ГЛАСНИК

АДВОКАТСКЕ КОМОРЕ ВОЈВОДИНЕ

ЧАСОПИС ЗА ПРАВНУ ТЕОРИЈУ И ПРАКСУ

Година LXXXII
Књига 70

Нови Сад, фебруар 2010
Број 2

ЧЛАНЦИ

UDC 341.241:336.227.1

Prof. dr Hasiba Hrustić, naučni savetnik
Institut za međunarodnu politiku i privredu, Beograd

U PRAVCU REVIZIJE UGOVORA O IZBEGAVANJU DVOSTRUKOG OPOREZIVANJA U SRBIJI*

SAŽETAK: Imajući u vidu Sporazum o stabilizaciji i asocijaciji, koji su potpisale Srbija i EU, a naročito Poglavlje III „Politike saradnje”, strane ugovornice će uspostaviti blisku saradnju sa ciljem doprinosa razvoju i rastu potencijala Srbije. U skladu sa članom 100. Sporazuma, posebna pažnja je data saradnji u oblasti oporezivanja, koja uključuje mere ka daljoj reformi fiskalnog sistema Srbije i restruktuiranje poreske administracije radi osiguranja efektivnosti naplate poreza i borbe protiv poreske utaje i štetne poreske konkurencije. Ovim sporazumom, Srbija se takođe obavezala da će kompletirati mrežu bilateralnih ugovora o izbegavanju dvostrukog oporezivanja sa državama članicama EU u skladu sa poslednjim izmenama OECD Modela poreske konvencije na dohodak i kapital.

Ključne reči: dvostruko oporezivanje, rezident, revizija, stalna jedinica, dividenda, kamata, autorski honorar

Razvoj međunarodnih ekonomskih odnosa i saradnje zemalja nakon Drugog svetskog rata pokazivao je značaj preduzimanja mera u vezi sa izbegavanjem međunarodnog dvostrukog oporezivanja. Ta potreba je bila vidljiva i kroz povećanje broja bilateralnih poreskih ugovora između zemalja. Kretanja kapitala i tehnologije praćeno je i kretanjem radne snage. Prihode u inostranstvu osim pravnih lica, ostvaruju radnici, menadžeri, lekari, advokati, umetnici, sportisti, studenti, i dr. Na taj način nastaju razli-

* Rad primljen: 06. 07. 2009. godine.

čiti osnovi za oporezivanje, od posedovanja imovine do ostvarivanja dohotka, odnosno dobiti. Upravo u tim slučajevima nastaje mogućnost za međunarodno dvostruko oporezivanje kada dve ili više država uključenih u međunarodne tokove rada i kapitala istovremeno oporezuju istu imovinu, dohodak ili dobit istog lica.

Oporezivanje međunarodnog (svetskog) dohotka vrši se na osnovi načela sedišta (globalno načelo ili načelo svetskog dohotka) ili načela izvora (načelo zemlje porekla ili lokacije). U prvom slučaju, porez se plaća nezavisno od toga gde se ostvaruje dohodak, da li u zemlji ili u inostranstvu. U drugom slučaju, međunarodni dohodak oporezuje se samo u državi nastanka dohotka, odnosno u državi u kojoj je ostvaren, bez obzira gde je sedište ili mesto stalnog boravka obveznika.

Kod primene načela sedišta svi bi građani koji imaju boravište u jednoj državi, u toj državi imali isti tretman u pogledu dohotka, bez obzira da li ostvaruju svoj dohodak u zemlji ili inostranstvu. Kada se dohodak ostvaruje u nekoj drugoj državi, mogu da budu različito opterećeni porezom u odnosu na građane te države ili na strance iz drugih država. Za razliku od načela sedišta, prema načelu izvora to nije moguće, jer se uzima u obzir samo dohodak koji je ostvaren u toj državi. Zato je za međunarodno oporezivanje dohotka u jednoj državi bitno da li se primenjuje načelo sedišta ili načelo izvora i da li postoje zaključeni ugovori o izbegavanju međunarodnog dvostrukog oporezivanja između te i drugih država.

Pojam dvostrukog oporezivanja

Dvostruko pravno oporezivanje nastaje kada se isto lice u vezi sa istim predmetom oporezivanja oporezuje istim ili sličnim porezom za isti period od strane dve ili više poreskih vlasti. Ako se dohodak oporezuje u zemlji izvora, gde je ostvaren, i u zemlji sedišta, u kojoj onaj ko ostvaruje dohodak ima stalni boravak ili sedište, tada dolazi do međunarodnog dvostrukog oporezivanja. Dakle, međunarodno dvostruko oporezivanje postoji kada se za isti predmet oporezivanja od istog lica naplaćuje isti ili sličan porez za isti period od strane dve ili više država.

Za dvostruko oporezivanje bitno je da postoje najmanje dve različite poreske vlasti i identičnost sledećih elemenata: obveznika; predmeta oporezivanja; poreza; perioda.

Identičnost obveznika podrazumeva da se radi o zakonskom (*de iure*) obvezniku, a ne o licu koje je stvarno pogođeno porezom, odnosno koje snosi ekonomski teret poreza. Dvostruko oporezivanje nije slučaj oporezivanja jednog istog lica u jednoj državi u svojstvu poreskog dužnika, dok je u drugoj poreski platac (uplata poreza po odbitku). Međutim, ako je poreska činjenica ista, a obveznici različiti, radi se o ekonomskom dvostrukom oporezivanju.

Identičnost predmeta oporezivanja ili poreskog objekta podrazumeva jednakost objektivnih činjenica koje odgovaraju zakonski utvrđenim, a

koje su osnova za nastanak poreske obaveze. Te činjenice mogu da budu sama fizička egzistencija obveznika, postojanje prava, ostvareni prihodi ili dohodak. Za identičnost predmeta oporezivanja nije neophodno da zakonska definicija objekta oporezivanja ili postupak utvrđivanja poreske osnove bude isti u obe države.

Identičnost poreza ustanovljava se na osnovu upoređivanja činjenica koje uslovljavaju nastanak poreske obaveze. S tim u vezi trebalo bi imati u vidu da kriterijum na osnovu kojeg se ocenjuje identičnost poreza nije njihov naziv ili definicija, već ekonomska priroda predmeta oporezivanja.

Identičnost perioda oporezivanja odnosi se na vreme u kojem je nastala poreska obaveza. Ako poreska obaveza nastaje kada se desi poreski događaj koji se može podvesti pod zakonski propisano poresko činjenično stanje, onda dvostruko oporezivanje podrazumeva da je ovaj poreski događaj obuhvaćen u najmanje dva poreska propisa. Dvostruko oporezivanje je kada je isti poreski događaj normiran u dva različita poreska zakona kao činjenica koja dovodi do nastanka poreske obaveze.

Međunarodno dvostruko oporezivanje stvara štetne posledice, kako sa aspekta principa pravičnosti, tako i sa ekonomskog aspekta. Lica koja su se našla u toj situaciji diskriminisana su u odnosu na druga lica čiji dohodak ili boravište nemaju međunarodnu komponentu, tako da je međunarodno dvostruko oporezivanje ozbiljna smetnja slobodnom kretanju ljudi, kapitala, tehnologije, roba i usluga.

Dvostruko oporezivanje direktno povećava troškove kretanja kapitala. Zahvaljujući dvostrukom oporezivanju može se desiti da je daleko povoljniji ekonomski položaj obveznika koji su zatvoreni u granicama nacionalne ekonomije u odnosu na one koji se bave međunarodnim poslovanjem.

Što se tiče fizičkih lica, postoje različiti koncepti na osnovu kojih se definiše sedište (stalni boravak, prebivalište): državljanstvo, mesto stanovanja, fizička prisutnost tokom određenog perioda i kombinacija ovih kriterijuma.

Za pravno lice uobičajeno se uzima sedište prema registraciji ili sedište uprave ili kontrole poslovanja. Primena načela sedišta u nekoj državi može da utiče na donošenje međunarodne odluke o proizvodnji kada preduzeća moraju da vode računa i o porezu na dohodak svojih zaposlenih, koji se plaća u državama iz kojih ti zaposleni potiču. U slučaju primene načela izvora, različita visina poreza na dohodak u pojedinim državama može značajno da utiče na odluke o osnivanju preduzeća — kćerki ili stalnih poslovnih jedinica.

Uzroci međunarodnog dvostrukog oporezivanja

Do sukoba poreskih jurisdikcija dolazi jer u međunarodnom javnom pravu ne postoje međunarodno priznata načela kojima bi se ograničila suverenost države u poreskoj oblasti. Jedinu izuzetak je princip ekstraterito-

rijalnosti, na kojem se zasnivaju poreske privilegije diplomatskog i konzularnog osoblja.

Svaka država utvrđuje svoj nacionalni interes u poreskoj materiji na osnovu kojeg se opredeljuje za odlučujuće činjenice važne za poresku jurisdikciju. Država postavlja poreski zahtev samo prema licima koja su podvrgnuta njenom teritorijalnom suverenitetu na osnovu propisanih poreskih činjenica. Opredeljenje za različite odlučujuće činjenice između različitih država dovodi do međunarodnog dvostrukog oporezivanja.

Postoje tri odlučujuće činjenice koje opredeljuju da li će neko lice imati status obveznika i da li će se ostvareni dohodak ili imovina oporezivati u određenoj državi: rezidentstvo; izvor; državljanstvo.

Odlučujuća činjenica određuje subjektivnu stranu poreskopopravnog odnosa i rasprostiranja poreske obaveze.

Rezidentstvo kao subjektivna odlučujuća činjenica dovodi do uspostavljanja neograničene poreske obaveze, tako da u ovom slučaju poreska jurisdikcija koja proističe iz teritorijalnog suvereniteta prostorno proširuje granice države van njene nacionalne teritorije. U tom slučaju reč je o principu univerzalnosti poreske obaveze.

Rezidentstvo podrazumeva stalno ili privremeno fizičko prebivalište ili prisustvo nekog lica na određenoj teritoriji. Poresko rezidentstvo obično se ustanovljava za određenu fiskalnu godinu, s tim da je važna dužina boravka na osnovu koje se utvrđuje da li je neko lice rezident neke države u propisanom periodu posmatrane fiskalne godine.

Izvor kao odlučujuća činjenica je ekonomskog karaktera, te dovodi do uspostavljanja ograničene poreske obaveze, poput oporezivanja imovine locirane na određenoj teritoriji ili dohotka ostvarenog na ovoj teritoriji. Tako izvor označava teritoriju na kojoj se nalaze nepokretnosti ili stalna poslovna jedinica u kojoj se obavlja poslovna ili profesionalna aktivnost i ostvaruje dohodak. U većini savremenih poreskih sistema koriste se kombinovano subjektivne i ekonomske odlučujuće činjenice, na način da su rezidenti neograničeno poreski odgovorni, a nerezidenti podležu načelu izvora (teritorijalnom principu).

Danas se u praksi državljanstvo kao odlučujuća činjenica u poreskom pravu postepeno povlači pred rezidentstvom. Samo SAD i Filipini uzimaju kriterijum državljanstva prilikom određivanja lica na koja se rasprostire poreska obaveza. Kada bi u većini država državljanstvo bilo prihvaćeno kao odlučujuća činjenica neopravdano bi bili favorizovani stranci — rezidenti, a, s druge strane, države bi imale teškoće da oporezuju prihode ili imovinu čiji je izvor nastanka izvan njene teritorije.

Izbegavanje međunarodnog dvostrukog oporezivanja

Međunarodno dvostruko oporezivanje bi se izbeglo ako bi sve države jedinstveno primenjivale isto načelo, odnosno ukoliko bi se u svojim poreskim zakonodavstvima opredelile za iste odlučujuće činjenice. Kada

se primenjuje načelo izvora, pojam izvora dohotka bi se morao jednako definisati u svim državama, dok bi se kod primene načela sedišta morao jedinstveno usaglasiti i definisati pojam „sedište”. Međutim, pošto to za sada nije slučaj, svaka država može sopstvenim zakonima da ograniči svoje pravo oporezivanja u odnosu na druge države kada se radi o poreškim činjenicama koje su u vezi sa izbegavanjem međunarodnog dvostrukog oporezivanja.¹

Izbegavanje međunarodnog dvostrukog oporezivanja vrši se primenom unilateralnih mera koje neka država ugrađuje u svoje zakonodavstvo ili sklapanjem bilateralnih ili multilateralnih ugovora o izbegavanju međunarodnog dvostrukog oporezivanja, kojim se određuje koja država je ovlašćena da oporezuje određeni predmet oporezivanja ili njegov deo u slučaju preklapanja poreskih sistema.² Bilo da se radi o unilateralnim ili bilateralnim merama (ugovorima), za izbegavanje međunarodnog dvostrukog oporezivanja, utvrđuje se prioritet poreskih jurisdikcija u nekom konkretnom slučaju, odnosno razgraničenje konkurentskih poreskih jurisdikcija. Ugovori o izbegavanju dvostrukog oporezivanja po svojoj pravnoj prirodi spadaju u domen međunarodnog javnog prava. Njihov cilj je sprečavanje, odnosno eliminacija dvostrukog oporezivanja, tako što se vrši razgraničenje subjektivnog poreskog prava država ugovornica. Ugovorima o izbegavanju dvostrukog oporezivanja, kao međudržavnim ugovorima, postižu se i drugi posredni ciljevi: zaštita obveznika, podsticanje stranih ulaganja, borba protiv poreske utaje (zakonite i nezakonite), sprečavanje diskriminacije obveznika iz druge države. Ti ugovori se u velikoj meri oslanjaju na OECD Model poreske konvencije o dohotku i imovini (u daljem tekstu: OECD poreska konvencija), koji je jedinstveno regulisao pojam poreza na dohodak i poreza na imovinu, uključujući porez na nasleđe, definisanje stalne poslovne jedinice, nepokretne imovine, dividende, kamate, autorske naknade.³

Glavni cilj OECD poreske konvencije je da obezbedi uspostavljanje jedinstvene osnove za rešavanje najčešćih problema koji se pojavljuju u oblasti međunarodnog dvostrukog oporezivanja, ali i harmonizacija međudržavnih bilateralnih ugovora u korist obveznika. OECD poreska konvencija se u pregovorima među državama do sada koristila kao osnovni dokument. Ova konvencija imala je veliki uticaj na dosadašnji razvoj pregovaranja, primenu i tumačenje zaključenih ugovora o izbegavanju dvostrukog oporezivanja. Prvo, neophodno je naglasiti da su se ti ugovori odnosili ne samo na izbegavanje dvostrukog oporezivanja, već i na izbegavanje poreske utaje. Drugo, nezaobilazna činjenica je da se u postupku pre-

¹ Videti: H. Hrustić, *Javne finansije i poresko pravo*, Pravni fakultet Univerziteta Union i Službeni glasnik RS, Beograd, 2006.

² Nordijska poreska konvencija o dohotku i imovini, potpisana između Danske, Finske, Islanda, Norveške i Švedske, 1983. godine, revidirana 1987, 1989. i 1996. godine, primer je multilateralne konvencije između grupe država.

³ The OECD Model Tax Convention on Income and on Capital, 17 July 2008, OECD, Paris.

govaranja, zaključivanja ili revidiranja bilateralnih ugovora o izbegavanju međunarodnog dvostrukog oporezivanja, usklađivanje i prilagođavanje upravo vršilo u odnosu na ovu konvenciju. Koliki napredak je postignut u izbegavanju međunarodnog dvostrukog oporezivanja moglo bi se meriti brojem dosadašnjim potpisanim ugovorima koji u biti slede zajednički obrazac i u najvećem broju slučajeva sadrže odredbe OECD poreske konvencije. OECD poreska konvencija olakšava bilateralne pregovore između zemalja i harmonizuje definicije i rešenja bilateralnih poreskih ugovora. Najvećim delom, korišćena je i kao osnova za skiciranje revizije UN Modela konvencije o dvostrukom oporezivanju između razvijenih zemalja i zemalja u razvoju.⁴

OECD poreska konvencija primenjuje se na sva lica koja su rezidenti jedne ili obe države ugovornice, a odnosi se na poreze na dohodak i na imovinu.

Kod fizičkih lica, polazni kriterijum je stalno mesto stanovanja. Kod pravnih lica i drugih organizacija OECD poreska konvencija daje prednost mestu efektivnog upravljanja, a ne mestu registracije. Dobit preduzeća oporezuje se samo u državi ugovornici u kojoj se nalazi mesto efektivnog upravljanja preduzećem, izuzev ako preduzeće obavlja poslovanje u drugoj državi ugovornici preko stalne jedinice koja se nalazi u njoj. Kada preduzeće obavlja poslovanje u drugoj državi ugovornici preko stalne jedinice, dobit preduzeća može se oporezivati u toj drugoj državi, ali samo do iznosa koji se pripisuje toj stalnoj jedinici.

Koncept stalne jedinice koristi se da bi se utvrdilo postojanje prava države ugovornice da oporezuje dobit od poslovanja koju ostvari preduzeće druge države ugovornice. Naime, članom 7. OECD poreske konvencije, predviđeno je da država ugovornica može da oporezuje dobit preduzeća druge države ugovornice jedino ako to preduzeće posluje preko stalne jedinice, koja je situirana na njenoj teritoriji, i to samo dobit koja se može pripisati stalnoj poslovnoj jedinici. Stalnom jedinicom smatra se stalno mesto poslovanja, preko kojeg se poslovanje preduzeća obavlja potpuno ili delimično: sedište uprave; ogranak; poslovnica; fabrika; radionica; rudnik, izvor nafte ili gasa, kamenolom ili drugo mesto iskorišćavanja prirodnih bogatstava.

Gradilište, građevinski, montažni ili instalacioni radovi ili nadzorne delatnosti u vezi sa tim radovima su stalna poslovna jedinica samo ako to gradilište, radovi ili delatnosti traju duže od dvanaest meseci.

Dobit od obavljanja međunarodnog saobraćaja pomorskim brodovima ili vazduhoplovima oporezuje se samo u državi ugovornici u kojoj se nalazi sedište stvarne uprave preduzeća.

Dohodak i imovina mogu se oporezivati:

— bez ikakvog ograničenja u državi izvora ili u državi rezidentstva;

⁴ United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries, United Nations Publications, New York, first edition 1980, second edition 2001.

— dohodak može da bude predmet ograničenog oporezivanja u državi izvora.

Dohodak koji rezident države ugovornice ostvari od nepokretne imovine (uključujući dohodak od poljoprivrede ili šumarstva) koja se nalazi u drugoj državi ugovornici, kao i dohodak koji se ostvari neposrednim korišćenjem, iznajmljivanjem ili drugim načinom korišćenja nepokretne imovine i dohodak od nepokretne imovine preduzeća i dohodak od nepokretne imovine koja se koristi za obavljanje samostalnih ličnih delatnosti, može se oporezivati u državi izvora.

Termin „nepokretna imovina” ima značenje prema zakonu države ugovornice u kojoj se odnosna nepokretna imovina nalazi. Nepokretna imovina obuhvata i stočni fond i opremu koja se koristi u poljoprivredi i šumarstvu, prava na koja se primenjuju odredbe opšteg zakona o zemljišnoj svojini, plodouživanje nepokretne imovine i prava na promenljiva ili stalna plaćanja kao naknade za iskorišćavanje ili za pravo na iskorišćavanje mineralnih nalazišta, izvora i drugih prirodnih bogatstava. Pomorski brodovi, rečni brodovi, vazduhoplovi i drumska vozila, ne smatraju se nepokretnom imovinom.

Termin „dividenda” označava dohodak od akcija ili drugih prava učešća u dobiti koja nisu potraživanja duga, kao i dohodak od drugih prava preduzeća koji je poreski izjednačen sa dohotkom od akcija u zakonima države čiji je rezident preduzeće koja vrši raspodelu.

Dividende koje isplaćuje preduzeće rezident države ugovornice rezidentu druge države ugovornice mogu se oporezivati u toj drugoj državi. Dividende mogu da budu predmet ograničenog oporezivanja u državi izvora, čiji je rezident preduzeće koje ih isplaćuje, s tim da porez ne može biti veći od 5 odsto od bruto iznosa dividendi ako je primalac stvarni vlasnik preduzeće koje neposredno ima najmanje 25 odsto učešća u kapitalu preduzeća koje isplaćuje dividende, i 15 odsto od bruto iznosa dividendi u svim drugim slučajevima.

Termin „kamata”, označava prihod od potraživanja duga svake vrste, nezavisno od toga da li je obezbeđena zalogom i da li se na osnovu njih stiče pravo na učešće u dobiti dužnika, a naročito prihod od državnih dugovnih hartija od vrednosti i prihod od državnih obveznica ili drugih obveznica, uključujući premije i nagrade na takve hartije od vrednosti. Zatezna kamata ne smatra se kamatom koja je predmet oporezivanja. Nadležni organi država ugovornica dogovaraju se o načinu primene ovog ograničenja.

Kamata ostvarena u državi ugovornici koja se isplaćuje rezidentu druge države ugovornice može se oporezivati u toj drugoj državi. Kamata se može oporezivati i u državi ugovornici u kojoj je ostvarena, u skladu sa zakonima te države, ali ako je primalac stvarni vlasnik kamate utvrđen porez ne može biti veći od 10 odsto od bruto iznosa kamate.

Ostale vrste dohotka ili imovine oporezuju se samo u državi rezidentstva obveznika: autorske naknade; privatne penzije; primanja studenata; udeli u kapitalu ili hartijama od vrednosti.

Kada rezident države ugovornice dobija dohodak iz izvora u drugoj državi ugovornici, ili poseduje imovinu u toj drugoj državi, prema odredbama OECD poreske konvencije, oporezuje se samo u državi rezidentstva, tako da ne nastaje problem dvostrukog oporezivanja, pošto se država izvora mora suzdržati od oporezivanja tog dohotka ili imovine.

Dohodak i imovina, u saglasnosti sa konvencijom, mogu da budu oporezovani sa ili bez ograničenja u državi izvora ili u državi rezidentstva, s tim da država rezidentstva ima obavezu da eliminiše dvostruko oporezivanje, što se može postići primenom jednog od dva metoda:

- metoda izuzeća, kada se dohodak ili imovina koja se oporezuje samo u državi izvora, izuzima od oporezivanja. Budući da izuzeće dovodi do gubitka poreskih prihoda u državi koja primenjuje metod izuzeća, ova država može da oporezuje samo razliku u dohotku ili imovini koja ostaje neoporezovana u zemlji izvora, što je rezultat različitih visina stopa;

- metoda poreskog kredita ili odbitka poreza, kada se iznos obračunatog poreza u državi rezidentstva umanjuje za iznos plaćenog u inostranstvu, tj. u zemlji izvora.

Primanja koja rezident države ugovornice ostvari iz radnog odnosa u drugoj državi ugovornici ne oporezuju se u toj državi:

- ako primalac boravi u periodu ili periodima koji ukupno ne prelazi 183 dana u periodu od dvanaest meseci koji počinje ili se završava u odnosnoj poreskoj godini;

- ako se primanja isplaćuju od strane ili u ime poslodavca koji nije rezident druge države ugovornice;

- ako primanja ne padaju na teret stalne jedinice ili stalne baze koju poslodavac ima u drugoj državi ugovornici.

OECD poreska konvencija sadrži i specijalne odredbe koje se tiču:

- eliminacije poreske diskriminacije;

- uspostavljanja zajedničkog postupka radi rešavanja sukoba u pogledu interpretacije poreske konvencije;

- razmene informacija između poreskih organa država ugovornica i uzajamne pomoći država ugovornica u naplati poreza;

- poreskog tretmana članova diplomatskih misija i konzularnih predstavništava u saglasnosti sa međunarodnim pravom;

- teritorije na kojoj se primenjuju odredbe konvencije.

U tabeli br. 1 prikazane su zemlje sa kojima Republika Srbija (u daljem tekstu: Srbija) ima zaključene bilateralne ugovore o izbegavanju dvostrukog oporezivanja, stope poreza po odbitku na dividende, kamate i autorske naknade, koje kao zemlja izvora Srbija ima pravo da primeni na rezidente druge države ugovornice kada ove vrste prihoda ostvare na njejoj teritoriji.

Tabela br. 1. Srbija: Ugovori o izbegavanju dvostrukog oporezivanja*

Država	Predmet ugovora	Godina početka primene	Stopa poreza po odbitku na dividende: niža/viša	Stopa poreza na kamate	Stopa poreza na autorske naknade
Države sa kojima je ugovor potpisala SFR Jugoslavija					
Francuska	Dohodak	1976	5/15	0	0
Švedska	Dohodak i imovina	1982	5/15	0	0
Belgija	Dohodak i imovina	1982	10/15	15	10
Danska	Dohodak i imovina	1983	5/15	0	10
V. Britanija i Severna Irska	Dohodak	1983	5/15	10	10
Holandija	Dohodak i imovina	1983	5/15	0	10
ČSSR	Dohodak i imovina	1984	5/15	0	10
Italija	Dohodak i imovina	1986	10	10	10
Norveška	Dohodak i imovina	1986	10	0	10
Poljska	Dohodak i imovina	1986	5/15	10	10
Kipar	Dohodak i imovina	1987	10	10	10
Sri Lanka	Dohodak i imovina	1987	12,5	10	10
Mađarska	Dohodak i imovina	1988	10	0	10
Rumunija	Dohodak i imovina	1988	10	10	10
Finska	Dohodak	1988	5/15	0	10
Nemačka	Dohodak i imovina	1989	15	0	10
Egipat	Dohodak i imovina	1989	5/15	15	15
NR Kina	Dohodak i imovina	1990	5	15	15
Filipini	Dohodak i imovina	1990	10/15	10	10
Malezija	Dohodak	1991	0	15	10
Države sa kojima je ugovor potpisala SR Jugoslavija					
Grčka	Dohodak i imovina	1998	5/15	10	10
NR Kina**	Dohodak i imovina	1998	5	15	15
Zimbabve	Dohodak i imovina	1998	5/15	10	10
Ruska Federacija	Dohodak i imovina	1998	5/15	10	10
Makedonija	Dohodak i imovina	1998	5/15	10	10
Rumunija**	Dohodak i imovina	1996	10	10	10
Poljska**	Dohodak i imovina	1999	5/15	10	10
Gvineja	Dohodak i imovina	1999	5/15	10	10
Belorusija	Dohodak i imovina	1999	5/15	10	10
Bugarska	Dohodak i imovina	2001	5/15	10	10
Gana	Dohodak, imovina i kapitalni dobitak	2001	5/15	10	10
DNR Koreja	Dohodak i imovina	2001	5/15	10	10
Slovačka	Dohodak i imovina	2001	5/15	10	10
Ukrajina	Dohodak i imovina	2001	5/15	10	10
Države sa kojima je ugovor potpisala Srbija i Crna Gora					
Mađarska**	Dohodak i imovina	2003	5/15	10	10
Kuvajt	Dohodak i imovina	2004	5/15	10	10
Slovenija	Dohodak i imovina	2004	5/15	10	10
Bosna i Hercegovina	Dohodak i imovina	2005	5/15	10	10
Hrvatska	Dohodak i imovina	2005	5/15	10	10

Država	Predmet ugovora	Godina početka primene	Stopa poreza po odbitku na dividende: niža/viša	Stopa poreza na kamate	Stopa poreza na autorske naknade
Albanija	Dohodak i imovina	2006	5/15	10	10
Češka	Dohodak i imovina	2006	5/15	10	10
Moldavija	Dohodak i imovina	2006	5/15	10	10
Letonija	Dohodak i imovina	2006	5/15	10	10
Turska	Dohodak i imovina	2006	5/15	10	10
Egipat**	Dohodak	2006	5/15	10	10
Švajcarska	Dohodak i imovina	2006	5/15	10	10
Albanija	Dohodak i imovina	2006	5/15	10	10
Iran	Dohodak i imovina	2006	5/15	10	10
Indija	Dohodak i imovina	2007	5/15	10	10
Litvanija	Dohodak i imovina	2009	5/10	10	10
Grčka**	Dohodak i imovina	2009	5/15	10	10

Izvor: „Međunarodni ugovori”: Sl. list SFRJ, br.: 28/75; 7/81; 11/81; 15/81; 7/82; 12/82; 2/83; 9/85; 14/85; 2/86; 4/86; 6/87; 8/87; 12/88, 16/89; 7/90; 15/90; Sl. list SRJ, br.: 2/97; 3/95; 5/96; 4/96; 2/98; 5/98; 1/99; 1/01; 4/01; 2/98; 1/00; 10/01; Sl. list SCG, br. 4/03; 7/03; 6/04; 18/04; 3/05; 6/05; 11/05; 14/05; 3/06; Sl. glasnik RS, br. 102/07; 42/09.

* Svi ugovori zaključeni između SFRJ, SRJ ili SCG i drugih država, proizvode pravno dejstvo u bilateralnim ekonomskim odnosima između Srbije i odnosnih država ugovornica.

** Revidiran Ugovor

Imajući u vidu da Srbija nije potpisala ugovore o izbegavanju dvostrukog oporezivanja sa velikim brojem zemalja u svetu, da bi se izbegle štetne posledice od međunarodnog dvostrukog oporezivanja, Zakonom o porezu na dobit preduzeća (Službeni glasnik RS, br. 25/2001, 80/2002, 43/2003, 84/04), i Zakonom o porezu na dohodak građana (Službeni glasnik RS, br. 24/01, 80/02, 135/04, 62/06, 65/06, 31/09, 44/09), predviđene su unilateralne mere kojima je obezbeđeno da ne dođe do dvostrukog oporezivanja.

Prema odredbi člana 51. Zakona o porezu na dobit preduzeća, ako rezidentni obveznik ostvari dobit poslovanjem u drugoj državi, na koju je plaćen porez u toj državi, na račun poreza na dobit preduzeća utvrđenog prema odredbama ovog zakona, odobrava mu se poreski kredit u visini poreza na dobit plaćenog u toj drugoj državi, s tim da iznos poreskog kredita ne može biti veći od iznosa koji bi se obračunao primenom odredaba ovog zakona na dobit ostvarenu u inostranstvu.

Matičnom preduzeću — rezidentnom obvezniku Srbije može se umanjiti obračunati porez na dobit preduzeća za iznos koji odgovara porezu koji je njegova nerezidentna filijala platila u drugoj državi na dobit iz koje su isplaćene dividende koje se uključuju u prihode matičnog preduzeća i na te isplaćene dividende (član 52). Prihodi od dividendi iz nerezidentne filijale uključuju se u prihode rezidentnog matičnog preduzeća u iznosu uvećanom za plaćeni porez na dobit preduzeća, odnosno porez po odbitku na dividende. Poreski kredit (plaćeni porez u drugoj državi) može se koristiti za umanjenje obračunatog poreza matičnog preduzeća najviše do iz-

nosa poreza koji bi po odredbama Zakona Srbije bio obračunat na dobit, odnosno na dividendu. Neiskorišćeni deo poreskog kredita može se preneti na račun poreza matičnog preduzeća iz budućih obračunskih perioda, ali ne duže od 10 godina.

Na prihode koje ostvari nerezidentni obveznik od rezidentnog obveznika po osnovu dividendi i udela u dobiti u pravnom licu, autorskih naknada, kamata, kapitalnih dobitaka i naknada po osnovu zakupa nepokretnosti i pokretnih stvari, obračunava se i plaća porez po odbitku po stopi od 20%, ako međunarodnim ugovorom o izbegavanju dvostrukog oporezivanja nije drukčije uređeno. Ako je ugovorom određena druga (niža) stopa, ne primenjuje se propisana stopa od 20% već utvrđena stopa u bilateralnom ugovoru o izbegavanju dvostrukog oporezivanja zaključenim sa zemljom čiji je rezident lice koje je te prihode ostvarilo na teritoriji Srbije. Porez po odbitku ne obračunava se i ne plaća ako se prihod isplaćuje stalnoj poslovnoj jedinici nerezidentnog obveznika.⁵

Prema odredbi člana 7. Zakona o porezu na dohodak građana, obveznik poreza na dohodak građana je rezident Srbije, za dohodak ostvaren na teritoriji Srbije i u drugoj državi. Rezident jeste fizičko lice koje mora da ispunjava oba sledeća dva uslova: da na teritoriji Srbije ima prebivalište ili centar poslovnih i životnih interesa, i da neprekidno ili sa prekidima, boravi 183 ili više dana u periodu od 12 meseci koji počinje ili se završava u odnosnoj poreskoj godini.

Ako obveznik — rezident ostvari dohodak u drugoj državi, na koji je plaćen porez u toj državi, na račun poreza na dohodak građana utvrđenog prema odredbama Zakona o porezu na dohodak građana odobrava mu se poreski kredit u visini poreza na dohodak plaćenog u toj državi (član 12), s tim da iznos poreskog kredita ne može biti veći od iznosa koji bi se dobio primenom odredaba ovog zakona na dohodak ostvaren u drugoj državi.

Kod obračuna poreza po odbitku na prihode nerezidenta, isplatilac prihoda primenjuje odredbe ugovora o izbegavanju dvostrukog oporezivanja, pod uslovom da nerezident dokaže status rezidenta države sa kojom je Srbija zaključila ugovor o izbegavanju dvostrukog oporezivanja, i da je on stvarni vlasnik prihoda (član 107a).

Revizija ugovora u skladu sa poslednjom OECD poreskom konvencijom

Imajući u vidu član 100. Sporazuma o stabilizaciji i asocijaciji, koji su potpisale Srbija i EU, Srbija će u narednom periodu kompletirati mrežu bilateralnih ugovora o izbegavanju dvostrukog oporezivanja sa državama članicama EU u skladu sa poslednjim izmenama OECD Modela kon-

⁵ Član 40.

vencije.⁶ Kompletiranje mreže bilateralnih ugovora pretpostavlja, ne samo zaključivanje ovih ugovora sa državama članicama sa kojima nisu zaključeni, već i reviziju dosadašnjih potpisanih ugovora sa državama članicama EU, s obzirom da su neki od tih ugovora potpisani pre 20 i više godine te nisu odraz savremenih ekonomskih uslova. S tim u vezi, neophodno je uzeti u obzir dve bitne činjenice koje će određivati buduće pregovore i sadržaj ugovora sa državama članicama EU. Prva je promena odredbi samog OECD Modela poreske konvencije iz 2008. godine. Te promene obuhvataju:

- revidiran komentar člana 7. u delu koji se tiče određivanja profita koji se pripisuje stalnoj jedinici;

- promenu interpretacije člana 24 (nediskriminacija);

- dopunu člana 25. uključivanjem u postupak zajedničkog dogovaranja mogućnost arbitraže kada se radi o nerešenim slučajevima na zahtev lica koje smatra da nije oporezovano u skladu sa zaključenim poreskim ugovorom. Za rešavanje tih slučajeva primenjuje se postupak uzajamne saglasnosti;

- pojašnjenje komentara trnovitog koncepta „mesta efektivnog upravljanja”, odnosno slučaj duplog rezidentstva lica koja se smatraju nerezidentima prema pravilima vezanog prekida. Za rešavanje slučajeva korporacija sa dvojnim rezidentstvom iz poreskih razloga, obezbeđeno je alternativno rešenje da takav slučaj postaje predmet postupka uzajamne saglasnosti;

- promenu izvesnih aspekata komentara definicije autorskih honorara, dopunu komentara člana 13, manje izmene komentara članova 23. A i 23. B, kao i člana 21.

Druga činjenica su rezervisane pozicije Srbije na upotrebu alternativa u odnosu na pojedine odredbe OECD Modela poreske konvencije, ali i rezervisane pozicije svake države članice EU pojedinačno, a koje su unesene u Komentar Modela.⁷ Komentar je skiciran i usaglašen u OECD Komitetu za fiskalne poslove od strane imenovanih eksperata vlada zemalja članica. Međutim, Komentar ne predstavlja aneks bilo kojeg ugovora o izbegavanju dvostrukog oporezivanja kojeg potpisuju zemlje ugovornice, te samim tim nije pravno obavezujući međunarodni instrument. Ipak, Komentar jeste pomoć u primeni i tumačenju ugovora, naročito u slučaju mogućih nesuglasica. Poreske uprave svih zemalja koriste Komentar u interpretaciji bilateralnih poreskih ugovora. Kada zemlje međusobno zaključuju ili revidiraju bilateralne ugovore o izbegavanju dvostrukog oporezivanja, usklađuju se prema Modelu poreske konvencije i tumačenju iz Komentara, uzimajući u obzir i njihove rezervisane pozicije u odnosu na neke odredbe Modela, a koje su sadržane u Komentaru. Gotovo sve zemlje

⁶ Sporazum o stabilizaciji i pridruživanju, Službeni list RS, broj 83/2008; OECD Model Tax Convention on Income and on Capital, OECD Committee on Fiscal Affairs, OECD, Paris, 17 July 2008.

⁷ Commentaries on The Articles of The Model Tax Convention, OECD, Paris, 2008.

koje su učestvovala u reviziji Modela poreske konvencije koriste pravo na rezervisanje drugih rešenja u odnosu na rešenja odredbi Modela, u celini ili delimično, tako da se te rezervisane pozicije unose u Komentar u delu tumačenja odredbi kojih se tiču. Stoga je prihvatljivo da, ako je jedna zemlja unela te rezervacije, odnosno alternative na određene odredbe u bilateralni ugovor, i druga zemlja u pregovorima, odnosno pri zaključivanju bilateralnog ugovora sa tom zemljom, ima slobodu delovanja u odnosu na njene rezervisane pozicije u saglasnosti sa principom reciprociteta. Rezervisane pozicije na određene odredbe izražavaju nastojanje svake zemlje da prilagodi formulisanje pojedinih odredbi Modela alternativnom ili dodatnom odredbom, što je uključeno u Komentaru i zemlje ih koriste kada zaključuju ili revidiraju svoje bilateralne poreske ugovore.

Prema tome, većina ugovora o izbegavanju dvostrukog oporezivanja sa državama članicama EU će pretrpeti velike promene, što će za posledicu imati i promenu unutrašnjeg poreskog zakonodavstva. Na primer, predmet budućih promena će svakako biti vreme trajanja radova na gradilištu, ili građevinskih, montažnih ili instalacionih radova ili nadzornih delatnosti, koje opredeljuje da li kao takvi, ti radovi čine stalnu poslovnu jedinicu. Prema odredbi člana 4. Zakona o porezu na dobit preduzeća Srbije, stalnu poslovnu jedinicu čine i stalno ili pokretno gradilište, građevinski ili montažni radovi, ako traju duže od šest meseci, dok je prema Modelu konvencije predviđeno trajanje duže od dvanaest meseci.

Zatim, Srbija je, *inter alia*, rezervisala pravo:

- na proširenje definicije „međunarodni saobraćaj” koja bi pokrivala i drumski transport u bilateralnim ugovorima;

- na oporezivanje dividende nerezidenta po jedinstvenoj stopi, ne manjom od 10 procenata, a ne po stopi od 5 odsto bruto iznosa dividendi ako je stvarni vlasnik kompanija koja neposredno ima najmanje 25 odsto kapitala kompanije koja isplaćuje dividende, ili 15 odsto bruto iznosa dividendi u svim drugim slučajevima;

- na oporezivanje kamate, autorskih honorara i bilo kojih naknada člana uprave direktora ili sličnog organa rezidentne kompanije, na izvoru, a ne prema rezidentnosti primaoca.

Prema tome, u narednom periodu bi trebalo očekivati intenzivan rad na reviziji ugovora koji su zaključeni sa zemljama članicama EU, ali i zaključivanje ovih ugovora sa Austrijom, Portugalijom, Španijom, Irskom, Luksemburgom, Maltom i Estonijom.

Zaključak

Više od tri decenije je prošlo od kada je nekadašnja SFR Jugoslavija ratifikovala prvi sporazum o izbegavanju dvostrukog oporezivanja, koji se i danas primenjuje u Srbiji. Jedna od obaveza Srbije, koja proističe iz potpisanog Sporazuma o stabilizaciji i asocijaciji sa EU, je kompletiranje mreže bilateralnih ugovora o izbegavanju dvostrukog oporezivanja sa dr-

žavama članicama EU u skladu sa poslednjim izmenama OECD Modela poreske konvencije. Kompletiranje mreže bilateralnih ugovora pretpostavlja, ne samo zaključivanje ovih ugovora sa državama članicama sa kojima nisu zaključeni, već i reviziju postojećih, imajući u vidu da je sadržaj odredbi tih ugovora uveliko izmenjen brojnim revizijama OECD Modela poreske konvencije, i da suštinski ne odražava savremeni pravni i ekonomski ambijent u kojem se odvija međunarodno poslovanje.

Inače, s obzirom na činjenicu da postoji izvestan broj zemalja sa kojima nije potpisala bilateralne ugovore, Srbija je u cilju izbegavanja štetnih posledica od dvostrukog oporezivanja, primenila unilateralne mere tako što je u svoje poresko zakonodavstvo unela odredbe kojima se putem mehanizma poreskog kredita štite obveznici-rezidenti koji su platili porez u inostranstvu. Međutim, sa revizijom postojećih, i sa potpisivanjem novih ugovora, te odredbe u unutrašnjem zakonodavstvu će takođe biti predmet promene.

LITERATURA

1. Commentaries on The Articles of The Model Tax Convention, OECD, Paris, 2008.
2. Hrustić, Hasiba, *Javne finansije i poresko pravo*, 2006, Pravni fakultet Univerziteta Union i Službeni glasnik RS, Beograd.
3. Hrustić, Hasiba, *Međunarodne inicijative protiv poreske konkurencije*, Pravni život, časopis za pravnu teoriju i praksu, br. 11/2008, Udruženje pravnika Srbije, 2008, str. 755—770.
4. OECD Model Tax Convention on Income and on Capital, OECD Committee on Fiscal Affairs, OECD, Paris, 17 July 2008.
5. Sporazum o stabilizaciji i pridruživanju, Službeni list RS, broj 83/2008.
6. Zakon o porezu na dobit preduzeća, Službeni glasnik RS, br. 25/2001, 80/2002, 43/2003, 84/04.
7. Zakon o porezu na dohodak građana, Službeni glasnik RS, br. 24/01, 80/02, 135/04, 62/06, 65/06, 31/09, 44/09.
8. „Međunarodni ugovori”, Službeni list SFRJ, br.: 28/75; 7/81; 11/81; 15/81; 7/82; 12/82; 2/83; 9/85; 14/85; 2/86; 4/86; 6/87; 8/87; 12/88, 16/89; 7/90; 15/90; Službeni list SRJ, br.: 2/97; 3/95; 5/96; 4/96, 2/98; 5/98; 1/99; 1/01; 4/01; 2/98; 1/00; 10/01; Službeni list SCG, br. 4/03; 7/03; 6/04; 18/04; 3/05; 6/05; 11/05; 14/05; 3/06; Službeni glasnik RS, br. 102/07; 42/09.
9. United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries, United Nations Publications, New York, first edition 1980, second edition 2001.

IN THE DIRECTION OF THE REVISION OF THE DOUBLE TAXATION AVOIDANCE AGREEMENTS IN SERBIA

Professor Hasiba Hrustic, Ph.D., scientific adviser
The Institute of International Politics and Economics, Belgrade

Summary

If we take into consideration the Stabilization and Association Agreement entered into between Serbia and EU, and especially Chapter III „Cooperation Policies”, we may see that the contracting parties will establish a close cooperation in order to support the development and growth of potentials in Serbia. In accordance with Article 100 of the Agreement a special attention is paid to the cooperation in the field of taxation including measures for the further reform of Serbian fiscal system and restructuring of tax administration with a view of ensuring effectiveness of tax collection and fight against fiscal fraud and negative tax competition. By the virtue of this Agreement, Serbia has undertaken to complete the network of bilateral double taxation avoidance agreements with EU Member States, in accordance with the latest changes of the OECD Model Tax Convention on Income and on Capital.

Keywords: double taxation, resident, revision, permanent unit, dividend, interest, author's compensation