TRETIRANJE DVOSTRUKOG OPOREZIVANJA U REPUBLICI SRBIJI

Maida Bećirović Alić, Msc

Internacionalni Univerzitet u Novom Pazaru

maida.becirovic@uninp.edu.rs

Apstrakt

Savremena ekonomija ne poznaje granice, globalizacija se nužno mora ispratiti zakonima u svim segmentima društvenog života. Porez je najznačajniji oblik javnih prihoda. Funkcionisanje države je nemoguće zamisliti bez poreza jer se kroz kanale oporezivanja obezbeđuje najveći deo sredstava za finansiranje javnih izdataka. Fenomen dvostrukog oporezivanja nastaje kada više suverenih zemalja polažu pravo na oporezivanje istog poreskog obveznika za identičan period što dovodi do težeg oblika oporezivanja na štetu poreskog obveznika. Problem koji nastaje u ovoj situaciji za poreski objekat predstavlja značajnu prepreku kod međudržavnih razmena, stoga cilj ovog rada jeste predstavljanje načina tretiranja ove problematike u Republici Srbiji sa posebnim osvrtom na metode i mere eliminisanja dvostrukog oporezivanja.

Ključne riječi: porez, dvostruko oporezivanje, poreski objekat, poreski obveznik.

DOUBLE TAXATION IN REPUBLIC OF SERBIA

Abstract

The goal of any business entity is to ensure the success of its activities, financial stability and durability and long-term business continuity. Achieving these objectives depends on a number of influential factors, both internal and external. In order to examine the level of achievement of these objectives certain indicators of success, stability and trends that point to the possibility of long-term business should be measured and expressed. Those indicators can be financial and non-financial in nature, or quantitatively and qualitatively expressed.

The subject of this paper are financial indicators that help to measure and review business performance and are in the function of providing information needed for effective management of the company. These indicators primarily include indicators of cost-effectiveness, profitability and indicators of investment security. In addition to these literature recognizes also activities that indicate the success and stability of the business.

The need for measuring and quantifying business performance resulted from analytical activities which are a product of financial indicators that indicate the business accomplishments of enterprise.

Key words: tax, double taxation, tax object, taxpayer

JEL codes: K34

UVOD

Razvoj svetske ekonomije, proširenje ekonomske i političke zavisnosti između različitih regiona sveta, pojavljivanje i izuzetan razvoj transnacionalnih kompanija i prekomerno oporezivanje koje su praktikovale neke države učinile su neophodnim zabrinutost operatora za poresko planiranje i usvajanje od nekih zakonskih mera za podsticanje razvoja međunarodnih ekonomskih odnosa od strane zemalja učesnica. Globalizacija ekonomije vodi do stvarne podele prihoda pojedinaca i pravnih lica. Postoje države koje pokušavaju iskoristiti ove činjenice i raditi na oporezivanju svih prihoda pojedinaca i rezidentnih pravnih lica kao i prihoda od lica na teritoriji koja je uzeta u obzir. Dakle, nastaje situacija u kojoj se određeni prihodi oporezuju kako u državi porekla prihoda, tako i u državi nastanka.

„Dvostruko oporezivanje se generalno definiše kao oporezivanje poreskog obveznika od strane dve države, primenom istih ili sličnih poreza, po istom predmetu oporezivanja i u istom periodu vremena.”(Arsić, 2005:8) Međunarodno dvostruko oporezivanje određuje raznolikost nacionalnih sistema, posebnosti poreskih politika i način korišćenja ovog fenomena kao poluge za podsticanje ili ograničavanje ekonomskih aktivnosti. Navedene činjenice utiču na efikasnost izvoza i spoljnu konkurentnost robe jer carine i porezi utiču na cene roba a porezno opterećenje postaje veće nego jer objekti oporezivanja ne spadaju pod zakonodavstvo samo jedne države. Sve zemlje imaju svoje zakone o porezu koje na specifičan način uređuju poresku politiku same države. Međutim ukoliko je jedno lice državljanin jedne zemlje ali ima prihode iz druge zemlje dolazi do dvostrukog oporezivanja, što predstavlja veliku prepreku u funkcionisanju globalne ekonomije.

POJAM DVOSTRUKOG OPOREZIVANJA

Dvostruko oporezivanje nastaje u slučaju da dve poreske vlasti istog ranga polažu pravo na oporezivanje istog lica za isti poreski objekat u istom periodu. Postoji mnoštvo podela ovog fenomena, ali osnovna podela je na pravno i ekonomsko dvostruko oporezivanje. Kada dođe do situacije da se dvostruko oporezuje ista osoba onda se radi o pravnom dvostrukom oporezivanju, međutim ukoliko se više osoba oporezuje na osnovu istog osnova onda je reč o ekonomskom dvostrukom oporezivanju. Ukoliko se isti poreski obveznik javlja u dve države onda se radi o međunarodnom dvostrukom oporezivanju, sa tim u vezi postoji i unutrašnje, obično unutar federacije. Izbegavanje međunarodnog dvostrukog oporezivanja se uglavnom rešava bilateralnim ili multilateralim ugovorima. Zbog izuzetno važnog problema koji se javlja na globalnom planu poznato je nekoliko modela rešavanja dvostrukog oporezivanja (npr. model OECD-a ili model OUN).Ovim modelima se problem rešava dodeljivanjem prava oporezivanja samo jednoj zemlji, obično zemlji rezidentstva, ali postoje slučajevi kad se ovo pravo dodeljuje obema zemljama s tim da se jednoj zemlji procentualno ograničava oporezivanje u skladu sa visinom poreske stope zemlje rezidentstva. (Više o Popović, 2008)

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. U osnovi se spominju dve osnovne metode za eliminaciju dvostrukog oporezivanja. Metoda izuzimanja koja obuhvata puno izuzimanje i izuzimanje sa progresijom kao i metoda poreskog kredita gde se javljaju pun kredit i običan kredit. Mere za eliminaciju dvostrukog poreza mogu biti unilateralne mere kao i međunarodne mere (bilaterealne i multilateralne).

Smatra se da je za egzistiranje ovog fenomena potrebno da postoje 2 različite poreske vlasti koje sprovode oporezivanje kao i identičnost 4 elementa a to su: poreski obveznik, objekat oporezivanja, porez i period. Što se tiče identičnosti poreskog obveznika, dvostruko oporezivanje u pravnom smislu postoji samo ako je u pitanju isti poreski obveznik, ukoliko to nije slučaj onda može se govoriti samo o ekonomskom dvostrukom oporezivanju. Identičnost poreskog obveznika ne odnosi se na faktičkog obveznika već isključivo na zakonskog obveznika. Kada je reč o identičnosti poreskog objekta tu podrazumevamo jednakost objektivnih činjenica čijim pojavljivanjem nastaje poreska obaveza. Pod ovim pojmom se ne podrazumeva da je neophodno da postupak i definicija objekta bude ista u obe poreske jurisdikcije. Potrebno je da činjenice koje uslovljavaju nastanak poreske obaveze osnovi budu iste to znači da ekonomski korespondiraju. Zahtev u pogledu identičnosti poreza je izložen određenim poteškoćama s obzirom da postoje porezi koji odgovaraju jedan drugom ali nisu identični. Kriterijum na osnovu kojeg treba ocenjivati istovetnost poreza je i ekonomska priroda njihovih objekata. Tako će na primer dvostruko oporezivanje postojati i ako jedan zemlja oporezuje zarade odgovarajućim celularnim porezom, a druga globalnim porezom na dohodak. Poslednji faktor identičnosti koji se odnosi na period oporezivanja odnosi se na vreme u kojem je poreski objekat nasto a ne na rokove u kojima je porez utvrđen. Isticanje ovog zahteva jedino ima smisla u pogledu periodičnih poreza. Iz svega navedenog možemo zaključiti da dvostruko oporezivanje postoji, dakle, kada je isti poreski događaj normiran u dva različita poreska zakona kao činjenica koja dovodi do nastanka poreske obaveze. Dva zakona, dve ukupnosti apstraktnih pretpostavki uključuju istu poresku činjenicu.

METODE IZBEGAVANJA DVOSTRUKOG OPOREZIVANJA

Sprečavanje dvostrukog oporezivanja može se postići primenom različitih metoda. Ako se za kriterijum uzme okolnost primenjivosti metode na poresku osnovicu ili poreski dug, razlikuju se dve metode: metodu izuzimanja i metodu kredita.

1. Metoda izuzimanja

„Metodom izuzimanja se oni delovi imovine koji su putem kolizionih normi koje nemaju efekat isključivosti prepušteni subjektivnom poreskom pravu zemlje izvora isključuju iz poreske osnovice u zemlji rezidenstva.

- Metoda punog izuzimanja u praksi se sreće retko, kod nje zemlja rezidenstva, prilikom određivanja progresivne poreske stope koja će se primeniti na ostatak imovine, uopšte ne uzima u obzir dohodak koji je izuzet od oporezivanja.

- Metoda izuzimanja sa progresijom je široko prihvaćena, reč je o postupku kod kojeg zemlja rezidenstva izuzima dohodak koji je ostvaren u zemlji izvora, međutim

da bi se eliminisala privilegija po osnovu dejstva progresivnih poreskih stopa uzima se u obzir imovina prilikom određivanja poreske stope koja se primenjuje na ostatak dohotka.“ (Popović, 2008:339)

2. Metoda kredita

Metoda kredita je nastala u anglo-saksonskom poreskom sistemu. Njenom primenom države izlaze u susret stalno rastućim potrebama za poreskim prihodima. Kod ove metode zemlja rezidenta u prvom stadijumu postupa kao da ne postoje koliziona pravila, oporezujući svetski dohodak rezidenta bez obzira na moguće postojanje konkurentnog subjektivnog poreskog prava zemlje izvora. 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.

“U drugom stadijumu međutim zemlja rezidentstva eliminiše dvostruko oporezivanje tako što dopušta da se porez naplaćen u zemlji izvora istakne kao kredit na račun poreza utvrđen na svetski dohodak.

- *Metoda punog kredita* sastoji se u postupku kojim se porez plaćen u zemlji izvora u potpunosti odbija od poreza koji uvodi zemlja rezidentstva,
- *Metoda običnog kredita* koja se u praksi sreće mnogo češće sastoji se u postupku kojim se porez plaćen u zemlji izvora ističe kao kredit na račun poreza utvrđenog u zemlji rezidentstva ali samo do iznosa koji bi mogao biti propisan dohotku koji je ostvaren u inostranstvu.
- *Direktni kredit* predstavlja metodu kojom se eliminiše dvostruko pravno oporezivanje.
- *Indirektni kredit* predstavlja metodu kojom se eliminiše dvostruko ekonomsko oporezivanje.” (Sasseville, 2006:45)

MERE ZA SPREČAVANJE DVOSTRUKOG OPOREZIVANJA

Pokazatelji koji ukazuju na sigurnost i efikasnost ulaganja investitora u dionička, Ukoliko se generalno posmatraju elementi dvostrukog oporezivanja, može se zaključiti da ovaj fenomen nastaje zbog neslaganja samih poreskih jurisdikcija dve nezavisne suverene zemlje. Zemlja izvora ima interes da oporezuje nastali dohodak koji je predmet oporezivanja jer je on nastao na toj teritoriji, na drugoj strani zemlje rezidentstva imaju direktan interes da ograniče oporezivanje svojih rezidenata u zemljama izvora radi oporezivanja njihovog svetskog dohotka. Jedno od subjektivnih prava svake suverene zemlje jeste definisanje poreskog sistema, u tom smislu svaka država pokušava stvoriti najpovoljniju poziciju iz koje će stvoriti uslove za određeni interes. Na osnovu pozicije koju svaka zemlja ima u međunarodnom sistemu razmene kapitala zavisi i poreski princip koji će se primenjivati za taj međunarodni subjekat. Princip rezidentstva će se primenjivati ukoliko jedna zemlja ostvaruje suficit u međunarodnoj razmeni kapitala sa tim da je njen cilj u tom slučaju proširivanje

poreske jurisdikcije, pa je izbor i primena ovog principa logičan sled događaja jer se interes zemlje rezidenstva sastoji u oporezivanju svetskog dohotka koji rezidenti te zemlje ostvare na stranoj teritoriji. Radnje koje države preduzimaju u cilju pronalaska rešenja na problematiku dvostrukog oporezivanja, a sve u cilju eliminacije odnosno smanjenja ovog problema, mogu biti jednostrani akti ili dvostrane odluke dve ili više zemalja, sve mere se mogu podeliti u dve grupe i to:

Unilateralne mere

Unilateralne mere se donose u obliku zakona, koji sadrži pravila za sprečavanje dvostrukog oporezivanja. Njima je moguće sprečiti kako interno tako i međunarodno dvostruko oporezivanje. U Srbiji interno dvostruko oporezivanje bi moglo nastati samo kroz pretenzije dve jedinice lokalne samouprave da u istom poreskom periodu oporezuju istog poreskog obveznika u odnosu na isti objekat istim porezom. Interne kolizije norme nalaze se u Zakonu o finansiranju lokalne samouprave. Unilateralnim merama se u odsustvu bilateralnih i multilateralnih mera može sprečiti i međunarodno dvostruko oporezivanje. Veliki broj država nastoji da što više proširi opseg primene svojih poreskih zakona da bi tako uvećale svoje poreske prihode, otud su i potrebni dodatni postupci kako bi se eliminisalo dvostruko oporezivanje izazvano rešenjima u nacionalnom zakonodavstvu. Prednosti unilateralnih mera se ogledaju u tome da bi se donele nije potrebna akcija druge države, otuda je i postupak njihovog donošenja jednostavniji. Ove mere imaju i svoje nedostatke kao što su nepostojanje recipročnog ustupka druge države, nepostojanje jedinstvene koncepcije, kao i njihova nestabilna priroda pošto mogu biti povučene u svakom trenutku.

Međunarodne mere (bilateralne i multilateralne).

“Međunarodne mere za sprečavanje dvostrukog oporezivanja javljaju se u vidu bilateralnih i multilateralnih konvencija. Konvencije zaključuju države kao subjekti međunarodnog javnog pravca a predstavljaju saglasnost volja sa ciljem da se proizvedu određeni efekti kao što je eliminacija ovog neželjenog fenomena. Putem konvencija utvrđuju se granice u kojima zemlje ugovornice mogu da primenjuju svoje poreske zakone da bi se izbeglo njihovo preklapanje.” (Više o, Arsić, 2002) Ustav Republike Srbije proklamuje da su potvrđeni međunarodni ugovori sastavni deo pravnog poretka Republike Srbije i da se neposredno primenjuju pri čemu moraju biti u skladu sa Ustavom koji nedvosmisleno propisuje primat ratifikovanih međunarodnih ugovora nad nacionalnim zakonodavstvom. Ustavni sud odlučuje o saglasnosti potvrđenih međunarodnih ugovora sa Ustavom.

Međunarodne konvencije sa obzirom na broj strana ugovornica mogu biti bilateralne i multilateralne konvencije. Ako se za kriterijum uzme vrsta poreza na koju se konvencija odnosi razlikujemo konvencije o izbegavanju dvostrukog oporezivanja dohotka i imovine i konvencije o izbegavanju dvostrukog oporezivanja nasledstva i poklona. Postoji podela i s obzirom na poreski objekat na opšte konvencije koje uređuju relevantna pitanja uvezi sa porezima na sve kategorije dohotka i imovine i parcijalne konvencije koje uređuju relevantna pitanja u vezi sa porezima koji pogađaju samo posebne kategorije dohotka.

TRETIRANJE DVOSTRUKOG OPOREZIVANJA U REPUBLICI SRBIJI

Međunarodno dvostruko oporezivanje, odnosno njegovo izbegavanje, sve više dobija na značaju kako u svetu, tako i u Republici Srbiji, s obzirom na sve intenzivnije investiranje kapitala u Republiku Srbiju, otvaranje stranih firmi, učešće stranih firmi u procesu privatizacije, zapošljavanje stranih lica, uključivanje Republike Srbije u međunarodne finansijske transakcije, i dr. Interes Republike Srbije jeste da što pre reši problem dvostrukog oporezivanja a jedno od najprikladnijih rešenja jeste sklapanje međunarodnih ugovora sa zemljama sa kojima ima najbolju ekonomsku saradnju ali i sa državama koje ne spadaju u najznačajnije ekonomske partnere, što bi dovelo do intenziviranja ekonomskih i finansijskih odnosa na svetskom planu ali bi i olakšalo učešće na međunarodnom polju razmene dobara i usluga. Srbija je pravni sledbenik državne zajednice Srbija i Crna Gora, Srbija i Crna gora smatra se pravnim sledbenikom SR Jugoslavije, a ona je jedan od pravnih sledbenika SFR Jugoslavije, stoga se u pozitivnom međunarodnom pravu Srbije nalaze i bilateralni ugovori zaključeni od strane spomenutih državnih jedinica. Međunarodni ugovori (kojima se određuje poreski tretman, odnosno način oporezivanja rezidenata druge države ugovornice u Republici Srbiji, kao i poreski tretman, odnosno način oporezivanja rezidenata Republike Srbije u drugoj državi ugovornici) mogu biti bilateralni i multilateralni. Njihova primena počinje nakon što budu ratifikovani od strane Narodne Skupštine Srbije, međutim ono što je specifično za njih jeste to da nakon što je jedan međunarodni ugovor izglasan i usvojen, tj. ratifikovan, on dobija na značaju i odredbe iz ovakvih dokumenata imaju primat nad odredbama nacionalnog zakonodavstva. Jedan od osnovnih preduslova za efikasnije ekonomske mere i razvoj preduzetništva u stranoj državi, odnosno stranog preduzetništva u domaćoj zemlji jeste primena odredaba međunarodnih ugovora, što ima za cilj unapređenje bilateralne ekonomske saradnje. Primenom odredaba međunarodnih ugovora ali i stabilnim političkim prilikama u zemlji stvaraju se odlični uslovi za strana ulaganja u privredu Republike Srbije, ali i za učešće stranih investitora u procesu privatizacije, što dovodi do ekonomskog napretka zemlje i jačanje međunarodne saradnje.

Ugovore koji se zaključuju između dve ili više zemalja moraju poštovati rezidenti svih zemalja ugovornica. Porezi koje obuhvataju sporazumi jesu uglavnom porez na dohodak kao i porez na dobit društva i drugih pravnih lica (Sporazum sa Francuskom). U smislu ovih sporazuma izraz rezident jedne države ugovornice označava svako lice koje na osnovu zakonodavstva pomenute države podleže porezu u toj državi, bilo zbog toga što u njoj ima svoje prebivalište, svoje boravište, sedište uprave, ili po osnovu nekog drugo merila slične prirode. Uprkos velikom broju pozitivnih faktora broj multilateralnih konvencija o izbegavanju dvostrukog oporezivanja je veoma mali. Razlozi za to jesu nemogućnost zemalja ugovornica da predvide efekte multilateralnih konvencija, raznolikost poreskih sistema i njihovo potpunije usklađivanje bilateralnim konvencijama. "Danas postoji samo 5 multilateralnih konvencija o izbegavanju dvostrukog poreza i to:

- Konvencija Andske grupe,
- Konvencija između zemalja saveta arapske ekonomske unije,
- Nordijska konvencija,

- Opšta konvencija o fiskalnoj saradnji između članica Zajedničke organizacije Afrike, Malgaške Republike i Mauricijusa,
- Konvencija Ekonomske zajednice Zapadne Afrike.

Republika Srbija ima 36 bilateralnih ugovora o izbegavanju dvostrukog oporezivanja, od kojih 34 ima zvaničnu englesku verziju, u devet slučajeva postoji samo original na engleskom jeziku, a u 25 originali sun a srpskom, engleskom i službenom jeziku druge države ugovornice.” (Engelen, 2004:121) 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.“ 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. (Popović, 2008:44-46)

ZAKLJUČAK

Problematika izbegavanja dvostrukog oporezivanja je aktuelna širom sveta zbog neprekidnog procesa razmene dobara i usluga i dvostrukih interesa koji se sukobljavaju, sa jedne strane država koje nastoje u što većoj meri proširiti domen oporezivanja a samim tim i lica kao subjekata u tom procesu, i sa druge strane fizičkih i pravnih lica čiji je interes da smanje rashode i da izbegnu dvostruko oporezivanje kao glavnog problema lica koja žive i rade u dve ili više država. U zakonodavstvu Republike Srbije izbegavanje dvostrukog oporezivanja je uređeno na način da postoje ugovori sa 36 zemalja koji su ratifikovani i implementirani u nacionalno zakonodavstvo a uređuju ovu oblast. Interes Republike Srbije jeste da što pre reši problem dvostrukog oporezivanja a jedno od najprikladnijih rešenja jeste sklapanje međunarodnih ugovora sa zemljama sa kojima ima najbolju ekonomsku saradnju ali i sa državama koje ne spadaju u najznačajnije ekonomske partnere, što bi dovelo do intenziviranja ekonomskih i finansijskih odnosa na svetskom planu ali bi i olakšalo učešće na međunarodnom polju razmene dobara i usluga.

BIBLIOGRAFIJA

1. Arsić, Miodrag. 2002. Međunarodno dvostruko oporezivanje i njegovo izbegavanje, Beograd
2. Arsić, Miodrag. 2005. Ugovori državne zajednice Srbija i Crne Gore o izbegavanju dvostrukog oporezivanja, A.D. privredni savetnik, Beograd.
3. Engelen, Frank. 2004. Interpretation of Tax Treaties under International Law, IBFD, Amsterdam
4. Popović, Dejan. 2008. Poresko pravo, Pravni fakultet i Službeni glasnik, Beograd,
5. Sasseville, Jacques. 2006. A Tax Treaty Perspective: Special Issues (u: Tax Treaties and Domestic Law, ed. by Guglielmo Maisto, IBFD, Amsterdam
6. <http://mfin.gov.rs/UserFiles/File/misljenja/novo/Izbegavanje%20dvostrukog%20oporezivanja.pdf>

RESUME

The problem about avoidance of double taxation is actual worldwide as a result of the continuous process of exchanging goods and services and the dual interests that confront, on the one hand, the states that are trying to expand as far as possible the domain of taxation and hence the persons as subjects in that process, and on the other hand natural and legal persons whose interest is to reduce expenditures and to avoid double taxation as the main problem of persons living and working in two or more countries. In the Serbian legislation, the avoidance of double taxation has been arranged in such a way that there are contracts with 36 countries that have been ratified and implemented in the national legislation and regulate this area. The Republic of Serbia, like all other countries, is interested in concluding a contract, primarily with the countries that are its most important economic partners, and then with other countries, eliminates the issue of international double taxation, thereby facilitating its inclusion in the international division of labor and intensifying its economic and financial relations on a global scale.