju je dovoljno to što fizičko lice boravi u drugoj državi po nalogu rezidentnog lica ili međunarodne organizacije da bi se ono smatralo rezidentom Srbije i bilo neograničeno poreski obavezno prema njoj. Teško da bi se samo nalog rezidentnog lica ili međunarodne organizacije mogao smatrati *ličnom* vezom između određenog fizičkog lica i Republike Srbije. Stoga, ako se posmatra uslov za srpsko poresko rezidentstvo iz člana 7. stav 3. ZPDG, ona lica koja bi po ovom osnovu bila srpski poreski rezidenti za potrebe domaćih propisa (mada nemamo podataka da je do toga ikada došlo), ne bi se mogla smatrati rezidentima za potrebe ugovora o izbegavanju dvostrukog oporezivanja.

Pravna lica

Da bi se pravno lice moglo smatrati rezidentom države ugovornice, osnov po kome ono podleže oporezivanju u toj državi treba da bude njegovo sedište uprave ili drugo merilo slične prirode. Kao i kod fizičkih lica, ukoliko je osnov za oporezivanje pravnog lica isključivo *izvor* dohotka ili imovine sa teritorije, odnosno na teritoriji određene države, ono se ne može smatrati rezidentom države ugovornice za potrebe primene poreskog ugovora. Potrebno je da osnov za oporezivanje bude dublja veza između države i pravnog lica koje podleže oporezivanju (najčešće neograničenoj poreskoj obavezi) nego što je izvor da bi se ono moglo smatrati njenim rezidentom za potrebe primene ugovora.

U uporednom poreskom pravu sreću se tri sistema određivanja rezidentstva pravnih lica. Jedan broj država uzima kriterijum mesta osnivanja kao relevantan (npr. Italija, Švajcarska, Brazil, Japan), dok se u drugima pridaje značaj mestu iz kojeg se njime upravlja (npr. Velika Britanija, Belgija, Argentina). Konačno, neke zemlje određuju rezidentstvo pravnih lica alternativno, primenjujući oba kriterijuma (npr. Srbija, Nemačka, Francuska, Holandija). Ukoliko jedno pravno lice podleže oporezivanju u određenoj državi po osnovu bilo mesta uprave, bilo mesta osnivanja, ono se može smatrati rezidentom države ugovornice za potrebe primene ugovora o izbegavanju dvostrukog oporezivanja.

U Srbiji je članom 2. stav 2. ZPDP određeno da se rezidentom (koji podleže neograničenoj poreskoj obavezi) smatra ono pravno lice koje je osnovano ili ima sedište stvarne uprave i kontrole na njenoj teritoriji. Oba navedena uslova za srpsko poresko rezidentstvo pravnih lica su dovoljna da se ona smatraju njenim rezidentima za potrebe primene poreskih ugovora. Mestom osnivanja smatra se mesto u kojem je pravno lice upisano u registar. S druge strane, ukoliko pravno lice nije osnovano na nacionalnoj teritoriji, nadležni poreski organ bi mogao da primeni test "stvarnog upravljanja i kontrole" da bi utvrdio da li je, ipak, u pitanju rezidentstvo. Pod stvarnim upravljanjem i kontrolom treba smatrati ostvarivanje efektivnog uticaja na poslovne odluke. Otuda će poreski organ ocenjivati da li se mesto stvarne uprave i kontrole nalazi na teritoriji Srbije, ispitujući, na primer, gde se održavaju sednice upravnog odbora, gde boravi direktor ili drugo lice koje upravlja pravnim licem i sl. Karakteristično je da do sada Poreska uprava Srbije, uprkos zakonskoj mogućnosti, nije primenjivala test "stvarnog upravljanja i kontrole".

Uslov da lice podleže oporezivanju

U nekim slučajevima se može postaviti pitanje da li lice podleže oporezivanju i onda kada ga država oslobađa od oporezivanja. Sa stanovišta poreskog prava Srbije, lice *podleže* oporezivanju i onda kada je izričito oslobođeno od poreza. Naime, potrebno je da lice ispuni određene uslove kako bi bilo oslobođeno poreza, a ako to nije slučaj, onda će biti dužno da plati porez. Drugim rečima, ako lice, prema opštim pravilima podleže oporezivanju, ali ispunjava uslove da bude oslobođeno, ono će se smatrati rezidentom države ugovornice za potrebe poreskog ugovora.²⁸ Načelno posmatrano, srećemo dva načina na kojima se u poreskim ugovorima koji obavezuju Srbiju ovo pitanje adresuje.

²⁸ Može se postaviti pitanje da li se kao posledica primenjenog izuzimanja javlja nepostojanje poreske obaveze ili je u pitanju samo izuzetak od dejstava inače postojeće poreske obaveze. U literaturi prevlađuje stanovište da je izuzimanje po svojim učincima različito od nepostojanja poreske obaveze.

(1) U ugovorima sa Belgijom, Danskom, Finskom, Francuskom, Holandijom, Italijom, Kinom, Kiprom, Kuvajtom, Malezijom, Nemačkom, Norveškom, Švedskom i Velikom Britanijom, da bi se jedno lice smatralo rezidentom države ugovornice potrebno je *samo da ono podleže* oporezivanju prema zakonima te države, na osnovu odgovarajuće lične veze između nje i toga lica. U ovim poreskim ugovorima nije od značaja koliki je *obim* poreske obaveze kojoj određeno lice podleže. Tako će se rezidentom Holandije za potrebe poreskog ugovora smatrati i pravno lice koje je osnovano u toj državi i po tom osnovu se prema njenim propisima smatra rezidentom, iako nijedan od prihoda toga lica ne podleže oporezivanju u toj državi. Npr. pravno lice – rezident Holandije, koje ostvaruje isključivo dividende od svojih zavisnih društava koja su rezidenti drugih država, u Holandiji neće platiti porez na dobit, jer navedene dividende ne predstavljaju oporezivi prihod prema holandskim propisima. Veoma je slična situacija i na Kipru. Međutim, pravno lice *podleže oporezivanju* u Holandiji po osnovu adekvatne veze sa njom, pri čemu razmere tog oporezivanja nisu od značaja i stoga se ono može smatrati rezidentom Holandije za potrebe poreskog ugovora sa Srbijom. S druge strane, u Velikoj Britaniji postoji pravilo da poreski rezidenti – fizička lica koji nemaju domicil u njoj, podležu oporezivanju na svoj svetski dohodak, ali se porez na dohodak ostvaren van Velike Britanije plaća samo ukoliko se dohodak unese u nju (dokle god se dohodak ostvaren van Velike Britanije od strane rezidenta koji nema domicil ne unese u nju, on ostaje neoporezovan). Navedeno pravilo veoma lako može dovesti do toga da poreski rezident – fizičko lice koje nema domicil u Velikoj Britaniji bude oporezovano samo na onaj dohodak koji ima svoj izvor u njoj, dok će njegov dohodak ostvaren van Velike Britanije ostati neoporezovan dokle god se ne unese u nju (pri čemu se on nikada ne mora uneti u Veliku Britaniju). I u ovom slučaju obim poreske obaveze nije od značaja za određivanje da li će se fizičko lice smatrati rezidentom Velike Britanije za potrebe primene ugovora.

Da bi se utvrdilo da li se jedno lice može smatrati rezidentom neke od navedenih država za potrebe primene poreskog ugovora sa Srbijom, potrebno je odgovoriti na sledeća pitanja:

- Da li određeno lice *podleže* oporezivanju u nekoj od navedenih država, bez obzira na razmere poreske obaveze?
- Da li je osnov za oporezivanje odgovarajuća lična veza između toga lica i odnosne države, a ne samo izvor dohotka ili imovine (potrebno je napraviti razliku između osnova za nametanje poreske obaveze i predmeta oporezivanja, pa će tako *osnov* za oporezivanje biti odgovarajuća lična veza – npr. boravište, ali će *predmet* oporezivanja biti samo dohodak ostvaren na teritoriji određene države)?

Ukoliko je odgovor na oba postavljena pitanja afirmativan, onda se lice mora smatrati rezidentom druge države ugovornice, bez obzira na razmere oporezivanja kojem je podvrgnut u njoj.

(2) U slučaju poreskih ugovora s Albanijom, Belorusijom, Bosnom i Hercegovinom, Bugarskom, Češkom, Egiptom, Hrvatskom, Indijom, DNR Korejom, Letonijom, Mađarskom, Makedonijom, Moldavijom, Poljskom, Rumunijom, Rusijom, Slovačkom, Slovenijom, Švajcarskom, Turskom i Ukrajinom, prethodno navedenim pitanjima mora se dodati još jedno:

Vid. npr.: Manuel Pires, *op. cit.*, str. 178–180. i autori citirani u napomeni br. 29. na str. 180. njegove knjige. Suprotno, vid.: A. Xavier, **Direito Tributario Internacional do Brasil**, Sao Paolo 1977, str. 244. Citirano prema: Manuel Pires, *op. cit.*, str. 178 f. Naime, pravila o nepostojanju poreske obaveze ničim ne doprinose poreskoj obavezi; ona su isključivo didaktičke prirode, jer mogu otkloniti eventualne nejasnoće. Zakonski opis poreskog činjeničnog stanja postiže se kombinacijom normi koje ustanovljavaju poresku obavezu i normi koje, isključujući je, razgraničavaju zakonski opis poreskog činjeničnog stanja od određenih činjenica koje su izvan njega. S druge strane, pravna pravila o izuzimanju sadrže nešto više. Pravne činjenice, s obzirom na efekat koji izazivaju, mogu se podeliti na primarne i na sekundarne. Primarne činjenice predstavljaju uzrok nastalog pravnog efekta, a sekundarne samo uslov koji omogućuje nastanak tog efekta. Primarne pravne činjenice ustanovljavaju, modifikuju ili ukidaju pravni odnos ili situaciju, dok sekundarne – u koje spada izuzimanje – mogu da spreče, dopuste ili potvrde pravni efekat. Otuda "ometajuća" činjenica, poput izuzimanja, uslovljava efekte primarne činjenice u njenom postojanju. Izuzimanje će sprečiti efekte poreskog događaja, pošto se ono, za razliku od nepostojanja poreske obaveze, nalazi u sferi primene poreza. Vid.: Manuel Pires, *op. cit.*, str. 179–180. Prevedeno na praktični teren, ovakvo stanovište bi impliciralo da, ako zakon to nalaže, poreski organ treba prvo da konstatuje postojanje poreske obaveze, a da zatim svojim rešenjem ustanovi da se određeni objekti izuzimaju od oporezivanja.

- Kakav je obim poreske obaveze kojoj je lice podvrgnuto u drugoj državi?

Naime, u prethodno navedenim ugovorima (kao i u članu 4. Model-konvencije OECD) postavljeno je pravilo da izraz *rezident države ugovornice* ne obuhvata lice koje u toj državi podleže oporezivanju samo za dohodak iz izvora u toj državi ili samo za imovinu koja se u njoj nalazi. Svrha navedenog (dodatnog) uslova da bi se jedno lice smatralo rezidentom države ugovornice je da se iz primene poreskih ugovora isključe ona lica koja imaju status rezidenta prema domaćim propisima države ugovornice na osnovu neke lične veze sa njom, ali je poreska obaveza kojoj su podvrgnuti zasnovana isključivo na teritorijalnom principu. Drugim rečima, ukoliko je jedno lice rezident države ugovornice prema njenim domaćim propisima i ako je takav status stečen na osnovu odgovarajućeg osnova (lične veze sa tom državom), to lice se neće smatrati rezidentom te države *za potrebe poreskog ugovora* ukoliko podleže oporezivanju samo za dohodak iz izvora u toj državi ili za imovinu koja se u njoj nalazi. Međutim, Komentar Model-konvencije OECD nam govori da ukoliko jedna zemlja u svom domaćem zakonodavstvu primenjuje isključivo teritorijalni princip oporezivanja, to ne bi smelo da dovede do rezultata da se svim njenim rezidentima odbije pravo na primenu ugovora. Prema Komentaru Model-konvencije OECD, svrha i cilj navedene norme, na osnovu kojih se ona mora tumačiti, jeste sprečavanje zloupotrebe poreskih ugovora, pri čemu se daju tri primera kada bi primena poreskog ugovora bila odbijena jednom licu:

- lica koja su rezidenti države ugovornice prema njenim domaćim propisima, ali su podvrgnuta samo oporezivanju po principu izvora u njoj (kao izuzetak od opšteg pravila da su rezidenti podvrgnuti neograničenoj poreskoj obavezi);
- kompanije u stranom vlasništvu, čiji prihod ostvaren van teritorije određene države ne podleže oporezivanju u njoj, po osnovu propisa domaćeg zakonodavstva koje ima za cilj da pruži pogodnost tzv. *protočnim* društvima (eng. *conduit companies*), čija je svrha postojanja samo izbegavanje poreza;
- lica koja su rezidenti određene države prema njenim domaćim propisima, ali su u njoj podvrgnuta ograničenoj poreskoj obavezi, jer se, za potrebe primene poreskih ugovora, smatraju rezidentom druge države ugovornice (npr. fizičko lice ima prebivalište u Srbiji, ali se, u skladu s odredbom člana 4. stav 2. poreskog ugovora, smatra rezidentom Mađarske za potrebe poreskog ugovora između Srbije i Mađarske, jer u njoj ima stalno mesto stanovanja).

Stav 2.

Nisu retke situacije da se jedno lice smatra rezidentom obe države ugovornice prema njihovim domaćim propisima. Fizičko lice se istovremeno može smatrati rezidentom Srbije po osnovu svog prebivališta, ali i rezidentom druge države ugovornice po osnovu boravka na njenoj teritoriji. Pravno lice (odnosno lice koje nije fizičko lice) može biti osnovano u Srbiji, ali se njime može stvarno upravljati u drugoj državi ugovornici (koja koristi taj kriterijum za poresko rezidentstvo pravnih lica) i biti istovremeno rezident obe države.

St. 2. i 3. člana 4. poreskih ugovora sadrže pravila koja imaju za cilj da upravo reše slučajevne dvojnog rezidentstva, jer se određeno lice, za potrebe primene ugovora, može smatrati rezidentom samo jedne od njih. Ona država čijim će se rezidentom za potrebe primene poreskog ugovora lice smatrati imaće pravo da oporezuje sve njegove prihode, odnosno imovinu, dok će druga država imati ograničeno pravo na oporezivanje samo onog dohotka ili imovine koji imaju izvor na njenoj teritoriji, ili će biti sprečena da uopšte oporezuje (u zavisnosti od tipa prihoda). *Tie-breaker* pravila iz stava 2. odnose se na fizička lica, a iz stava 3. na lica koja nisu fizička lica.

Kada je jedno fizičko lice istovremeno rezident obe države ugovornice, u smislu pravila iz člana 4. stav 1. poreskog ugovora, onda će se ono smatrati rezidentom one države ugovornice u kojoj mu se nalazi *stalno mesto stanovanja* (član 4. stav 2. tačka 1. *pars prima* poreskog ugovora). U pogledu stalnog mesta stanovanja nije od značaja da li je fizičko lice vlasnik toga mesta ili ga uzima u zakup, niti da li je to npr. kuća ili stan. Da bi fizičko lice imalo stalno mesto stanovanja u državi ugovornici, potrebno je da je sebi obezbedilo prostor za stanovanje koji mu je na raspolaganju stalno (a ne samo povremeno), za potrebe dugotrajnog boravka. Stanovanje, dakle, mora biti *stalno*: drugim rečima, stan (odnosno sličan objekat) mora biti uređen i održavan za permanentnu upotrebu, a ne sme se nalaziti u uslovima iz kojih je očigledno da će boravak u

njemu biti kratkotrajan. Prema tome, stan koji bi se koristio u toku putovanja (poslovnih ili iz zadovoljstva), u toku obrazovnih poseta i sl., ne bi ispunjavao kriterijum stalnog mesta stanovanja.

Uzmimo sada sledeći primer. Fizičko lice **A.A.**, koje je rezident Francuske po osnovu svog domicila, dolazi u Srbiju 1. februara 2008. godine i na njenoj teritoriji boravi neprekidno do kraja te godine, kada je trajno napušta. Ovo fizičko lice će po osnovu svog domicila biti poreski rezident Francuske za celu 2008. godinu. U Srbiji ono će biti poreski rezident od dana dolaska (1. februar 2008. godine) do isteka 2008. godine. Dakle, **A.A.** će biti poreski rezident i Francuske i Srbije, prema njihovim domaćim propisima, od 1. februara 2008. godine do njenog isteka. Kako **A.A.** boravi neprekidno 11 meseci u Srbiji, on će sebi obezbediti stalno mesto stanovanja u njoj tokom toga perioda. Međutim, on se u Francusku vraća po isteku svog boravka u Srbiji. Ukoliko je **A.A.** u Francuskoj iznajmljivao stan do dolaska u Srbiju, kada je raskinuo ugovor o zakupu, njegovo stalno mesto stanovanja će biti u Srbiji i on će se za 11 meseci 2008. godine smatrati rezidentom Srbije za potrebe primene poreskog ugovora. Ako **A.A.** nije raskinuo ugovor o zakupu svog stana u Francuskoj (niti ga je npr. dao u podzakup tokom svog boravka u Srbiji) i namerava da se u njega vrati po isteku boravka u Srbiji, onda bi **A.A.** imao stalno mesto stanovanja u obe države. Ukoliko **A.A.** ima stalno mesto stanovanja u obe države ugovornice, onda se mora primeniti *sekundarni* kriterijum za rešavanje problema dvojnog rezidentstva.

Ukoliko neko lice ima stalno mesto stanovanja u obe države ugovornice, onda će se smatrati rezidentom one sa kojom su mu *lične i ekonomske veze tešnje*, tj. u kojoj mu se nalazi centar životnih interesa (član 4. stav 2. tačka 1. *in fine* poreskog ugovora). Da bi se u gornjem primeru odredilo sa kojom državom su lične i ekonomske veze fizičkog lica tešnje (u slučaju poreskog ugovora sa Francuskom – *najtešnje*), odnosno u kojoj mu se nalazi centar životnih interesa, potrebno je uzeti u obzir porodične, poslovne, kulturne, političke i druge aspekte njegovog života u celini, gde se nalazi njegovo mesto obavljanja poslovne aktivnosti ili odakle upravlja svojom imovinom. Kada bi porodica **A.A.** ostala da živi u Francuskoj, a on treba da se vrati na rad kod svog francuskog poslodavca po isteku boravka u Srbiji, u kojoj je njegov angažman samo privremen, onda bi njegov centar životnih interesa bio u Francuskoj i on bi se tokom 11 meseci boravka u Srbiji smatrao rezidentom Francuske za potrebe primene ugovora o izbegavanju dvostrukog oporezivanja.

Međutim, moguće je da jedno lice ima stalno mesto stanovanja u obe države ugovornice, ali nije moguće odrediti u kojoj državi ugovornici ima centar svojih životnih interesa, kao što je moguće i da jedno lice ni u jednoj državi ugovornici nema stalno mesto stanovanja. U ovim slučajevima fizičko lice će se smatrati rezidentom one države ugovornice u kojoj mu se nalazi *uobičajeno mesto stanovanja* (član 4. stav 2. tačka 2. poreskog ugovora). U prvoj situaciji, kada je reč o tome da lice ima stalno mesto stanovanja u obe države ugovornice, a nije moguće odrediti u kojoj od njih ima centar svojih životnih interesa, opredeljujuća okolnost kojom se utvrđuje uobičajeno mesto stanovanja je učestalost boravka u odnosnim državama. I u drugoj situaciji, kada je reč o licu koje ni u jednoj od država ugovornica nema stalno mesto stanovanja (pa npr. putuje iz jednog hotela u drugi), opet se vodi računa o dužini boravaka u pojedinoj zemlji. Period vremena u kojem će se, u obema situacijama, obaviti poređenje mora biti dovoljno dug da bi se mogao izvući zaključak o tome gde se nalazi "uobičajeno mesto stanovanja".

Poreski ugovori predviđaju i rešenje za slučaj da fizičko lice ima uobičajeno mesto stanovanja u obe države ugovornice, ili ga nema ni u jednoj od njih. Tada će se ono smatrati rezidentom one države čiji je *državljanin* (član 4. stav 2. tačka 3. poreskog ugovora). Poreski ugovori sa Bugarskom, Nemačkom i Rusijom ne predviđaju prethodno opisano rešenje, već u ovakvim slučajevima propisuju da će se pitanje rezidentstva utvrditi sporazumom nadležnih organa država ugovornica. U Protokolu uz poreski ugovor sa Holandijom predviđeno je rešenje za specifičnu situaciju kada fizičko lice živi na brodu bez stvarnog prebivališta u jednoj od država ugovornica: tada će se smatrati da je rezident države u kojoj brod ima matičnu luku.

U ostalim poreskim ugovorima *zajednički dogovor* nadležnih organa država ugovornica će biti poslednje rešenje za pitanje rezidentstva onih fizičkih lica koja su državljani obe ili nijedne od država ugovornica (član 4. stav 2. tačka 4. poreskog ugovora).

Izuzetak od opisanih pravila predstavlja poreski ugovor sa Kuvajtom, gde je predviđeno da se rezidentom države ugovornice smatra ono fizičko lice koje podleže oporezivanju u njoj po osnovu svog prebivališta i *državljanstva* te države ugovornice, a da će, ukoliko se njegovo

rezidentstvo ne može utvrditi na ovaj način, nadležni organi država ugovornica rešiti pitanje zajedničkim dogovorom.

U Protokolu uz poreski ugovor sa Holandijom predviđeno je rešenje i za slučaj fizičkog lica koje je član diplomatskog ili konzularnog predstavništva jedne od država ugovornica u drugoj državi ugovornici ili u trećoj državi, a koje je državljanin države pošiljaoca: smatraće se da je rezident države pošiljaoca ako u toj državi podleže istim obavezama u odnosu na poreze na dohodak i na imovinu kao i rezidenti te države.²⁹

.....
Stav 3.
.....

I pravna lica mogu biti istovremeno rezidenti obe države ugovornice, mada bi to mogao biti ređi slučaj nego kod fizičkih lica. Poreski ugovori predviđaju da će se u ovom slučaju pravno lice (odnosno lice koje nije fizičko lice) smatrati rezidentom samo one države ugovornice u kojoj mu se nalazi sedište stvarne uprave. Ugovori sa Bugarskom, Kinom, Kuvajtom, Letonijom i Turskom predstavljaju izuzetak i o njima će biti više reči pošto se osvrnemo na osnovno pravilo da se konflikt rezidentstva rešava u korist države ugovornice u kojoj se nalazi sedište stvarne uprave lica koje nije fizičko lice. Sedište stvarne uprave je ono mesto u kojem se donose ključne upravljačke i poslovne odluke koje su neophodne za poslovanje celine, pri čemu se može desiti da postoji više mesta uprave, ali uvek u određenom trenutku postoji samo jedno mesto *stvarne* uprave.

Kada su u pitanju izuzeci od opštih pravila, u poreskom ugovoru sa Bugarskom je predviđeno da će se pitanje dvojnog rezidentstva rešiti dogovorom nadležnih organa država ugovornica. U ugovoru sa Kuvajtom nije predviđeno bilo kakvo rešenje. Poreski ugovor sa Kinom predviđa, pored sedišta stvarne uprave, i kriterijum sedišta direkcije, a ukoliko lice ima sedište stvarne uprave poslovanja u jednoj državi ugovornici, a sedište direkcije u drugoj, onda će nadležni organi država ugovornica odrediti čijim će se rezidentom lice smatrati za potrebe primene ugovora. U poreskim ugovorima sa Letonijom i Turskom je propisano da će se rezidentstvo lica koje nije fizičko lice rešiti dogovorom nadležnih organa država ugovornica, pri čemu oni u ovom procesu treba da imaju u vidu kriterijume kao što je sedište stvarne uprave ili bilo koji drugi značajan kriterijum. U ugovoru sa Turskom je, pored sedišta stvarne uprave, naveden i kriterijum zakonskog sedišta, dok ugovor sa Letonijom sadrži i pravilo da u nedostatku dogovora lice neće moći da se poziva na bilo koju pogodnost koja je predviđena u ugovoru.

Rezidentstvo za potrebe poreskog ugovora i rezidentstvo za potrebe domaćih propisa

Problem koji može nastati u pogledu rešenja do kojeg se dođe primenom člana 4. st. 2. i 3. poreskih ugovora je vezan za pitanje njihovog povratnog dejstva na unutrašnje zakonske norme države koja je *izgubila*. Drugim rečima, kakva je posledica vezana za situaciju da se lice koje je rezident prema odredbama domaćeg zakonodavstva smatra nerezidentom za potrebe primene poreskog ugovora?

Subjektivno poresko pravo države izvora je ograničeno ugovorom o izbegavanju dvostrukog oporezivanja, odnosno njegovim kolizionim normama, ali on ne sadrži pravila koja uređuju način oporezivanja u materijalnom i u formalnom smislu. Poreski ugovori ne određuju na koji će način države ugovornice primenjivati svoje propise. Član 4. st. 2. i 3. poreskih ugovora rešava pitanje rezidentstva određenog lica *samo za potrebe njihove primene*, ali ne utiče na položaj lica u odnosu na unutrašnje zakonske odredbe država ugovornica.³⁰ Tako, na primer, član 87. stav 1. ZPDG određuje da godišnji porez na dohodak građana plaćaju samo fizička lica – rezidenti Srbije, dok član 55. stav 2. ZPDP omogućava pravo na poresko konsolidovanje samo onim povezanim licima koja su rezidenti Srbije.

²⁹ Za probleme oko izbegavanja dvostrukog izuzimanja članova diplomatskog i konzularnog predstavništva, upored.: dole, komentar uz član 28. poreskih ugovora.

³⁰ Vid.: Jacques Sasseville, **A Tax Treaty Perspective: Special Issues** (u: *Tax Treaties and Domestic Law*, ed. by Guglielmo Maisto, IBFD, Amsterdam 2006), str. 45.

Oskudna iskustva nam govore da se u Srbiji status utvrđen za potrebe poreskog ugovora u praksi koristi i za potrebe primene domaćeg zakonodavstva. Ukoliko je jedno lice nerezident za potrebe primene poreskog ugovora, ono će se kao takvo smatrati i za potrebe primene svih unutrašnjih zakonskih normi. Drugim rečima, ona prava i obaveze koja su propisana za rezidente neće se odnositi na lica koja jesu rezidenti po osnovu domaćeg propisa, ali su na osnovu kolizione norme poreskog ugovora rezidenti druge države ugovornice. Ovakav pristup nije čest u uporednom pravu (od članica OECD ga primenjuju npr. Kanada i Velika Britanija³¹), što čudi, s obzirom na to da je logički dosledan i da zatvara prostor za zloupotrebe koje su moguće na osnovu dvojnog statusa. Osnovni razlog zbog kojeg veliki broj država prihvata različit tretman obveznika za potrebe primene odredaba domaćeg zakonodavstva i poreskih ugovora leži u većim obavezama izveštavanja koje se uobičajeno nameću rezidentima. To omogućava poreskim organima ovih država da navedena lica prate i onda kada njihovo subjektivno poresko pravo biva ograničeno kolizionim normama poreskih ugovora.³²

Međutim, one države koje prihvataju pristup koji se u praksi koristi u Srbiji izričito svojim zakonima propisuju neposrednu primenu statusa obveznika za potrebe poreskog ugovora na unutrašnje pravo. To nije slučaj sa srpskim poreskim zakonodavstvom, što može dovesti do značajnih problema.³³

Posebna situacija se odnosi na uticaj koji status utvrđen prema članu 4. jednog poreskog ugovora može imati na primenu nekog drugog poreskog ugovora. Pogledajmo sledeći primer:

Fizičko lice **A.A.** je istovremeno poreski rezident Srbije i jedne od država sa kojima ona primenjuje poreske ugovore (država X). Prema članu 4. stav 2. tog ugovora, **A.A.** ima status rezidenta države X i Srbija ima pravo da ga oporezuje samo po principu izvora. Međutim, šta činiti u slučaju kada **A.A.** ostvaruje prihode iz neke treće države (država Y), u kojoj ne ispunjava uslove za poresko rezidentstvo prema njenim domaćim propisima, a sa kojom Srbija takođe primenjuje poreski ugovor? Da li poreski ugovor između Srbije i države Y može da se primeni na **A.A.**? Podsetimo se da je osnovni uslov za primenu poreskih ugovora da lice (u ovom slučaju fizičko) mora biti rezident jedne ili obe države ugovornice, u skladu sa njihovim članom 4. stav 1. **A.A.** je poreski rezident Srbije prema njenom domaćem zakonodavstvu, ali ga ona oporezuje samo na onaj dohodak, odnosno imovinu koji svoj izvor imaju na njenoj teritoriji, s obzirom na to da je državi X prepušteno neograničeno pravo na oporezivanje u skladu sa članom 4. stav 2. odnosnog poreskog ugovora. Ukoliko je država Y Albanija, Belorusija, Bosna i Hercegovina, Bugarska, Češka, Egipat, Hrvatska, Indija, DNR Koreja, Letonija, Mađarska, Makedonija, Moldavija, Poljska, Rumunija, Rusija, Slovačka, Slovenija, Švajcarska, Turska ili Ukrajina, poreski ugovor između neke od njih i Srbije neće moći da se primeni na **A.A.**, jer je u članu 4. stav 1. *in fine* propisano da *izraz rezident države ugovornice ne obuhvata lice koje u toj državi podleže oporezivanju samo za dohodak iz izvora u toj državi ili samo za imovinu koja se u njoj nalazi*. Iako je **A.A.** rezident Srbije prema njenom domaćem zakonodavstvu, on u njoj podleže oporezivanju samo u odnosu na dohodak iz izvora, odnosno na imovinu koja se u njoj nalazi, po osnovu primene poreskog ugovora sa državom X. Međutim, u slučaju ostalih poreskih ugovora, u kojima izraz "rezident države ugovornice" nije preciziran na način kako je to učinjeno u prethodno pomenutim ugovorima, **A.A.** bi mogao da zahteva primenu poreskog ugovora, jer se može smatrati rezidentom Srbije u smislu njihovog člana 4. stav 1. Ovo je još jedan od argumenata u prilog izričitom zakonskom regulisanju statusa lica koja su poreski rezidenti Srbije prema njenim domaćim propisima, ali se smatraju poreskim rezidentom druge države ugovornice za potrebe primene poreskog ugovora, jer im se navedenim nedostatkom otvaraju vrata za zloupotrebu ugovora o izbegavanju dvostrukog oporezivanja.

³¹ Velika Britanija samo kod oporezivanja pravnih lica.

³² Vid.: Jaques Sasseville, *op. cit.*, стр. 45-48.

³³ Zato je Srpsko fiskalno društvo predložilo Ministru finansija da se u članu 2. ZPDP doda novi stav 3, koji bi propisivao da se pravno lice neće smatrati rezidentom Republike za potrebe ovog zakona u vremenu kada bi, na osnovu odredaba ugovora o izbegavanju dvostrukog oporezivanja, bilo smatrano rezidentom druge države. Vid.: www.sfd-ifa.rs/pdf/aktivnost03.pdf.

Član 5.

Stalna poslovna jedinica

Član 7. stav 1. srpskih poreskih ugovora, kao i model-konvencije OECD i UN, propisuju pravilo da se *dobit preduzeća države ugovornice oporezuje samo u toj državi, osim ako preduzeće obavlja poslovanje u drugoj državi ugovornici preko stalne poslovne jedinice koja se u njoj nalazi. Ako preduzeće obavlja poslovanje u drugoj državi ugovornici preko stalne poslovne jedinice, dobit preduzeća može se oporezovati u toj drugoj državi, ali samo do iznosa koji se pripisuje toj stalnoj poslovnoj jedinici.*

Postojanje stalne poslovne jedinice na njenoj teritoriji je osnovni preduslov da bi država izvora imala pravo da oporezuje dobit preduzeća kojim upravlja rezident druge države ugovornice. Preduzeća čija je delatnost vezana za poljoprivredu i šumarstvo, kao i samostalne lične (profesionalne i slične) delatnosti potpadaju pod posebne članove ugovora (čl. 6. i 14. poreskih ugovora, respektivno), te stoga uglavnom ne mogu imati stalne poslovne jedinice.³⁴

Stalna poslovna jedinica je *prag* koji poslovanje preduzeća države ugovornice u državi izvora mora da pređe kako bi ova druga država mogla da oporezuje dobit od tog poslovanja. Stalna poslovna jedinica nije statusni oblik organizovanja poslovanja, već način na koji se ono odvija u državi izvora. Drugim rečima, stalna poslovna jedinica je *fikcija* poreskog prava, skup uslova čijim ispunjenjem država izvora dobija pravo da oporezuje dobit od poslovanja preduzeća druge države ugovornice.

Pojam stalne poslovne jedinice je definisan članom 5. svih srpskih poreskih ugovora, pri čemu se u njima kao *terminus technicus* koristi ili termin "stalna jedinica" ili termin "stalna poslovna jedinica" da označi isti koncept. Samo je u najranije zaključenom ugovoru – onom sa Francuskom – naziv nešto različit: "stalno mesto poslovanja". Međutim, u svakom slučaju član 5. srpskih poreskih ugovora definiše ono što se na engleskom jeziku naziva *permanent establishment*.

U pogledu stalnih poslovnih jedinica *pravni lica* postoji značajna interakcija sa domaćim srpskim pravom, jer i član 3. ZPDP propisuje da nerezidentni obveznik (pravno lice koje je osnovano i ima sedište stvarne uprave i kontrole van teritorije Srbije) podleže oporezivanju dobiti koju ostvari poslovanjem preko *stalne poslovne jedinice* koja se nalazi na teritoriji Srbije.

Kada su u pitanju nerezidentna pravna lica, odnosno *preduzeća kojima upravljaju nerezidentna pravna lica*, potrebno je prvo utvrditi da li ona imaju *stalnu poslovnu jedinicu* za potrebe primene domaćih propisa. Stalna poslovna jedinica je definisana članom 4. ZPDP. Ukoliko nerezidentno pravno lice nema stalnu poslovnu jedinicu za potrebe domaćih propisa, njegova dobit neće biti oporezovana u Srbiji, bez obzira na to što joj poreski ugovor možda dodeljuje pravo da je oporezuje (npr. ukoliko postoji stalna poslovna jedinica za potrebe poreskog ugovora, ali ne postoji za potrebe primene domaćeg propisa³⁵). U ovom slučaju mogu se oporezovati po odbitku samo *prihodi* nerezidentnog obveznika, i to oni određeni članom 40. stav 1. ZPDP (divi-dende, udeli u dobiti, kamate, autorske naknade, prihodi po osnovu davanja u zakup nepokretnosti i pokretnih stvari i kapitalni dobiti). Ukoliko, pak, nerezidentno pravno lice ima stalnu poslovnu jedinicu za potrebe primene domaćih propisa, potrebno je ustanoviti da li je ono ima i za potrebe primene poreskog ugovora. Ako nerezidentni obveznik ima stalnu poslovnu jedinicu i prema ZPDP i prema poreskom ugovoru, onda Srbija može oporezovati njegovu dobit, ali samo u onoj meri u kojoj se ona može pripisati toj stalnoj poslovnoj jedinici.

³⁴ Vid.: **Klaus Vogel on Double Taxation Conventions**, Kluwer Law International, London 1997, str. 285.

³⁵ To bi se moglo dogoditi ako poreski ugovor stalnom poslovnom jedinicom smatra, recimo, i tzv. "uslužnu stalnu poslovnu jedinicu" (kao što je predviđeno u članu 5. stav 3. tačka 2. poreskog ugovora između Srbije i Albanije), a u srpskom pravu takav se oblik ne može podvesti pod "stalno mesto poslovanja preko koga preduzeće države ugovornice potpuno ili delimično obavlja poslovanje u drugoj državi ugovornici" iz člana 4. stav 1. ZPDP.

Međutim, u poreskim ugovorima se stalna poslovna jedinica koristi i za određivanje prava države izvora na oporezivanje dobiti nerezidentnog *preduzetnika* čija delatnost nije obuhvaćena članom 14. poreskih ugovora – čija poslovna delatnost nije obuhvaćena pojmom *profesionalne delatnosti ili druge slične samostalne delatnosti* (što bi se svodilo na industrijske i komercijalne delatnosti).

Norme o stalnoj poslovnoj jedinici u ZPDP i u poreskim ugovorima se sastoje iz sledećih elemenata:

- osnovni oblik stalne poslovne jedinice (član 5. stav 1. Model-konvencije OECD i član 4. stav 1. *pars prima* ZPDP), sa kojim su povezane "pozitivna" (član 5. stav 2. Model-konvencije OECD i član 4. stav 1. tač. 1-5. ZPDP) i "negativna" lista (član 5. stav 4. Model-konvencije OECD i član 4. stav 5. ZPDP);
- "građevinska" stalna poslovna jedinica (član 5. stav 3. Model-konvencije OECD i član 4. stav 2. ZPDP); i
- "zastupnička" stalna poslovna jedinica (član 5. stav 5. Model-konvencije OECD i član 4. stav 3. ZPDP, vezano sa članom 5. stav 6. Model-konvencije OECD, odnosno sa članom 4. stav 4. ZPDP).

..... **Stav 1 – osnovni oblik stalne poslovne jedinice**

Za potrebe poreskih ugovora, izraz *stalna poslovna jedinica* označava stalno mesto (poslovanja) preko koga preduzeće države ugovornice potpuno ili delimično obavlja poslovanje u drugoj državi ugovornici. U ZPDP osnovni oblik stalne poslovne jedinice je slično definisan: *stalno mesto poslovanja preko kojeg nerezidentni obveznik obavlja delatnost*.

Da bi stalna poslovna jedinica postojala, potrebno je da na teritoriji države izvora postoji stalno mesto preko koga se poslovanje preduzeća druge države ugovornice potpuno ili delimično obavlja. Ukoliko stalna poslovna jedinica postoji, onda država izvora ima pravo da oporezuje dobit preduzeća koja se pripisuje toj stalnoj poslovnoj jedinici.

Stalna poslovna jedinica ne može postojati ukoliko u drugoj državi ugovornici preduzeće ne obavlja poslovanje, nema na raspolaganju **mesto poslovanja**, koje mora biti **stalno i preko koga se njegovo poslovanje u potpunosti ili delimično obavlja**.

Problem koji se pred tumača srpskih poreskih ugovora postavlja je potpuno odsustvo domaće upravne i sudske prakse u ovom domenu. Kako ne postoje ni indicije tumačenja osnovnog oblika stalne poslovne jedinice od strane Poreske uprave ili sudova, ovde smo, nažalost, usmereni samo na neobavezujuće uporedne izvore, pre svega na Komentar Model-konvencije OECD.

Osnovni oblik stalne poslovne jedinice čini:

- a) mesto poslovanja,
- b) koje mora biti stalno,
- c) preko koga se obavlja poslovanje preduzeća druge države ugovornice, u potpunosti ili delimično.

Ad a). Prema Komentaru Model-konvencije OECD, *mestom poslovanja* treba smatrati svake prostorije, objekte ili instalacije koje se koriste za obavljanje poslovanja preduzeća, bez obzira na to da li se koriste isključivo za te potrebe, pri čemu mesto poslovanja može postojati i kada nikakve prostorije nisu dostupne ili nisu potrebne za obavljanje poslovanja preduzeća, već ono ima samo određeni prostor na raspo-laganju.³⁶ Potpuno je bez značaja okolnost da li se mesto poslovanja nalazi u vlasništvu preduzeća ili je uzeto u zakup, ili je na neki drugi način došlo u njegovu državinu (ono ga može koristiti i potpuno nezakonito). Moguće je da se mesto poslovanja nalazi i u poslovnom prostoru drugog preduzeća.

Ad b). Stalnost mesta poslovanja podrazumeva da ono mora biti vezano za određenu geografsku tačku i da nije samo privremeno, već da ima određeni stepen trajnosti. U pogledu vezanosti za geografsku tačku, nije neophodno da oprema koja formira mesto poslovanja bude fiksirana za tle – dovoljno je da ostaje na određenoj lokaciji. Stalnost takođe podrazumeva da

³⁶ Vid.: paragraf 4. Komentara uz član 5. Model-konvencije OECD.

mesto poslovanja nije privremeno, već da ima određeni stepen trajnosti. Ako mesto poslovanja nije uspostavljeno jedino zbog privremenih ciljeva, status stalne poslovne jedinice imaće i ono koje je u praksi veoma kratko postojalo. Komentar Model-konvencije OECD ukazuje da u zemljama članicama OECD nije ujednačena praksa u pogledu zahteva dužine vremena korišćenja mesta poslovanja, ali da se uobičajeno smatra da stalna poslovna jedinica ne postoji ukoliko je mesto poslovanja održavano manje od 6 meseci, dok je korišćenje duže od 6 meseci dovoljno u velikom broju slučajeva.

Ad c). Preduzeće mora preko stalnog mesta poslovanja obavljati svoje poslovanje u potpunosti ili delimično. Drugim rečima, uobičajeno će osoblje preduzeća sprovoditi njegovu poslovnu aktivnost u državi u kojoj se nalazi stalno mesto. Ta aktivnost ne mora da bude "stalna" u smislu da se poslovne operacije uopšte ne prekidaju, već je od značaja da se one redovno izvode.

Stav 2 – "pozitivna lista"

I ZPDP i poreski ugovori sadrže listu (tzv. "pozitivnu listu") primera koji *naročito* čine osnovni oblik stalne poslovne jedinice.

U ZPDP osnovnim oblikom stalne poslovne jedinice se naročito smatraju:

- ogranak;
- pogon;
- predstavništvo;
- mesto proizvodnje, fabrika ili radionica;
- rudnik, kamenolom, ili drugo mesto eksploatacije prirodnog bogatstva.

U poreskim ugovorima koji obavezuju Srbiju to su:

- sedište uprave,³⁷
- ogranak;³⁸
- poslovnica;³⁹
- fabrika;
- radionica;
- rudnik, izvor nafte ili gasa,⁴⁰ kamenolom ili drugo mesto iskorišćavanja prirodnih bogatstava.⁴¹

U poreskom ugovoru s Indijom navode se i prodajno mesto, skladište lica koje obezbeđuje usluge skladištenja za druga lica, te farma, plantaža ili drugo mesto na kojem se obavljaju poljoprivredne, šumarske, zasadne ili povezane delatnosti, a u poreskom ugovoru s Egiptom i prostorije i skladišta koji se koriste kao prodajna mesta, kao i farma ili plantaža.

³⁷ U poreskom ugovoru sa Češkom precizira se da je reč o "*lokalnom* sedištu uprave".

³⁸ U poreskim ugovorima zaključivanim od strane SFRJ (sa Belgijom, Danskom, Finskom, Francuskom, Holandijom, Italijom, Kiprom, Malezijom, Nemačkom, Norveškom, Sri Lankom, Švedskom i Velikom Britanijom), engleski termin *branch* preveden je na srpski jezik kao "filijala", a ne kao "ogranak". Srpski domaći poreski propisi tek od 1992. godine prepoznaju koncept *branch*-a, pod nazivom "ogranak", dok izraz "filijala" koriste za označavanje "zavisnog privrednog društva". Tako postupa i važeći ZPDP, u članu 52. stav 5. Otuda se termin "filijala", naveden kao primer za stalnu poslovnu jedinicu u članu 5. stav 2. prethodno pomenutih poreskih ugovora, ne sme shvatati kao "zavisno privredno društvo", nego kao "ogranak" – na šta ukazuje i tekst ugovora na engleskom jeziku (a u ugovoru sa Francuskom – na francuskom jeziku).

³⁹ U poreskom ugovoru sa Francuskom koristi se izraz "kancelarija", s istim značenjem.

⁴⁰ U poreskim ugovorima sa Belgijom, Finskom, Francuskom, Italijom i Švedskom ne specifikuje se "izvor nafte ili gasa", ali se on može podvesti pod "drugo mesto iskorišćavanja prirodnih bogatstava".

⁴¹ U poreskom ugovoru sa Malezijom precizira se da "drugo mesto iskorišćavanja prirodnih bogatstava" uključuje građevinsko drvo ili druge proizvode drvne industrije.

U srpskoj poreskoj praksi je "pozitivna lista" od suštinskog značaja za oporezivanje stalnih poslovnih jedinica, jer će se one redovno javljati u dva od navedenih primera: ogranak i predstavništvo (stranih avio-kompanija).

Pre svega je neophodno protumačiti odnos između "pozitivne liste" i opšte definicije osnovnog oblika stalne poslovne jedinice. Naime, postavlja se pitanje da li stalna poslovna jedinica postoji ukoliko se poslovanje nerezidentnog preduzeća obavlja kroz neki od navedenih primera, a nije ispunjen uslov da postoji *stalno mesto poslovanja preko koga se obavlja njegova delatnost (poslovanje)*. Primeri iz "pozitivne liste" služe samo da ukažu na oblike kada će redovno postojati stalna poslovna jedinica, ali je neophodno da su ispunjeni uslovi iz opšte definicije – mora postojati stalno mesto poslovanja preko koga se delatnost preduzeća druge države ugovornice obavlja (u potpunosti ili delimično).

Oporezivanje stalnih poslovnih jedinica u Srbiji dobija na značaju tek od stupanja na snagu Zakona o privrednim društvima krajem 2004. godine; tim propisom je po prvi put predviđena mogućnost osnivanja ogranka stranih privrednih društava u našoj državi. Do tada su gotovo jedini *prepoznati* oblici stalnih poslovnih jedinica u Srbiji bila predstavništva stranih avio-kompanija. Naravno, postojala su predstavništva i drugih stranih firmi, ali njima *per definitionem* nije dozvoljeno da se bave poslovanjem: ona mogu obavljati samo aktivnosti za koje je izričito predviđeno i u ZPDP i u poreskim ugovorima da ne dovode do *nastanka* stalne poslovne jedinice – a to su prethodne i pripremne radnje u vezi sa zaključenjem ugovora.⁴² Jedino predstavništva stranih avio - kompanija mogu prodavati avionske karte. Međutim, ogranak će uvek predstavljati stalnu poslovnu jedinicu, jer mora imati (stalno) mesto poslovanja, zastupnike – zaposlene nerezidentnog privrednog društva, a preko njega se trajno obavlja delatnost privrednog društva čiji je deo.⁴³

Stav 3 – "građevinska" stalna poslovna jedinica

ZPDP u članu 4. stav 2. propisuje da stalnu poslovnu jedincu čine i stalno ili pokretno gradilište, građevinski ili montažni radovi, ako traju duže od *šest meseci*, i to jedna od više izgradnji ili montaža koje se uporedo obavljaju, ili nekoliko izgradnji ili montaža koje se obavljaju bez prekida jedna za drugom.

Poreski ugovori koje primenjuje Srbija sadrže sličnu odredbu, pri čemu, uz varijacije, prate:

Model-konvenciju OECD – u kojoj je propisano da stalna poslovna jedinica obuhvata i gradilište (eng. *building site*) ili građevinski projekat (eng. *construction project*) ili instalacioni projekat (eng. *installation project*), ali samo ako traju duže od 12 meseci; ili

Model-konvenciju UN – u kojoj je propisano da stalna poslovna jedinica obuhvata i gradilište, ili građevinski, instalacioni ili montažni projekat (eng. *assembly project*), ili nadzorne delatnosti u vezi sa tim projektima, ali samo ako traju duže od šest meseci.

Ukoliko projekti (radovi) traju duže od roka propisanog ugovorom, "građevinska" stalna poslovna jedinica postoji od prvog dana njihovog otpočinjanja.

Na ovom mestu moramo ukazati na jednu veoma značajnu razliku između "građevinske" stalne poslovne jedinice iz ZPDP i one iz poreskih ugovora. Naime, ZPDP govori o građevinskim ili montažnim *radovima*, pri čemu precizira da je stalna poslovna jedinica jedna od više izgradnji ili montaža koje se uporedo obavljaju, ili nekoliko izgradnji ili montaža koje se obavljaju bez prekida jedna za drugom. Srpski tekstovi poreskih ugovora takođe redovno koriste izraz "radovi", što može da dovede do ne male zabune. Naime, u engleskim verzijama teksta poreskih ugovora koje primenjuje Srbija izraz koji je na srpski preveden kao "radovi" je **project**. Od 36 poreskih ugovora koje primenjuje Srbija, njih 34 ima zvaničnu englesku verziju (osim poreskih ugovora sa Francuskom i Velikom Britanijom), pri čemu je "u slučaju razlike u tumačenju, merodavan ...

⁴² Vid.: član 9. stav 2. tačka 2. Zakona o spoljnotrgovinskom poslovanju, "Službeni glasnik RS", br. 101/05.

⁴³ Vid.: član 3. Zakona o privrednim društvima i član 9. stav. 2. tačka 1. Zakona o spoljnotrgovinskom poslovanju.

engleski tekst". Drugim rečima, za razliku od ZPDP, ispunjenost uslova za postojanje građevinske stalne poslovne jedinice iz poreskih ugovora se mora utvrđivati za svaki pojedinačni **projekat** (*jednina*), a ne za radove koji mogu biti vršeni u vezi sa većim brojem međusobno nepovezanih projekata. Stoga nekoliko izgradnji ili montaža koje se obavljaju bez prekida jedna za drugom, pri čemu je svaka vezana za poseban projekat, mogu činiti jednu stalnu poslovnu jedinicu prema ZPDP, ukoliko one zajednički traju duže od 6 meseci, ali ne mogu biti stalna poslovna jedinica iz poreskih ugovora, jer nijedan pojedinačni projekat ne ispunjava uslove za to.

Iako načelno zasnovan na rešenjima iz Model-konvencije OECD ili Model-konvencije UN, minimalni rok za postojanje "građevinske" stalne poslovne jedinice, kao i lista "građevinskih aktivnosti", pokazuju se u nešto širim varijacijama u poreskim ugovorima koji obavezuju Srbiju. U tabeli koja sledi dajemo pregled tih "građevinskih aktivnosti" koje čine stalnu poslovnu jedinicu:

Gradilište	Građevinski radovi	Instalacioni radovi	Montažni radovi	Nadzorne delatnosti u vezi sa tim radovima
Albanija	Albanija	Albanija	Albanija	Albanija
Belgija	Belgija		Belgija	
Belorusija	Belorusija		Belorusija	
Bosna i Hercegovina	Bosna i Hercegovina	Bosna i Hercegovina	Bosna i Hercegovina	Bosna i Hercegovina
Bugarska	Bugarska	Bugarska		
Češka	Češka	Češka	Češka	Češka
Danska	Danska		Danska	
Egipat	Egipat	Egipat	Egipat	Egipat
Finska	Finska	Finska		
	Francuska		Francuska	
	Holandija	Holandija		
Hrvatska	Hrvatska		Hrvatska	
Indija	Indija	Indija	Indija	Indija
Italija	Italija		Italija	
Kina	Kina	Kina	Kina	Kina
Kipar	Kipar	Kipar		
Koreja, DNR	Koreja, DNR		Koreja, DNR	
Kuvajt	Kuvajt	Kuvajt	Kuvajt	
Letonija	Letonija		Letonija	
Mađarska	Mađarska		Mađarska	
Makedonija	Makedonija	Makedonija	Makedonija	Makedonija
Malezija	Malezija		Malezija	Malezija
Moldavija	Moldavija	Moldavija	Moldavija	
Nemačka	Nemačka	Nemačka		
Norveška	Norveška	Norveška	Norveška	Norveška ¹
Poljska	Poljska	Poljska		
Rumunija	Rumunija	Rumunija		
Rusija	Rusija	Rusija		
Slovačka	Slovačka	Slovačka		
Slovenija	Slovenija		Slovenija	
Sri Lanka	Sri Lanka	Sri Lanka	Sri Lanka	
Švajcarska	Švajcarska	Švajcarska		
Švedska	Švedska		Švedska	
Turska	Turska		Turska	
Ukrajina	Ukrajina	Ukrajina		
Velika Britanija	Velika Britanija		Velika Britanija	

za period od:

6 meseci	9 meseci	12 meseci	18 meseci	24 meseca
Malezija	Albanija ²	Belgija	Holandija	Makedonija
	Egipat	Belorusija	Koreja, DNR	Rumunija
	Kuvajt	Bosna i Hercegovina	Poljska	
	Letonija	Bugarska	Rusija	
	Sri Lanka ³	Češka	Turska	
		Danska		
		Finska		
		Francuska		
		Hrvatska		
		Indija		
		Italija		
		Kina		
		Kipar		
		Mađarska		
		Moldavija		
		Nemačka		
		Norveška		
		Slovačka		
		Slovenija		
		Švajcarska		
		Švedska		
		Ukrajina		
		Velika Britanija		

¹ Uključujući odnosno konsultativne delatnosti.

² U periodu od 12 meseci koji počinje ili se završava u odnosnoj poreskoj godini.

³ Preciznije: 275 dana.

Stav 4 – "negativna lista"

Ugovori o izbegavanju dvostrukog oporezivanja, pored "pozitivne liste", sadrže i listu aktivnosti za koje se neće smatrati da predstavljaju stalnu poslovnu jedinicu ("negativna lista"): To su, prema Model-konvenciji OECD:

- korišćenje objekata i opreme isključivo u svrhe uskladištenja, izlaganja ili isporuke⁴⁴ dobara ili robe⁴⁵ koji pripadaju preduzeću;
- održavanje zaliha dobara ili robe⁴⁶ koji pripadaju preduzeću isključivo u svrhu uskladištenja, izlaganja ili isporuke⁴⁷;

⁴⁴ U poreskim ugovorima s Albanijom, Egiptom, Indijom i Sri Lankom izuzetak se sužava na *povremene isporuke*, pri čemu se u ugovoru s Egiptom nalaze dodatni uslovi: "korišćenje objekata i opreme isključivo u svrhe uskladištenja, izlaganja ili povremene isporuke dobara ili robe koji pripadaju preduzeću, a kojom se ne ostvaruje dobit, pod uslovom da ti objekti i oprema nisu korišćeni kao prodajna mesta u državi ugovornici u kojoj se nalaze ti objekti i oprema".

⁴⁵ U poreskom ugovoru sa Francuskom, u članu 5. stav 3. tačka a) koristi se samo izraz "roba" u verziji na srpskom jeziku.

⁴⁶ U poreskom ugovoru sa Francuskom, u članu 5. stav 3. tačka b) koristi se samo izraz "roba" u verziji na srpskom jeziku.

⁴⁷ U poreskim ugovorima s Albanijom, Egiptom, Indijom i Sri Lankom izuzetak se sužava na *povremene isporuke*, pri čemu se u ugovoru s Egiptom nalaze dodatni uslovi: "održavanje zaliha dobara ili robe koji pripadaju preduzeću isključivo u svrhu uskladištenja, izlaganja ili povremene isporuke kojom se ne ostvaruje dobit, pod uslovom da ta dobra ili roba nisu prodati u državi ugovornici u kojoj se nalaze zalihe".

- održavanje zaliha dobara ili robe⁴⁸ koji pripadaju preduzeću isključivo sa svrhom da ih drugo preduzeće preradi⁴⁹;
- održavanje stalnog mesta poslovanja isključivo u svrhu kupovine dobara ili robe ili pribavljanja obaveštenja za preduzeće;
- održavanje stalnog mesta poslovanja isključivo u svrhu obavljanja, za preduzeće, svake druge delatnosti koja ima pripremni ili pomoćni karakter;⁵⁰
- održavanje stalnog mesta poslovanja isključivo u svrhu prethodno navedenih aktivnosti u bilo kojoj kombinaciji, pod uslovom da je ukupna aktivnost stalnog mesta poslovanja koja nastaje iz ove kombinacije pripremnog ili pomoćnog karaktera.⁵¹

U poreskom ugovoru sa Rumunijom predviđen je jedan dodatni izuzetak na "negativnoj listi": pod izrazom stalna poslovna jedinica ne podrazumeva se ni prodaja dobara ili robe koji pripadaju preduzeću koje ih je izlagalo na povremenim sajmovima ili izložbama, posle zatvaranja ovih sajmova ili izložbi.

Prema članu 9. stav 2. tačka 2. Zakona o spoljnotrgovinskom poslovanju, predstavništvo je izdvojen, pravno zavisani organizacioni deo osnivača koji na teritoriji Srbije obavlja prethodne i pripreme radnje u vezi sa zaključenjem ugovora i koji ne može da zaključuje ugovore, osim za sopstvene potrebe. Kako su aktivnosti koje predstavništva mogu da obavljaju obuhvaćene "negativnom listom" iz člana 5. stav 4. poreskih ugovora, ona se, ponovimo, neće smatrati stalnim poslovnim jedinicama (osim u slučaju predstavništava stranih avio-kompanija, kod kojih će oporezivanje biti uređeno u velikoj meri u skladu sa članom 8. poreskih ugovora u odnosu na dohodak od međunarodnog vazdušnog saobraćaja).

ZPDP sadrži "negativnu listu" vrlo slične sadržine u članu 4. stav 5, koji propisuje da stalnu poslovnu jedinicu ne čini:

- držanje zaliha robe ili materijala koji pripadaju nerezidentnom obvezniku isključivo u svrhu skladištenja, prikazivanja ili isporuke, kao ni korišćenje prostorija isključivo za to namenjenih;
- držanje zaliha robe ili materijala koji pripada nerezidentnom obvezniku isključivo u svrhu prerade u drugom preduzeću ili od strane preduzetnika;

⁴⁸ U poreskom ugovoru sa Francuskom, u članu 5. stav 3. tačka c) koristi se samo izraz "roba" u verziji na srpskom jeziku.

⁴⁹ U poreskom ugovoru sa Francuskom, u članu 5. stav 3. tačka c) koristi se izraz "dorada", umesto "prerada".

⁵⁰ U poreskim ugovorima sa Belgijom, Danskom, Francuskom, Holandijom, Italijom, Kiprom, Malezijom, Nemačkom, Norveškom, Sri Lankom, Švedskom i Velikom Britanijom nalazi se formulacija: "isključivo u svrhu reklamiranja, pružanja informacija, naučnog istraživanja ili sličnih delatnosti koje imaju pripremni ili pomoćni karakter za preduzeće", a u poreskim ugovorima sa Bosnom i Hercegovinom, Indijom, Makedonijom, Poljskom, Rumunijom, Rusijom, Slovačkom, Švajcarskom i Ukrajinom: "isključivo u svrhu reklamiranja, pružanja obaveštenja, obavljanja naučno-istraživačkog rada ili sličnih delatnosti koje imaju pripremni ili pomoćni karakter za preduzeće". U verziji na srpskom jeziku poreskog ugovora sa Belorusijom takođe se sreće ova druga formulacija, ali se u verziji na engleskom jeziku, koja je u slučaju razlike između verzija merodavna, nalazi tekst preuzet iz člana 5. stav 4. tačka e) Model-konvencije OECD, bez specifikovanja svrha reklamiranja, pružanja obaveštenja ili obavljanja naučno-istraživačkog rada: "*the maintenance of a fixed place of business solely for the purpose of carrying on, for the enterprise, any other activity of a preparatory or auxiliary character*". Svejedno, "naučno istraživanje", odnosno "obavljanje naučno-istraživačkog rada" moraju se uzimati u značenju "delatnosti koja ima pripremni ili pomoćni karakter za preduzeće", a ne smeju se uzeti *per se*. Otuda bi se "obavljanje naučno-istraživačkog rada", kao i održavanje stalnog mesta poslovanja isključivo u svrhu "reklamiranja, pružanja obaveštenja ili obavljanja naučno-istraživačkog rada", koji se pojavljuju u srpskoj verziji, mogli podvesti pod "obavljanje, za preduzeće, svake druge delatnosti koja ima pripremni ili pomoćni karakter". To, dalje, znači da specifikovanja koja srećemo u ostalim prethodno pomenutim poreskim ugovorima nemaju drugu ulogu nego da pruže primere za delatnosti čije obavljanje ima, za preduzeće, "pripremni ili pomoćni karakter".

⁵¹ Izuzetak u vidu kombinacije prethodno navedenih aktivnosti ne nalazi se u poreskim ugovorima s Italijom i Velikom Britanijom.

- držanje stalnog mesta poslovanja isključivo u svrhu nabavljanja robe ili prikupljanja informacija za potrebe nerezidentnog obveznika, kao ni u svrhu obavljanja bilo koje druge aktivnosti pripremnog ili pomoćnog karaktera za potrebe nerezidentnog obveznika.

Ukoliko nerezidentno preduzeće – nezavisno od organizacionog oblika – obavlja isključivo poslove iz "negativne liste" preko stalnog mesta poslovanja, takvo stalno mesto poslovanja se ne smatra stalnom poslovnom jedinicom.⁵²

St. 5. i 6 – "zastupnička" stalna poslovna jedinica

Ugovori o izbegavanju dvostrukog oporezivanja predviđaju i izuzetak od osnovnog oblika stalne poslovne jedinice i propisuju da kada lice – osim zastupnika sa samostalnim statusom, u državi ugovornici radi u ime preduzeća druge države ugovornice, smatra se da to preduzeće ima stalnu poslovnu jedinicu u prvoj državi u odnosu na delatnosti koje to lice obavlja za preduzeće ako to lice ima i uobičajeno koristi u državi izvora ovlašćenje da zaključuje ugovore u ime preduzeća,⁵³ osim ako su delatnosti tog lica ograničene na delatnosti iz *negativne liste* iz stava 4. člana 5. poreskih ugovora, koje, ako bi se obavljale preko stalnog mesta poslovanja, ne bi ovo stalno mesto poslovanja činile stalnom poslovnom jedinicom.⁵⁴ Kod "zastupničke" stalne poslovne jedinice nije potrebno da postoji stalno mesto poslovanja, već je dovoljno da lice koje zastupa preduzeće druge države ugovornice ima i uobičajeno (redovno) koristi u državi izvora ovlašćenje da zaključuje ugovore u ime tog preduzeća. Ukoliko su aktivnosti zastupnika ograničene na one iz "negativne liste", one neće predstavljati stalnu poslovnu jedinicu nerezidentnog preduzeća.

Međutim, neće se smatrati da preduzeće druge države ugovornice ima stalnu poslovnu jedinicu samo zato što u državi izvora obavlja svoje poslovanje preko posrednika, generalnog komisionog zastupnika ili drugog predstavnika sa samostalnim statusom, ako ta lica deluju u okviru svoje redovne poslovne delatnosti.⁵⁵

Slično pravilo je sadržano i u članu 5. st. 3. i 4. ZPDP, koji propisuje da ako lice, zastupajući nerezidentnog obveznika, ima i vrši ovlašćenje da zaključuje ugovore u ime tog obveznika, smatra se da nerezidentni obveznik ima stalnu poslovnu jedinicu u pogledu poslova koje zastupnik vrši u ime obveznika, pri čemu stalna poslovna jedinica ne postoji ako nerezidentni

⁵² Vid.: Mišljenje Ministarstva finansija Republike Srbije br. 430-07-258/2007-04, od 26.12. 2007. godine.

⁵³ U poreskim ugovorima sa Belgijom, Danskom, Francuskom, Italijom, Švedskom i Velikom Britanijom propisano je da neće postojati "zastupnička" stalna poslovna jedinica ako su aktivnosti lica ograničene na kupovinu dobara ili robe (u ugovoru sa Francuskom – isključivo robe) za preduzeće.

⁵⁴ U poreskim ugovorima s Albanijom, Egiptom, Indijom, Kuvajtom i Sri Lankom predviđeno je da se, kada lice (osim zastupnika sa samostalnim statusom) u državi ugovornici radi u ime preduzeća druge države ugovornice, smatra da to preduzeće ima stalnu poslovnu jedinicu u prvopomenutoj državi u odnosu na delatnosti koje to lice obavlja za preduzeće – i ako to lice nema ovlašćenje da zaključuje ugovore u ime preduzeća, ali uobičajeno održava u prvopomenutoj državi zalihe dobara ili robe iz kojih redovno isporučuje dobra ili robe u ime preduzeća. U poreskom ugovoru sa Malezijom predviđeno je da će postojati "zastupnička" stalna poslovna jedinica i ako takvo lice održava u prvopomenutoj državi ugovornici zalihe dobara ili robe koji pripadaju preduzeću, iz kojih redovno izvršava narudžbine za preduzeće.

U poreskom ugovoru sa Kuvajtom propisano je da će postojati "zastupnička" stalna poslovna jedinica i ako takvo lice uobičajeno obezbeđuje porudžbine u prvopomenutoj državi ugovornici, isključivo ili skoro isključivo za samo to preduzeće ili za to preduzeće i druga preduzeća koja ono kontroliše.

⁵⁵ U poreskom ugovoru sa Kuvajtom postavljeno je ograničenje ovakvom izuzetku: kada se aktivnosti takvog predstavnika odvijaju u potpunosti ili skoro u potpunosti u ime tog preduzeća i drugih preduzeća koje ono kontroliše, on neće biti smatran predstavnikom sa samostalnim statusom u smislu značenja ovog stava. U poreskom ugovoru sa Slovenijom predviđeno je da kada predstavnik obavlja delatnost u potpunosti ili gotovo u potpunosti u ime preduzeća, a u njihovim trgovinskim i finansijskim odnosima su dogovoreni ili nametnuti uslovi koji se razlikuju od uslova koje bi dogovorila nezavisna preduzeća (dakle, kada posluju po cenama koje nisu "van dohvata ruke"), on se neće smatrati predstavnikom sa samostalnim statusom prema značenju iz stava 6. člana 5. toga ugovora.

obveznik obavlja delatnosti preko komisionara, brokera ili bilo kog drugog lica koje, u okviru vlastite delatnosti, posluje u svoje ime, a za račun obveznika. Međutim, za razliku od poreskih ugovora, srpski zakonodavac nije predvideo razliku između zavisnih i samostalnih zastupnika: ZPDP propisuje da će svako lice koje zastupa nerezidentnog obveznika, a ima i vrši ovlašćenja da zaključuje ugovore u njegovo ime, *prouzrokovati* stalnu poslovnu jedinicu tog nerezidentnog obveznika u pogledu svih poslova koje vrši u njegovo ime. Zastupnička stalna poslovna jedinica iz ZPDP neće postojati samo u slučaju da zastupnik, u okviru vlastite delatnosti, posluje u svoje ime, a za račun obveznika. Drugim rečima, ukoliko komisionar ili broker ima i koristi ovlašćenje da zaključuje ugovore u ime nerezidentnog nalagodavca, on će biti razlog postojanja njegove stalne poslovne jedinice *prema odredbama srpskog domaćeg poreskog prava*.

U slučaju primene poreskih ugovora na nerezidentna preduzeća u Srbiji, biće potrebno utvrditi da li je zastupnik koji ima i koristi ovlašćenje za zaključivanje ugovora u ime preduzeća druge države ugovornice (dovoljan osnov za postojanje zastupničke stalne poslovne jedinice za potrebe primene ZPDP) zavistan u odnosu na svog nalagodavca ili ima samostalan status. Ukoliko je zastupnik zavistan u odnosu na svog nalagodavca, ispunjen je, u odnosu na ZPDP, dodatni uslov koji poreski ugovori postavljaju za postojanje stalne poslovne jedinice nalagodavca u pogledu svih poslova koje zastupnik vrši u njegovo ime.

Stav 7 – zavisne kompanije

Za razliku od ZPDG, poreski ugovori koje primenjuje Srbija sadrže odredbu koja propisuje da *činjenica da kompanija koja je rezident države ugovornice kontroliše ili je pod kontrolom kompanije koja je rezident druge države ugovornice ili koja obavlja poslovanje u toj drugoj državi (preko stalne poslovne jedinice ili na drugi način), sama po sebi nije dovoljna da se jedna kompanija smatra stalnom poslovnom jedinicom druge kompanije*. Međutim, isto pravilo se može izvesti i za potrebe primene ZPDP iz sâme suštine i svrhe pojma "stalna poslovna jedinica".

Stalna poslovna jedinica je *stalno mesto poslovanja preko koga preduzeće države ugovornice potpuno ili delimično obavlja poslovanje u drugoj državi ugovornici*. "Građevinska" i "zastupnička" stalna poslovna jedinica predstavljaju njene posebne oblike, ali je u svakom slučaju neophodno da se preko stalne poslovne jedinice *obavlja delatnost nerezidentnog preduzeća*. Zavisno društvo obavlja *svoju* delatnost, ono je odvojen pravni i poslovni subjekt od svojih osnivača, odnosno vlasnika. Rezidentno privredno društvo je poreski obveznik, a njegov vlasnik može ostvarivati od njega različite prihode, koji se oporezuju po odbitku.

Preduzeće druge države ugovornice, odnosno nerezidentni obveznik, *može* imati stalnu poslovnu jedinicu u vezi sa svojom zavisnom kompanijom. Primera radi, nerezidentno preduzeće može imati stalno mesto poslovanja, preko koga obavlja poslovanje u Srbiji, u prostorijama svog povezanog lica koje je rezident Srbije. Aktivnosti povezanog lica mogu dovesti i do postojanja "zastupničke" stalne poslovne jedinice nerezidentnog obveznika.

Zavisna kompanija *eo ipso* nikada neće biti stalna poslovna jedinica – ona je uvek zaseban poreski obveznik. Međutim, preduzeće druge države ugovornice može imati stalnu poslovnu jedinicu u vezi sa svojom zavisnom kompanijom, ukoliko se njegovo stalno mesto poslovanja nalazi u njenim prostorijama, ili ukoliko zavisna kompanija *ima i uobičajeno koristi u državi izvora ovlašćenje da zaključuje ugovore u ime tog preduzeća* ("zastupnička" stalna poslovna jedinica).

Posebna odredba u stavu 3.

U poreskim ugovorima Srbije s Albanijom, Egiptom i Sri Lankom, izraz "stalna poslovna jedinica" obuhvata i pružanje usluga, uključujući konsultantske usluge, od strane preduzeća preko zaposlenih ili drugog osoblja angažovanog od strane preduzeća za te potrebe, ali samo ako se delatnosti te vrste obavljaju u zemlji u periodu ili periodima koji ukupno traju duže od:

- devet meseci, u periodu od 12 meseci koji počinje ili se završava u odnosnoj poreskoj godini (Albanija);
- 183 dana, u periodu od 12 meseci (Egipat);
- 275 dana u periodu od 12 meseci (Sri Lanka).

U poreskim ugovorima Srbije sa Češkom i Kuvajtom ovakva odredba, pored konsultantskih, obuhvata i menadžerske usluge – ako se delatnosti te vrste obavljaju u zemlji u periodu ili periodima koji ukupno traju duže od devet meseci, u periodu od bilo kojih 12 meseci.⁵⁶

Skrećemo pažnju da će u srpskom domaćem pravu stalna poslovna jedinica postojati samo ukoliko se može podvesti pod "stalno mesto poslovanja preko kojeg nerezidentni obveznik obavlja delatnost" iz člana 4. stav 1. ZPDP, odnosno pod "građevinsku" stalnu poslovnu jedinicu iz člana 4. stav 2. ZPDP, ili "zastupničku" stalnu poslovnu jedinicu iz člana 4. stav 3. ZPDP. Činjenica da nerezidentno preduzeće pruža usluge preko svojih zaposlenih ili drugog, za te poslove angažovanog, osoblja, ali ne ispunjava uslove za postojanje bilo kog od tri moguća oblika stalne poslovne jedinice iz ZPDP, ne može dovesti do uspostavljanja prava na oporezivanje njegove dobiti od strane Srbije, bez obzira na dužinu pružanja tih usluga. Ukoliko preduzeće druge države ugovornice nema stalnu poslovnu jedinicu za potrebe domaćih propisa, njegova dobit neće moći da bude oporezovana u Srbiji, bez obzira na to što poreski ugovor daje Srbiji pravo da je oporezuje.

U poreskom ugovoru Srbije sa Letonijom izraz "stalna poslovna jedinica" obuhvata i delatnosti koje se obavljaju u državi ugovornici u vezi s istraživanjem ili iskorišćavanjem morskog dna i njegovog podzemlja i njihovih prirodnih bogatstava koja se nalaze u toj državi, ako se te delatnosti obavljaju u periodu ili periodima koji ukupno traju duže od 30 dana u bilo kojem periodu od 12 meseci. Ova norma se praktično odnosi samo na pravo Letonije da oporezuje dobit srpskog preduzeća od ovakvih delatnosti na Baltiku.

U poreskom ugovoru s Ukrajinom izraz "stalna poslovna jedinica" obuhvata i instalacije i opremu koji se koriste za obavljanje istraživanja prirodnih bogatstava, ako te aktivnosti traju duže od 12 meseci.

.....
Dodatni stav
.....

U poreskom ugovoru s Indijom predviđeno je da se, izuzetno, smatra da osiguravajuće društvo države ugovornice, osim u vezi sa reosiguranjem, ima stalnu poslovnu jedinicu u drugoj državi ugovornici, ako na teritoriji te druge države naplaćuje premije ili osigurava rizike koji u njoj nastaju, preko lica koje nije predstavnik sa samostalnim statusom, na koga se primenjuje pravilo da se neće smatrati da preduzeće druge države ugovornice ima stalnu poslovnu jedinicu samo zato što u državi izvora obavlja svoje poslovanje preko posrednika, generalnog komisionog zastupnika ili drugog predstavnika sa samostalnim statusom, ako ta lica deluju u okviru svoje redovne poslovne delatnosti (osim kada se delatnosti tog predstavnika u potpunosti ili skoro u potpunosti obavljaju u ime tog preduzeća, u kojem slučaju se to lice ne smatra predstavnikom sa samostalnim statusom).

⁵⁶ U verziji poreskog ugovora između Srbije i Kuvajta na srpskom jeziku greškom stoji formulacija: "devet meseci, u periodu od bilo kojih devet meseci".