

Др Дејан Поповић

редовни професор Правног факултета Универзитета у Београду

Др Гордана Илић-Попов

редовни професор Правног факултета Универзитета у Београду

УТВРЂИВАЊЕ ИЗВОРА ДОХОТКА У ПОРЕСКОМ ПРАВУ*

Израз „извор“ се, као terminus technicus, у пореском праву користи за означавање територије на којој се налази објективна чињеница (доходак, имовина или трансакција), која представља опорезиви догађај. И док резидентство ствара неограничену пореску обавезу, извор подразумева примену територијалног принципа. Правила о извору имају две различите улоге: (1) да дефинишу границу између нерезидентног дохотка који подлеже и који не подлеже домаћем порезу („улазна“ функција); и (2) да уреде кредит за инострани порез („излазна“ функција). Фокусирајући се на „улазну“ улогу, аутори наглашавају да најзначајнији порескополитички фактор који се налази иза правила о дохотку представља обвезникова фактичка и економска веза са датом врстом дохотка. У анализу улазе и други чиниоци, попут могућности администрирања пореза. У многим државама не постоје елаборирана правила о извору, те се оне ослањају на разрађену праксу у погледу исцрпне примене општег принципа, као и на широку мрежу важећих пореских уговора, који садрже експлицитна или имплицитна правила о извору за готово све врсте дохотка. Пошто је мрежа пореских уговора Србије прилично ограничена, а релевантна судска пракса практично не постоји, аутори детаљно разрађују одредбе пореских уговора и одређене индикације у домаћем законодавству да би дефинисали смернице за одређивање извора за различите врсте дохотка. Они закључују да би извор активног дохотка требало одређивати према месту обвезникове делатности, а извор пасивног дохотка према месту делатности привредног друштва које исплаћује дивиденде, камате и ауторске накнаде.

Кључне речи: *Извор.– Активни доходак.– Пасивни доходак.– Порески уговор.– Стална пословна јединица.*

* Овај чланак је реализован у оквиру пројекта Правног факултета Универзитета у Београду *Развој правног система Србије и хармонизација са правом Европске уније (правни, економски, политички и социолошки аспекти).*

1. УВОД

У пореском праву „извор“ (енг. *source*) има различита значења,¹ али, узет као *terminus technicus*, означава територију на којој се налази објективна чињеница (доходак, имовина или трансакција), чијим појављивањем, односно подвођењем под законски опис пореског чињеничног стања настаје пореска обавеза. Пошто одређена држава може поставити порески захтев само према лицима која су на неки начин подвргнута њеном суверенитету, потребно је установити присуство неке од одлучујућих чињеница за заснивање пореске јурисдикције – држављанства (којега се држе само САД и Филипини), резидентства, односно извора. Одлучујућа чињеница не одређује само субјективну страну порескоправног односа (тј. да ли неко лице потпада под пореску јурисдикцију дате земље), него и размере распрострањања пореске обавезе. Резидентство (као и држављанство) представља одлучујућу чињеницу персоналног карактера, која доводи до успостављања неограничене пореске обавезе: лица која су на основу чињенице резидентства подвргнута пореској јурисдикцији одређене државе могу у њој бити опорезована у складу са својим „светским дохотком“ (енг. *worldwide income*), односно „светском имовином“. Другим речима, у овом случају „пореска јурисдикција, иако проистиче из територијалног суверенитета, разбија територијалне границе државе и проширује се на пореске објекте ван њене националне територије“.² Просторно ширење пореске јурисдикције могућно је јер је држава у стању да релативно ефикасно спроведе поступак утврђивања и наплате пореза у односу на лица која су резиденти на њеној територији – чак и у односу на доходак или имовину који су остварени, односно који се поседују у иностранству. С друге стране, извор као одлучујућа чињеница само економског карактера доводи до успостављања ограничене пореске обавезе; у том случају држава се задовољава опорезивањем имовине која је лоцирана на њеној територији, односно дохотка који са њене територије потиче. У питању је територијални принцип распрострањања пореске обавезе.

У највећем броју савремених пореских система до подвргавања пореској обавези долази на основу комбиноване примене и персоналне и економске одлучујуће чињенице. Отуда су лица која су резиденти неограничено порески одговорна, док нерезиденти подле-

¹ Упор. Е. С. С. М. Kemmeren, „Source of Income in Globalizing Economies: Overview of the Issues and a Plea for an Origin-Based Approach“, *Bulletin for International Fiscal Documentation*, November 2006, 432.

² А. Knechtle, *Basic Problems in International Fiscal Law*, Kluwer, Deventer 1979, 36.

жу територијалном принципу.³ До сукоба пореских јурисдикција долази због тога што у међународном јавном праву нису постављена међународно призната начела којима би се ограничавала сувереност државе у пореској области. Једини изузетак представља принцип екстратериторијалности, на којем се заснивају пореске привилегије дипломатског и конзуларног особља.⁴ Отуда у начелу не постоје спољашњи лимити којима би се ограничавала пореска јурисдикција: државе националним законодавством, у складу са властитим интересима и могућностима, обликују своје пореске системе и размере распрострањавања пореске јурисдикције. Не обазире се на прописе других земаља, свака држава уређује својим законима шта ће узети за одлучујућу чињеницу, односно да ли ће применити комбинацију неограничене и ограничене пореске обавезе или ће се, евентуално, само ослонити на територијални принцип. Исто тако, свака држава ће у свом законодавству прописати критеријуме на основу којих ће неко лице сматрати својим резидентом, а требало би и да предвиди правила за одређивање извора.

Пошто се, поновимо, у највећем броју држава као одлучујуће чињенице за заснивање пореске јурисдикције симултано користе и резидентство и извор, у пракси се најчешће среће конфликт једне неограничене (засноване на резидентству) и једне ограничене (засноване на извору) пореске обавезе. Међутим, правила о одређивању извора дохотка релевантна су и када је у питању сукоб две ограничене пореске јурисдикције. До таквог конфликта ће доћи уколико две државе сматрају да исти доходак има извор у свакој од њих. Примера ради, ако је резидент Холандије у Мађарској проценио на основу достављене документације покретну ствар коју резидент Словачке користи у Чешкој, при чему је из Чешке извршено плаћање услуге, настаће двоструко опорезивање оствареног дохотка по основу сукоба две ограничене пореске јурисдикције (мађарске и чешке), уколико се по мађарским прописима сматра да се извор налази у земљи пружања услуге, а по чешким прописима у земљи где се услуга користи, односно где је извршено плаћање.

³ Једино се у мањем броју држава у Латинској Америци (Боливија, Костарика, Ел Салвадор, Гватемала, Никарагва, Панама, Парагвај, Уругвај) и данас употребљава територијални принцип *као искључив*: одлучујућа чињеница извора примењује се на сва лица, тако да и резиденти и нерезиденти плаћају порез само на имовину која је лоцирана у границама државе, односно на доходак који потиче са њене територије. В. А. Schindel, А. Atchabahian, „Source and Residence. General Report“, *Cahiers de droit fiscal international* 90 A/2005, 40 фн. 58.

⁴ Бечка конвенција о дипломатским односима, од 18. априла 1961. године и Бечка конвенција о конзуларним односима, од 24. априла 1963. године.

2. ФУНКЦИЈЕ ПРАВИЛА О ИЗВОРУ

Правила о одређивању извора (у даљем тексту: *правила о извору*) имају две функције. Прво, она су битна за дефинисање границе између дохотка нерезидента који подлеже домаћем порезу и дохотка нерезидента који не подлеже домаћем порезу. Оваква улога могла би се назвати „улазном функцијом“ (енг. *inbound role*).⁵ Вршећи је, правила о извору сама не постављају поменућу границу, јер не прецизирају када ће, у којој мери и на који начин доходак нерезидентата бити опорезован у датој држави; то ће обезбедити тек материјални порески прописи. Дакле, иако су важна за спровођење разграничавања, правила о извору само одређују простор у оквиру којег се порески материјални прописи могу примењивати: у питању су *колизионе* норме. То, практично, значи да доходак може имати извор у једној држави, али не мора увек бити подвргнут њеном порезу ако га остварује нерезидент. Тако се у америчком пореском праву могу наћи примери када се ради о дохотку нерезидента⁶ који није везан за трговину и пословање у САД (рецимо, камате на депозите у америчким банкама): у тим случајевима нерезидент остварује доходак чији извор јесте у датој држави (у овом примеру – у САД), али се, на основу материјалног пореског прописа, не подвргава домаћем порезу. Исто тако, ако привредно друштво – резидент Хрватске прима од закупца – резидента Србије накнаду за коришћење индустријске опреме, добит на овај начин остварена на територији Србије не би у њој била опорезована, пошто у случају оперативног лизинга није потребно да нерезидентни закуподавац оснива сталну пословну јединицу на територији Србије, а само је она добит коју нерезидентни обвезник оствари пословањем преко сталне пословне јединице лоциране у Србији подложна српском порезу на добит предузећа.⁷

Друга функција правила о извору лежи у њиховој улози у уређивању кредита за инострани порез: она помажу да се дефинише део националног пореза који се може умањити као кредит за инострани порез на доходак плаћен иностраним пореским властима. Оваква улога могла би се назвати „излазном функцијом“ (енг. *outbound role*). Како резиденти подлежу домаћем порезу на светски доходак, у овој функцији правила о извору немају задатак да разликују доходак који се опорезује од дохотка који се не опорезује, него да разликују

⁵ Н. D. Rosenbloom, „US Source Rules: Building Blocks of Cross-Border Taxation“, *Bulletin for International Fiscal Documentation*, October 2006, 388.

⁶ Уједно и странца, јер се у пореском праву САД неограничена пореска обавеза распростире не само на резиденте, него и на држављане.

⁷ В. одељак 4. 1. 1.

примарну пореску јурисдикцију државе резидентства од секундарне.⁸

Ова „излазна“ улога правила о извору различита је, дакле, од „улазне“ улоге. Отуда правила која се користе за поменуте две функције у одређеној мери нису иста. У случају нерезидентата, правила о извору имају улогу потврђивања пореске јурисдикције земље извора; у контексту кредита за инострани порез, она пружају одговор на питање када ће земља резидентства одступити пред легитимним захтевом друге државе (тј. земље извора) и пружити олакшицу да би се елиминисало међународно двоструко опорезивање. Без обзира на то што је извор на територији изван земље резидентства, „излазно“ правило о извору потврђује легитимност пореског захтева земље извора, али само до мањег од следећа два износа:

– износа пореза на доходак који је остварен у земљи извора, обрачунат по стопама које важе у земљи резидентства; или

– износа пореза на доходак који је остварен у земљи извора, обрачунат по стопама које важе у земљи извора.⁹

Ради се о тзв. „обичном кредиту“.¹⁰ Земља резидентства тако користи предност када је у другој држави уговорници пореска стопа нижа него у њој, док је заштићена од претераног губитка својих пореских прихода у ситуацији када би пореска стопа у другој држави уговорници била виша.

Одредити шта представља „доходак остварен у иностранству“ има практичан значај, јер право на порески кредит ради избегавања двоструког опорезивања припада резидентном обвезнику само за порез плаћен на доходак *остварен у другој држави*.¹¹ Примера ради, запослени у страном дипломатском или конзуларном представништву у Србији, који је држављанин или резидент Србије, дужан је да, у складу с одредбом чл. 107, ст. 1 ЗПДГ, сâм обрачуна и уплати порез

⁸ Н. D. Rosenbloom, 388.

⁹ Примера ради, ако је порез на светски доходак резидента Србије К. Ч., уз пореску стопу од 10%, једнак РСД 300.000, при чему је у Холандији остварен доходак у динарској противвредности од РСД 1.000.000, на који је по стопи од 25% плаћен холандски порез, К. Ч. ће имати право на порески кредит у висини од РСД 100.000, иако је на доходак чији је извор у Холандији платио порез у износу од РСД 250.000. Обрнуто, уколико је доходак у динарској противвредности од РСД 1.000.000 остварен у Босни и Херцеговини, па тамо опорезован по стопи од 9%, К. Ч. ће имати право на порески кредит у висини од само РСД 90.000, без обзира на то што би се, применом српских прописа на доходак остварен у Босни и Херцеговини, добио порез у висини од РСД 100.000.

¹⁰ В. *OECD Model Tax Convention on Income and on Capital*, OECD, Paris 2003, 236–237.

¹¹ В. чл. 12, ст. 1 Закона о порезу на доходак грађана – ЗПДГ, *Службени гласник РС*, бр. 24/01, 80/02, 135/04, 62/06, 65/06.

по одбитку на ту зараду, без обзира на околност што је послодавац обрачунао и уплатио по одбитку порез на зараду по прописима државе о чијем се дипломатском или конзуларном представништву ради. Ако се страна амбасада сматра „иностранством“ за потребе опорезивања, онда запослени има право на порески кредит из чл. 12, ст. 1 ЗПДГ, јер би тада зараду остварио и на њу платио порез „у другој држави“; у супротном, неће моћи да од пореза обрачунаог на основу чл. 107, ст. 1 ЗПДГ одбије порез по одбитку наплаћен од стране послодавца. Српски ЗПДГ не садржи прецизно правило о одређивању извора зараде, али из чл. 23 Бечке конвенције о дипломатским односима произлази да су просторије мисије, иако су, у складу са чл. 22, ст. 1 Конвенције, неповредиве, ипак подвргнуте пореском суверенитету државе код које се акредитује: држава која акредитује и шеф мисије ослобођени су сваког пореза или таксе за просторије мисије чији су они власници или закупци, при чему се ово ослобођење не примењује на такве порезе и таксе ако, према законодавству државе код које се акредитује, оне падају на терет лица које је сауговарач државе која акредитује или шефа мисије (на пример, закуподавца). И (начелно) ослобођење од пореза и (лимитирано) право на опорезивање „просторија мисије“ (зграде или делова зграде и околног земљишта који се, ма ко био њихов власник, користе за потребе мисије, укључујући и резиденцију шефа мисије) представљају манифестацију вршења субјективног пореског права државе код које се акредитује. Ову логику следи и чл. 20 ЗПДГ, који, у складу са Бечком конвенцијом, ослобађа од пореза на зараду за рад у страним дипломатским и конзуларним представништвима дипломатске агенте, као и нека друга лица под одређеним условима, док, уколико ти услови нису испуњени, предвиђа опорезивање. Закључујемо, дакле, да се дипломатско или конзуларно представништво не може сматрати „иностранством“ за потребе опорезивања, те да је запослени у страном дипломатском или конзуларном представништву у Србији, који је држављанин или резидент Србије, дужан да плати порез на зараду у складу са ЗПДГ, без права на порески кредит за порез који је по одбитку наплатио послодавац, у складу са прописима државе која акредитује.

3. ПОСТАВЉАЊЕ „УЛАЗНИХ“ ПРАВИЛА О ИЗВОРУ

У контексту „улазне“ улоге, код развијања правила о извору за опорезивање нерезидената узимају се у обзир различити порескополитички фактори. На првом месту се наглашава фактичка и економска веза са датом врстом прихода. Начелно се ова веза сматра апсолутно неопходном да би се увео порез за лица која нису подвргнута

домаћој пореској јурисдикцији на основу одлучујуће чињенице персоналног карактера. Но, једном утврђена, правила о извору не морају по аутоматизму довести до опорезивања одређеног прихода од стране земље извора; исход зависи и од других политичких фактора, а не само од економске везе. То су: могућност администрирања, неподложност манипулисању и усаглашеност са опште прихваћеним међународним стандардима у трговини и опорезивању.¹² С обзиром на то да су правила о извору различита за различите врсте прихода, отвара се проблем класификације дохотка. Није, наиме, свеједно да ли ће се неки приход сматрати зарадом, чији је извор у земљи у којој је рад извршен, или ауторском накнадом, чији је извор у земљи исплатиошевог резидентства.¹³

За разлику од америчког пореског права, у осталим *common law* системима (Велика Британија, Канада, Аустралија), као и у већини европских континенталних права, појам „извор“ није дефинисан. Тако, аустралијски Закон о утврђивању пореза на доходак дефинише „инострани доходак“ као „доходак остварен из извора у иностраној држави или у иностраним државама“ (чл. 6 АВ (1)). У пресуди *Nathan v. FCT*, Високи суд Аустралије је навео да је „законодавац у коришћењу речи ‘извор’ мислио не о правном концепту, него о нечему што би практичан човек сматрао за стварни извор дохотка... Одређивање стварног извора датог дохотка јесте нешто практичне, тврде чињеничне природе“.¹⁴ Не види се да овај став пружа какву корисну оријентацију.¹⁵ Упркос приоритету који се даје јурисдикцији заснованој на извору,¹⁶ концепт извора је прилично слабо развијен у пореској литератури (као и у националним пореским законодавствима). Кемерен (*Kemmeren*) закључује да „извор дохотка“ треба схватити као *порекло* (енг. *origin*) дохотка, а „порекло“ означава државу у којој се одвија људска интелектуална делатност којом се ствара доходак;¹⁷ та држава треба да има субјективно право да опорезује овај доходак, јер је лице уживало користи од јавних расхода који су му омогућили да ствара доходак, па је природно да им кроз порез доприноси.¹⁸ Ако се људска делатност којом се доходак ствара одвија у више држава

¹² Н. D. Rosenbloom, 390.

¹³ В. одељак 4. 2. и одељак 4. 5.

¹⁴ (1918) 25 CLR 183, at 189.

¹⁵ А. Easson, „Common Law Approaches to the Determination of the Source of Income: Pragmatism over Principle“, *Bulletin for International Fiscal Documentation*, October 2006, 495.

¹⁶ Од земље резидентства, а не од земље извора, очекује се да предузме неку од метода за отклањање двоструког опорезивања.

¹⁷ Е. С. С. М. Kemmeren, 434.

¹⁸ *Ibid.*, 432.

(на пример, добро се произведе у Србији, транспортује преко Македоније до Грчке, где се складишти и одакле се врши маркетинг), у свакој од њих се додаје одређена вредност и у свакој од њих се налази извор аликвотног дела дохотка. Да би се доделила пореска јурисдикција некој држави за одређени доходак, потребно је да постоји довољно значајна веза између људске делатности и те државе; уколико је веза спорадична (на пример, ако неко лице само краткотрајно борави у држави и оствари какав приход у њој), сматраће се да су економске нити са том државом преслабе да би оправдале опорезивање, али то неће нарушити концепт извора базиран на пореклу дохотка.¹⁹

И док готово сва национална пореска права посвећују значајан простор уређивању питања резидентства,²⁰ правила о извору (и у одсуству дефиниције) срећу се у релативно малом броју држава.²¹ Стиче се утисак да су, пропуштајући да детаљније регулишу ово питање, законодавци сматрали да се извор дохотка, односно имовине некако подразумева или да се може препознати, остављајући тако управној и судској пракси широк простор за тумачење, уз ризик од арбитражности у примени.

Но, још један моменат треба имати у виду. У савременом свету, за већину развијених земаља домаћа правила о извору више нису много битна, јер имају широку мрежу уговора о избегавању двоструког опорезивања (у даљем тексту и: *порески уговори*). Због тога је одређивање извора постало превасходно ствар тумачења уговора, осим у ретким случајевима. Домаћа правила о извору била би релевантна само када:

- нерезидентни обвезник није резидент државе уговорнице;²²
- одговарајући порески уговор допушта земљи извора да опорезује, али су правила о извору те земље ужа од одредаба уговора. Начелно су правила о извору из уговора ирелевантна ако доходак није опорезив по домаћим правилима о извору, али на пример, Аустралија укључује у већину својих по-

¹⁹ *Ibid.*, 436.

²⁰ За српско право, в. чл. 7 и 8 ЗПДГ и чл. 2 и 3 Закона о порезу на добит предузећа – ЗПДП, *Службени гласник РС*, бр. 25/01, 80/02, 80/02, 43/03, 84/04.

²¹ Изузетке налазимо, на пример, у америчком (чл. 861–865. *Internal Revenue Code*) и француском (чл. 164В. *Code général des impôts*) праву.

²² У 2008. години Србија примењује уговоре о избегавању двоструког опорезивања са 35 држава. Од значајнијих економских партнера, на листи држава уговорница не налазе се Аустрија, Грчка и САД, али се налазе све земље из окружења (осим Црне Горе), као и Немачка, Италија, Француска, Русија, Велика Британија и др. Упор. Д. Поповић, *Пореско право*, Правни факултет – Службени гласник, Београд 2008, 245–246.

реских уговора правило по којем се доходак који би по уговору могао бити опорезован у Аустралији сматра дохотком чији је извор у Аустралији. Из тога произлази чудан исход да резиденти земаља са којима постоји порески уговор могу бити неповољније третирани од резидената земаља са којима уговор не постоји;²³

- резидентни обвезник – у контексту горе поменуте „излазне“ функције – тражи кредит за порез плаћен у земљи са којом порески уговор не постоји.

Поновимо да основну порескополитичку идеју која се налази иза концепта одређивања извора дохотка представља захтев да би извор требало да буде у оној држави са којом доходак има „супстанцијалну економску везу“. Уколико доходак има такву везу са две државе, или са више њих, потребно је применити какву формулу за поделу међу тим државама.²⁴ Наравно, морају се имати у виду и други, већ поменути, порескополитички фактори (могућност администрарања, неподложност манипулисању, усаглашеност с опште прихваћеним међународним стандардима у трговини и опорезивању и сл.).

У порескоправној литератури се истиче да се у пореским уговорима налазе експлицитна (ређе) или имплицитна (чешће) правила о одређивању извора појединих врста прихода, што би могло утицати на попуњавање правне празнине у ситуацијама када уговор о избегавању двоструког опорезивања не постоји.²⁵ Што се тиче Србије, овај аргуменат већ *prima facie* није од већег значаја, јер је број пореских уговора који је обавезују релативно мали (у 2008. години – 35), а њихов је утицај, пре свега због готово непостојеће судске праксе, занемарљив. Међутим, ни у државама са развијеном тржишном привредом не би се смео преценити утицај који решења из пореских уговора имају на постављање смерница за правила о одређивању извора, и то барем из три разлога. Прво, уколико нека држава жели да учврсти властиту позицију у преговорима око закључивања уговора о избегавању двоструког опорезивања, њени домаћи прописи о одређивању извора требало би да садрже шира решења од оних која се налазе у уговорима. Друго, пошто колизиона правила садржана у пореским уговорима служе да се разграничи субјективно пореско право земље извора од субјективног пореског права земље резидентства, природно је да ће земља извора настојати да у домаћем праву до крајњих могућности прошири пореску јурисдикцију, са домаћајем

²³ A. Easson, 496 фн. 6.

²⁴ R. J. Vann, „International Aspects of Income Tax“, *Tax Law Design and Drafting*, Vol. 2 (ed. Victor Thuronyi), IMF, Washington, D. C. 1998, 734.

²⁵ *Ibid.*, 735.

који је већи од онога који би се остварио кроз порески уговор, чије закључење подразумева узајамне уступке држава уговорница. Треће, правила у пореским уговорима су у одређеној мери обликована према практичним захтевима пореске администрације, па се тако држава понекад одриче права да опорезује неки приход не због тога што му се извор не може одредити на њеној територији, него из разлога што су административни трошкови и трошкови наплате пореза на тај приход превелики, те је исплативије одустати од покушаја да се он подвргне опорезивању.²⁶

Али, чак и да правила о одређивању извора из уговора о избегавању двоструког опорезивања начелно одговарају захтевима који се постављају у ситуацијама када порески уговор не постоји, ова правила се не могу непосредно примењивати ван персоналног опсега примене одређеног пореског уговора.²⁷ У одсуству законске норме, утицај правила о одређивању извора дохотка из пореских уговора на ситуације у којима уговор не постоји може бити само индиректан. Тако, порески саветници имају ту улогу да пореским органима сугеришу да, када постоји празнина у домаћем законодавству, извор дохотка треба тражити следећи смернице постављене у Модел-конвенцији *OECD*, на којој се заснивају и правила уграђена у појединачне пореске уговоре, јер се те смернице базирају на доброј, међународно прихваћеној, пракси. У крајњој линији, и сама пореска администрација може оценити да је целисходно да тако поступи. Исход је неизвестан, а покривеност управном праксом зависи од појављивања појединих питања пред Пореском управом, односно пред Министарством финансија. Зато је питање одређивања извора дохотка потребно уредити законом. У постојећој ситуацији остаје да се, водећи рачуна о горе наведеним ограничењима, анализи подвргну одговарајућа решења из упоредног права и правила садржана у пореским уговорима.

4. ИЗВОР ПОЈЕДИНИХ ВРСТА ПРИХОДА

Постојање „супстанцијалне економске везе“ неког прихода с одређеном државом установљава се на један начин за активни доходак (из радног односа и од самосталне привредне или професионалне делатности), а на други начин за пасивни доходак од инвестиција (дивиденде, камате, ауторске накнаде и др.). Начелно, активном доходу обично се извор одређује према месту обвезникове делатности, а па-

²⁶ *Ibid.*, 736.

²⁷ У чл. 1 Модел-конвенције *OECD*, као и у чл. 1 пореских уговора који обавезују Србију, налази се формулација да се уговор примењује на лица која су резиденти једне или обе државе уговорнице.

сивном дохотку према месту делатности исплатиоца дохотка. При томе се не сме изгубити из вида корективна улога других, горе поменутих, порескополитичких фактора у дефинисању домета пореске јурисдикције земље извора.

4.1. Добит од пословања

Добит од пословања (енг. *business income*) представља приход који предузетничком активношћу остварују правна или физичка лица. На терену материјалног пореског права, добит правних лица опорезује се порезом на добит предузећа, који се у савременим порескоправним системима среће под називима *corporate income tax*, *Körperschaftsteuer*, *impôt sur le revenu des sociétés* и др. Добит од пословања физичког лица подлеже порезу на доходак грађана за приходе од самосталне делатности, при чему се у неким, данас малобројним, државама (на пример, у Француској) разликују приходи од самосталног обављања комерцијалне трговачке (привредне) делатности од прихода од самосталног обављања професионалне делатности,²⁸ мада им је порески третман у основи исти. На терену колизионих норми, у Модел-конвенцији *OECD* је до 2000. године постојао посебан чл. 14, који је уређивао поделу пореских јурисдикција земље резидентства и земље извора код прихода од самосталног обављања професионалне делатности, док је поделу пореских јурисдикција земље резидентства и земље извора код прихода од самосталног обављања комерцијалне трговачке (привредне) делатности уређивао чл. 7 – који, иначе, садржи колизиона правила за опорезивање добити правних лица. У варијантама Модел-конвенције *OECD*, насталим у првој деценији XXI века, чл. 14 је брисан, па се колизиона правила из чл. 7 распростиру на све облике добити од пословања. Међутим, сви уговори о избегавању двоструког опорезивања који обавезују Србију, укључујући и оне закључене после 2000. године, садрже посебан чл. 14, тако да правна анализа важећих уговорних решења мора и даље водити рачуна о поменутој дистинкцији.

Основно правило за одређивање извора дохотка у случају добити од пословања – место где се делатност обавља – може се кориговати из практичних разлога везивањем добити за сталну пословну јединицу (кадгод је у питању правно лице, као и код привредних делатности физичког лица), односно за сталну базу (када су у питању професионалне делатности физичког лица), које нерезидентни обвезник има у земљи у којој обавља делатност.

²⁸ L. Burns – R. Krever, „Individual Income Tax“, *Tax Law Design and Drafting*, Vol. 2 (ed. Victor Thuronyi), IMF, Washington, D. C. 1998, 525, нарочито фн. 110.

Посматрано у начелу, правила о извору за дивиденде, камате и накнаде по основу права интелектуалне својине (у даљем тексту: *ауторске накнаде*) следе друкчију логику: узима се да је извор тих прихода у земљи исплатиоачевог резидентства.²⁹ Међутим, уколико су дивиденде, камате и ауторске накнаде остварене у контексту пословања (на пример, банка одобрава кредит, па остварује камату), важиће правила о извору за добит од пословања,³⁰ утолико што ће одговарајући приход постати саставни део примаоачеве добити (тако што улази у укупне приходе, од којих се, приликом утврђивања добити, одбијају укупни расходи).³¹

4.1.1. Добит од пословања правних лица

У српском пореском праву, у одсуству пореског уговора, чл. 4. ЗПДП дефинише сталну пословну јединицу као свако стално место пословања преко којег нерезидентни обвезник обавља делатност, а нарочито: (1) огранак; (2) погон; (3) представништво; (4) место производње, фабрика или радионица; (5) рудник, каменолом или друго место експлоатације природног богатства. Сталну пословну јединицу чине и стално или покретно градилиште, грађевински или монтажни радови, ако трају дуже од шест месеци (и то једна од више изградњи или монтажа које се упоредно обављају, или неколико изградњи или монтажа које се обављају без прекида једна за другом). Коначно, ако лице, заступајући нерезидентног обвезника, има и врши овлашћење да закључује уговоре у име тог обвезника, сматраће се да нерезидентни обвезник има сталну пословну јединицу у погледу послова које заступник врши у име обвезника.³² Нерезидентни обвезник пореза на добит предузећа подлеже, дакле, опорезивању добити коју оствари пословањем преко сталне пословне јединице која се налази на територији Србије.³³ Из овакве законске формулације индиректно произлази да је, у начелу, свакој добити коју пословањем у Србији оствари нерезидентни обвезник извор у Србији, али да само

²⁹ В. одељак 4. 2.

³⁰ R. J. Vann, 740. Услов је да се пословање са којим је тај приход повезан обавља на територији државе извора и да је приход остварен у вези са тим пословањем.

³¹ С. В. Костић заступа став да ће, када је у питању предузеће – резидент једне државе, које обавља пословну делатност на територији друге државе, та друга држава (земља извора) примењивати „неограничену пореску јурисдикцију“ – не у односу на обвезника, него у односу на његову пословну делатност, те ће у добит за опорезивање, по принципу извора, ући и појединачни приходи (дивиденде, камате и ауторске накнаде), чији је извор у трећој држави. Упор. Д. Поповић, С. В. Костић, „Коментар уговора о избегавању двоструког опорезивања“ (у рукопису), 51–52.

³² В. чл. 4, ст. 1–3 ЗПДП.

³³ В. чл. 3, ст. 1 ЗПДП.

добит која се може приписати пословању нерезидента преко сталне пословне јединице лоциране у Републици подлеже опорезивању у Србији. Стална пословна јединица је, дакле, својеврсни *праг*, постављен преваходно из административно-техничких разлога: уколико је пословање нерезидента испод тога прага, земљи извора се „не исплати“ да опорезује такву добит. Њу ће ексклузивно захватити земља резидентства, у складу са принципом неограничене пореске обавезе.

Статус „нерезидентног обвезника пореза на добит предузећа“, у смислу чл. 3 ЗПДП, може се, у начелу, оцењивати са становишта српског права или права државе резидентства, а исход у многим случајевима не мора бити исти, јер српско право, попут белгијског, грчког, шпанског, хрватског или словеначког, статус правног лица признаје и друштвима лица, што, иначе, није случај у немачком, италијанском, америчком, британском, холандском и многим другим правима, у којима друштва лица немају својство правног лица, него представљају фискално транспарентне ентитете.³⁴ Отуда ће ортачко друштво које је основано и има седиште стварне управе и контроле у Грчкој, а поседује огранак лоциран у Србији, и по грчком и по српском праву бити сматрано нерезидентом Србије, у смислу чл. 3 ЗПДП. Међутим, ортачко друштво које је основано и има седиште стварне управе и контроле, на пример, у Аустрији (са којом Србија нема закључен порески уговор), а поседује огранак лоциран у Србији, не би се могло сматрати „нерезидентним обвезником“ пореза на добит предузећа у складу с аустријским прописима, јер по њима нема статус правног лица. Но, мишљења смо да је, у ситуацијама када не постоји уговор о избегавању двоструког опорезивања, за квалификацију меродавно српско право, пошто се ради о когентној норми ЗПДП која уређује домете пореске јурисдикције Србије: тако ће аустријско ортачко друштво ипак имати својство „нерезидентног обвезника“ из чл. 3, ст. 2 ЗПДП.

Чл. 60, ст. 3. ЗПДП прописује да се трансакције између нерезидентне централе и њене сталне пословне јединице лоциране у Србији имају обрачунавати по ценама „ван дохвата руке“; поменуто законско решење имало је инспирацију у одредби чл. 7 Модел-конвенције *OECD*. Оно, отуда, подразумева да се сталној пословној јединици приписује добит коју би могла да оствари да је била одвојено и посебно предузеће које се бави истим или сличним делатностима, под истим или сличним условима и да је пословала потпуно самостално са предузећем чија је стална пословна јединица. Код утврђивања добити сталне пословне јединице не признају се трошкови камате и припадајући трошкови зајма одобреног тој јединици од стране њене нерези-

³⁴ Д. Поповић, 308–312.

дентне централе, нити трошкови ауторске накнаде коју стална пословна јединица исплаћује својој нерезидентној центрالي.³⁵

Обрнуто посматрано, само добит која се може приписати пословању правног лица – резидента Србије преко његове сталне пословне јединице лоциране у другој држави има извор у иностранству. Тада обвезник има право на порески кредит из чл. 51 ЗПДП ради избегавања двоструког опорезивања. Добит коју резидент оствари пословањем у иностранству мимо сталне пословне јединице има извор изван Србије, али ће се опорезовати искључиво у њој, у складу са принципом неограничене пореске обавезе (осим уколико, у ситуацијама када не постоји порески уговор, национално законодавство земље извора не пропише друкчије решење).

Уколико се ради о ситуацијама на које се примењују одредбе уговора о избегавању двоструког опорезивања, треба имати у виду да и чл. 7, ст. 1 српских пореских уговора (у складу с одговарајућом нормом Модел-конвенције *OECD*) прописује правило да се добит предузећа³⁶ државе уговорнице опорезује само у тој држави, осим ако предузеће обавља пословање у другој држави уговорници преко сталне пословне јединице која се у њој налази. Ако предузеће обавља пословање у другој држави уговорници преко сталне пословне јединице, добит предузећа може се опорезовати у тој другој држави, али само до износа који се приписује тој сталној пословној јединици.

Дефиниција сталне пословне јединице из уговора о избегавању двоструког опорезивања врло је слична законској дефиницији из чл. 4 ЗПДП. За потребе пореских уговора, израз „стална пословна јединица“ из чл. 5 Модел-конвенције *OECD* означава, на првом месту, стално место (пословања) преко кога предузеће једне државе уговорнице потпуно или делимично обавља пословање у другој држави уговорници. У пореским уговорима то су, примера ради, место (седиште) управе, огранак, пословница, фабрика, радионица, рудник, извор нафте или гаса, каменолом и друго место искоришћавања природних богатстава. Поред овога, порески уговори које примењује Србија садрже одредбу о „грађевинској сталној пословној јединици“, при чему, уз варијације, прате или Модел-конвенцију *OECD* – када је прописано да градилиште или грађевински или монтажни (инсталациони) радови чине сталну пословну јединицу само ако трају дуже од 12 месеци, или Модел-конвенцију УН – када је прописано да стална пословна јединица обухвата и градилиште, грађевинске, монтажне или инсталационе радове или надзорне делатности у вези са тим радовима, али само ако њихово одвијање пређе рок од 6 месеци.

³⁵ В. чл. 20 ЗПДП.

³⁶ Појам *предузеће* (енг. *enterprise*) не означава привредно друштво или предузетника, већ *предузетничку делатност* коју врше привредни субјекти – они који њиме управљају, односно који су носиоци одређеног „предузећа“.

Конечно, уговори о избегавању двоструког опорезивања предвиђају и изузетак од основног облика сталне пословне јединице и прописују да се када лице – осим заступника са самосталним статусом – у једној држави уговорници ради у име предузећа друге државе уговорнице, сматра да то предузеће има сталну пословну јединицу у првој држави у односу на делатности које то лице обавља за предузеће, ако то лице има и уобичајено користи у држави извора овлашћење да закључује уговоре у име предузећа. Код „заступничке сталне пословне јединице“ није потребно да постоји стално место пословања, већ је довољно да лице које заступа предузеће друге државе уговорнице има и редовно користи у држави извора овлашћење да закључује уговоре у име тог предузећа.³⁷ Напоменимо да се, истина ретко, у неким уговорима о избегавању двоструког опорезивања могу наћи и специфичне форме сталне пословне јединице (на пример, тзв. „услужна стална пословна јединица“ из чл. 5, ст. 3, тач. 2 пореског уговора између Србије и Албаније³⁸).

Постојање сталне пословне јединице на њеној територији је, дакле, основни предуслов да би држава извора имала право да опорезује добит предузећа којим управља резидент друге државе уговорнице.³⁹ Стална пословна јединица представља, поновимо, праг који пословање предузећа државе уговорнице, односно нерезидентног правног лица у држави извора мора да пређе како би у држава извора могла да опорезује добит од тог пословања. Стална пословна јединица није статусни облик организовања пословања, већ начин на који се оно одвија у држави извора. Другим речима, стална пословна јединица је *фикција* пореског права, скуп услова чијим испуњењем држава извора добија право да опорезује добит од пословања предузећа друге државе уговорнице (односно, у ситуацијама када не постоји порески уговор – нерезидентног правног лица које обавља пословање у Србији преко те сталне пословне јединице). Овакав праг постављен је у националном законодавству и у стандардним одредбама пореских уговора многих савремених држава (Финске, Швајцарске и др.⁴⁰).

Када су у питању нерезидентна правна лица, односно предузећа којима управљају нерезидентна правна лица, потребно је прво

³⁷ Уговори о избегавању двоструког опорезивања садрже и тзв. „негативну листу“ активности за које се неће сматрати да представљају сталну пословну јединицу.

³⁸ В. у оквиру овог одељка.

³⁹ Предузећа чија је делатност везана за пољопривреду и шумарство потпадају под чл. 6. пореских уговора, те стога углавном не могу имати сталне пословне јединице.

⁴⁰ R. J. Patrick, Jr., „Rules for Determining Income and Expenses as Domestic or Foreign. General Report“, *Cahiers de droit fiscal international* 65 В/1980, 18.

утврдити да ли она имају сталну пословну јединицу за потребе примене домаћих прописа (чл. 4 ЗПДП). Уколико нерезидентно правно лице нема сталну пословну јединицу за потребе домаћих прописа, његова добит неће бити опорезована у Србији, без обзира на то што уговор о избегавању двоструког опорезивања евентуално даје, рецимо, Србији право да је опорезује (на пример, уколико постоји стална пословна јединица за потребе пореског уговора, али не постоји за потребе примене домаћег прописа). То би се могло догодити ако, рецимо, уговор о избегавању двоструког опорезивања сталном пословном јединицом сматра и тзв. „услужну сталну пословну јединицу“ (као што је предвиђено у чл. 5, ст. 3, тач. 2 Уговора о избегавању двоструког опорезивања између Србије и Албаније⁴¹), а у српском праву такав се облик не може подвести под „стално место пословања преко кога предузеће државе уговорнице потпуно или делимично обавља пословање у другој држави уговорници“ из чл. 4, ст. 1 ЗПДП. Уколико, пак, нерезидентно правно лице има сталну пословну јединицу за потребе примене домаћих прописа, потребно је утврдити да ли је оно има и за потребе примене пореског уговора. Ако нерезидентни обвезник има сталну пословну јединицу и према ЗПДП и према пореском уговору, онда Србија може опорезовати његову добит, али само у оној мери у којој се добит може приписати тој сталној пословној јединици.

Постоје, међутим, правни системи у којима је „праг“ постављен ниже од сталне пословне јединице: такав је, на пример, случај с америчким пореским правом, у којем се примењује тест „укључености у трговину или пословање на територији САД“,⁴² или канадским, у којем се, у ситуацијама када не постоји уговор о избегавању двоструког опорезивања, трага за местом где је „пословање обављено“ кроз посматрање одређених фактора (где је уговор закључен, где су добра испоручена, где су услуге пружене, где је добит остварена, где је плаћање извршено и др.).⁴³ У литератури се указује на практичан проблем како опорезовати нерезидента који нема сталну пословну јединицу у земљи извора, а ипак у њој остварује добит: изгледа да би једини излаз могао бити у наметању обавезе наплате пореза по одбитку резиденту који врши плаћање за пружене услуге или испоручена добара од стране нерезидента.⁴⁴ При томе треба имати у виду

⁴¹ Сталном пословном јединицом сматра се пружање услуга (укључујући консултантске услуге) од стране предузећа државе уговорнице преко запослених или другог ангажованог особља, али само ако се делатности те врсте обављају у другој држави уговорници у периоду који траје дуже од девет месеци у периоду од 12 месеци који почиње или се завршава у односној пореској години.

⁴² R. J. Patrick, Jr., 19.

⁴³ A. Easson, 496–497.

⁴⁴ *Ibid.*, 497.

да порез по одбитку захвата бруто износ прихода, што га чини прилично „суровим“, те да ће нерезидентни обвезник зато настојати да терет тога пореза превали на резидентног плаца.

Коначно, потребно је имати у виду и нека посебна правила која дерогирају поменуто опште правило за одређивање извора добити. У пореским уговорима се право на опорезивање добити од коришћења бродова у међународном поморском саобраћају, ваздухоплова у међународном ваздушном саобраћају, односно речних бродова на унутрашњим пловним путевима додељује по посебном критеријуму – оно ексклузивно припада држави уговорници у којој се налази седиште стварне управе предузећа, тј. земљи резидентства привредног друштва које обавља овакав саобраћај.⁴⁵

4.1.2. Добит од пословања физичких лица

Када су у питању нерезидентна физичка лица која обављају самосталну *привредну* делатност, у односу на приход од такве делатности примењивала би се иста правила о извору као и за добит од пословања правних лица, при чему треба имати у виду да је тешко замислити пример нерезидентног физичког лица које би, без регистрације, могло у Србији обављати самосталну делатност преко сталне пословне јединице. Наиме, Закон о привредним друштвима⁴⁶ не дозвољава предузетнику да има огранак (дакле, сталну пословну јединицу или сталну базу),⁴⁷ што се односи и на нерезидентно физичко лице. Међутим, могу се замислити *via facti* ситуације да нерезидентно физичко лице ипак обавља самосталну делатност у Србији, а да није регистровано. Тада је потребно је имати у виду чл. 9, ст. 3 Закона о пореском поступку и пореској администрацији,⁴⁸ који предвиђа да ће, када су на прописима супротан начин остварени приходи, Пореска управа утврдити пореску обавезу у складу са законом којим се уређује одговарајућа врста пореза. Другим речима, иако је нерезидентно физичко лице обављало, рецимо, нерегистрованоу трговинску делатност на тезги на пијаци, порески орган би могао да му утврди порез на приходе од самосталне делатности на начин уређен у ЗПДГ. При томе је потребно утврдити да ли пореска јурисдикција припада Србији. У случајевима када постоји порески уговор, продаја на тезги представља „сталну пословну јединицу“ преко које резидент друге државе уго-

⁴⁵ За посебна правила о извору дохотка уметника и спортиста, као и прихода од осигурања и још неких категорија прихода, упор. R. J. Vann, 739–740.

⁴⁶ *Службени гласник РС*, бр. 125/04.

⁴⁷ „Не може постојати ‘део предузетника у форми огранка’“, в. М. Васиљевић, *Коментар Закона о привредним друштвима*, Службени гласник, Београд 2006, 54.

⁴⁸ *Службени гласник РС*, бр. 80/02, 84/02, 23/03, 70/03, 55/04, 61/05, 85/05, 62/06, 61/07.

ворнице обавља пословање на територији Србије, те Пореска управа може, ако национални пропис то допушта (а допушта), да спроведе опорезивање дохотка у мери у којој се он може приписати тој сталној пословној јединици. У ситуацијама када се ради о физичком лицу – резиденту државе са којом Србија нема порески уговор, праг у виду сталне пословне јединице се не поставља: сваки његов доходак од самосталне делатности биће опорезован по српским прописима, мада ће опорезивање прихода остварених током краткотрајних боравака у Србији бити тешко спроводиво у одсуству обавезе наметнуте исплатиоцу прихода да обрачуна и наплати порез по одбитку.

И у случају прихода од самосталне *професионалне* делатности физичког лица извор ће бити у земљи у којој се делатност врши. Иако је и код тих делатности неопходна регистрација, у пракси се такође могу замислити ситуације да нерезидентно физичко лице ипак обавља професионалну делатност у Србији, а да није регистровано. Основ за опорезивање опет ће се наћи у чл. 9, ст. 3 Закона о пореском поступку и пореској администрацији, који предвиђа да ће, када су на прописима супротан начин остварени приходи, Пореска управа утврдити пореску обавезу у складу са законом којим се уређује одговарајућа врста пореза. У овом случају никакав минимални праг није постављен у материјалном пореском пропису (тј. у ЗПДГ), те ће сав овакав доходак нерезидента, остварен на територији Србије, бити подвргнут српском порезу на доходак грађана, при чему ће се отворити питање како спровести опорезивање прихода остварених током краткотрајних боравака у Србији када исплатиоцу прихода није наметнута обавеза да обрачуна и наплати порез по одбитку.⁴⁹ Мишљења смо да би *de lege ferenda* одредбу чл. 40 ЗПДП, којом се намеће обавеза исплатиоцу прихода по основу дивиденди, учешћа у добити, ауторских накнада, камата, капиталних добитака и накнада по основу закупа непокретности и покретних ствари да обрачуна и плати порез по одбитку по стопи од 20%, ако те приходе остварује нерезидентни обвезник пореза на добит предузећа, требало проширити у два правца: (1) тако да обухвати и накнаде за консултантске, менаџерске и сличне услуге; и (2) тако да се „исплатиоцем“ сматра и стална пословна јединица нерезидентног предузећа, лоцирана у Србији.

У ситуацији када постоји порески уговор, држава извора добија право на опорезивање дохотка од професионалне делатности

⁴⁹ Нека пореска законодавства садрже норму којом се, у ситуацијама када не постоји уговор о избегавању двоструког опорезивања, исплатилац накнада по основу консултантских, менаџерских и сличних услуга (које, иначе, може одбити као трошак од основице својег пореза на добит) обавезује да обрачуна и плати порез по одбитку кад год те накнаде исплаћује нерезидентним примаоцима. Упор. R. J. Vann, 738.

нерезидентног физичког лица по основу чл. 14. одговарајућег уговора о избегавању двоструког опорезивања. Ова колизиона норма предвиђа да се доходак који оствари физичко лице – резидент једне државе уговорнице од професионалних или других сличних самосталних делатности опорезује само у тој држави, *осим ако за обављање својих делатности има сталну базу коју редовно користи у другој држави уговорници*, у којем случају се само део дохотка који се приписује тој сталној бази опорезује у тој другој држави уговорници.⁵⁰ Сталном базом се, у складу са праксом пореских власти (јер не постоје ни законска, ни, у највећем броју случајева, уговорна дефиниција) сматрају канцеларија, биро, ординација или сличан објекат сталног карактера у којем нерезидент обавља професионалну делатност. У већини пореских уговора који обавезују Србију (осим у онима са Мађарском, Словенијом и Швајцарском) прописан је још један изузетак: ако лице борави у другој држави уговорници у периоду или у периодима који укупно трају 183 дана или дуже у периоду од дванаест месеци који почиње или се завршава у односној пореској години, право на опорезивање његовог дохотка од самосталног обављања професионалне или сличне делатности припада земљи у којој се делатност врши. Другим речима, земља извора може користити право на опорезивање само ако је пређен праг у погледу постојања сталне базе или дужине боравка на њеној територији.

4.2. Дивиденде, камате и ауторске накнаде

И у домаћем праву, и у пореским уговорима, извор прихода у случају дивиденди и других учешћа у добити је у земљи резидентства привредног друштва које их исплаћује. Исто правило важи и за камате, с тим што се одредбом чл. 11, ст. 5. *in fine* Модел-конвенције *OECD*, односно одговарајућом одредбом уговора о избегавању двоструког опорезивања, предвиђа изузетак за случај када зајмови из којих произлази камата имају *економски очигледну везу* са сталном пословном јединицом коју исплатилац камате поседује у другој држави уговорници. Ако је зајам уговорен за потребе те пословне јединице, а она сноси трошак камате, предвиђено је да се извор камате налази у држави уговорници у којој је лоцирана стална пословна јединица, без обзира на то где је место резидентства власника те сталне пословне јединице (које може бити и у трећој држави): *lex specialis derogat lege generali*. Потребно је, међутим, имати у виду да овај *lex specialis* не значи да ће извор камате бити пребачен из једне државе уговорнице у трећу државу. Уколико банка – резидент Србије има огранак у Грчкој, који исплаћује камату по основу кредита узе-

⁵⁰ Изузетак у погледу „сталне базе“ не налази се једино у пореским уговорима са Белгијом, Шри Ланком и Шведском.

тог за своје потребе повериоцу – резиденту Велике Британије, до промене правила о извору у контексту уговора о избегавању двоструког опорезивања између Србије и Велике Британије неће доћи: извор остаје у земљи дужниковог резидентства (Србији), јер стална пословна јединица (грчки огранак српске банке) није лоцирана у држави уговорници.

Као последица примене чл. 11, ст. 5 *in fine* Модел-конвенције *OECD* у више од једном пореском уговору настаје проблем двојног извора, чак и у случају када постоји уговор о избегавању двоструког опорезивања између треће државе – оне у којој је лоцирана стална пословна јединица и земље повериоцевог резидентства (у претходном примеру: између Грчке и Велике Британије). Наиме, порески уговор између земље дужниковог резидентства (у претходном примеру: Србије) и земље повериоцевог резидентства (у претходном примеру: Велике Британије) одредиће да је извор камате у земљи исплатиоцевог (дужниковог) резидентства (у претходном примеру: у Србији), док ће порески уговор између земље повериоцевог резидентства и земље у којој је лоцирана стална пословна јединица одредити да је извор камате у земљи у којој се налази стална пословна јединица (у претходном примеру: у Грчкој). Велика Британија би у таквом случају имала обавезу да пружи олакшицу ради отклањања двоструког опорезивања камате и Србији и Грчкој.⁵¹

Иако Модел-конвенција *OECD* не садржи детаљно правило о извору за ауторске накнаде, будући да препоручује да право опорезивања треба искључиво да припадне земљи примаоцевог резидентства, велики број пореских уговора, укључујући готово све пореске уговоре који обавезују Србију (изузев оних са Француском и Шведском), прописује правило о извору за ауторске накнаде на начин идентичан начину који важи за камате: *lex generalis* – извор у земљи исплатиоцевог резидентства, а *lex specialis* – извор у држави уговорници у којој је лоцирана стална пословна јединица, за случај када обавеза плаћања ауторске накнаде има *економски очигледну везу* са сталном пословном јединицом коју исплатилац ауторске накнаде поседује у другој држави уговорници (тј. ако та стална пословна јединица сноси трошак исплате ауторске накнаде).

У ситуацијама које нису покривене пореским уговором, чл. 40 ЗПДП прописује обавезу резидентном обвезнику да обрачуна и наплати порез по одбитку од 20% ако исплаћује дивиденде (и уделе у добити правног лица), камате и ауторске накнаде нерезидентним об-

⁵¹ О могућностима за превазилажење проблема двојног извора, упор. J. F. Avery Jones *et al.*, „Tax Treaty Problems Relating to Source“, *Bulletin for International Fiscal Documentation*, March 1998, 80–84.

везницима пореза на добит предузећа, чиме индиректно дефинише да је извор ових прихода у земљи исплатиоачевог резидентства. Чл. 99, ст. 1, тач. 2 и 3 ЗПДГ прописује обавезу обрачуна и плаћања пореза по одбитку на ове приходе када је прималац нерезидентно физичко лице. За разлику од ЗПДП, који пропушта да обавезе сталну пословну јединицу нерезидентног обвезника, лоцирану у Србији, да обрачунава и плаћа порез по одбитку када исплаћује дивиденде, камате или ауторске накнаде нерезидентним обвезницима *пореза на добит предузећа*, у чл. 99, ст. 2 ЗПДГ је изричито предвиђено да овој обавези подлеже и стална пословна јединица нерезидентног правног лица кад год исплаћује ове приходе нерезидентним *физичким лицима*.

4.3. Капитални добици

У пореским уговорима извор капиталних добитака диверзификован је у зависности од врсте средства чијим се располагањем уз накнаду остварује: (1) добици од продаје пословне имовине (састављене од покретних ствари, укључујући бестелесне ствари) везују се за сталну пословну јединицу којој се добитак приписује; (2) добици од продаје непокретности, укључујући добитке остварене отуђењем акција или удела чијих је више од 50% вредности непосредно или посредно изведено из непокретности – за државу уговорницу у којој је непокретност лоцирана; (3) добици од продаје ваздухоплова и бродова који послују у међународном ваздушном саобраћају, међународном поморском саобраћају, односно на унутрашњим пловним путевима – за државу уговорницу у којој се налази седиште стварне управе предузећа, тј. за земљу резидентства привредног друштва које обавља овакав саобраћај; (4) добици од продаје остале имовине (на пример, акција чијих је не више од 50% вредности непосредно или посредно изведено из непокретности или обвезница) – за државу резидентства лица које остварује капитални добитак.

У ситуацијама када не постоји порески уговор, национална пореска законодавства поступају различито, мада се ретко срећу експлицитна правила о извору капиталних добитака. Могуће је, отуда, прибећи општој формулацији, као што је то случај у канадском праву,⁵² или користити индиректне начине за закључивање о томе какво

⁵² Нерезиденти подлежу опорезивању капиталних добитака од располагања „опорезивом канадском имовином“. Закон затим прецизира да се ради о непокретностима лоцираним у Канади, капиталним средствима која се користе за обављање пословања у Канади, акцијама у резидентној компанији, инвестиционој јединици у резидентном трасту и др. Упор. А. Еассон, 498.

је правило о извору. У оквиру другог приступа, чл. 40, ст. 1 ЗПДП садржи општу одредбу којом је предвиђено да се на приходе које оствари нерезидентни обвезник од резидентног обвезника по основу капиталних добитака обрачунава и плаћа порез по одбитку по стопи од 20%, ако међународним уговором о избегавању двоструког опорезивања није друкчије уређено. У оваквом контексту и резидентни купац (лице које треба да обрачуна и наплати порез по одбитку) и нерезидентни продавац (лице које је остварило капитални добитак) јесу правна лица, а за капитални добитак може се сматрати да има извор у Србији ако је *купац* њен резидент,⁵³ уз ограничење, засновано на практичним разлозима, да се ово правило не примењује када нерезидент продаје акције или уделе у нерезидентном привредном друштву резиденту Србије. Норма о порезу по одбитку на капитални добитак од продаје хартија од вредности⁵⁴ је често неспроводива, јер порески дужник за *порез по одбитку* (купац, на пример, акција на берзи) у начелу не може знати ко је продавац – нерезидентно лице које остварује капитални добитак, нити колика је била набавна цена акција.

У ситуацији када је нерезидентни продавац (остварилац капиталног добитка) физичко лице, примењује се ЗПДГ, који не садржи норму о порезу по одбитку. Такав нерезидентни порески обвезник био би дужан да поднесе пореску пријаву за порез на доходак грађана на капиталне добитке, а индиректно можемо закључити да ће се сматрати да у Србији извор имају капитални добици остварени продајом: (1) непокретности која се налази на њеној територији; (2) права интелектуалне својине регистрованих код надлежног органа у Србији; (3) акција и удела у правном лицу – резиденту Србије; (4) осталих хартија од вредности (осим дужничких хартија од вредности) чији је издавалац резидент Србије; (5) инвестиционе јединице, односно акумулисаних средстава са рачуна члана добровољног пензијског фонда, основаног према прописима Србије;⁵⁵ (6) инвестиционе јединице откупљене од стране отвореног инвестиционог фонда, којим управља привредно друштво – резидент Србије.

⁵³ Ако нерезидентно правно лице прода непокретност лоцирану у Србији другом нерезидентном правном лицу, не ради се о „приходу који остварује нерезидентни обвезник (продавац, прим. *Д. П. и Г. И. – П.*) од резидентног обвезника (купац, прим. *Д. П. и Г. И. – П.*)“, јер је купац такође нерезидент. Тако ће, парадоксално, извор капиталног добитка од продаје непокретности која се налази на територији Србије испасти ван територије Србије.

⁵⁴ Основицу пореза на капитални добитак представља *разлика* између продајне цене имовине и њене набавне цене.

⁵⁵ Закон о добровољним пензијским фондовима и пензијским плановима, *Службени гласник РС*, бр. 85/05.

4.4. Приходи од непокретности

Приходи од закупа непокретности, као и приходи од пољопривреде и шумарства и накнаде за коришћење минералних сировина стандардно имају извор у земљи где се непокретност (земљиште, грађевински објекат, рудник и сл.) налази. У пракси се на овом терену не појављују отворена питања, јер је принцип *lex rei site* уграђен у чл. 4, ст. 1. Закона о порезима на имовину,⁵⁶ па се системским тумачењем преноси у домен пореза на доходак, односно добит. Тај принцип је експлицитно формулисан и у чл. 6. Модел-конвенције *OECD* и у одговарајућем члану пореских уговора који обавезују Србију.

4.5. Зараде

За доходак из радног односа се у чл. 15 Модел-конвенције *OECD* узима да има извор у земљи у којој је рад извршен, при чему се поставља праг у виду дужине присуства запосленог у земљи у којој врши рад (праћен одређеним допунским, кумулативно постављеним, условима) да би та земља могла применити своју пореску јурисдикцију у односу на зараду. У пореским уговорима који обавезују Србију прописано је да земља резидентства запосленог задржава право да опорезује његову зараду: (1) ако је у земљи у којој је рад вршен боравио у периоду или периодима који укупно не прелазе 183 дана у периоду од 12 месеци који почиње или се завршава у односној пореској години;⁵⁷ (2) ако се примања исплаћују од стране или у име послодавца који није резидент земље у којој се рад врши; и (3) ако примања не падају на терет сталне пословне јединице коју послодавац има у држави у којој се рад врши. Уколико, међутим, макар један од ових услова није испуњен, земља у којој је рад вршен моћи ће да следи правило о извору и да опорезује зараду запосленог за тај рад.

У ситуацијама када не постоји порески уговор, поједина национална законодавства примењују правило о извору зараде у складу са решењем из чл. 15 Модел-конвенције *OECD*, али се праг у погледу дужине боравка често поставља ниже (на пример, на 30, 60 или 90 дана⁵⁸). Из практичних разлога додаје му се и услов у погледу минималног новчаног износа, да би се избегло администрирање пореза на прениска примања.

У српском пореском праву извор зараде није прописан, тако да се у ситуацијама када не постоји порески уговор отвара простор за арбитрарност у поступању пореских органа. Тако је Министарство

⁵⁶ *Службени гласник РС*, бр. 26/01, 45/02, 80/02, 135/04, 61/07.

⁵⁷ У неколико пореских уговора референтни период је дефинисан као „односна пореска година“, „две узастопне године“, или „12 месеци“.

⁵⁸ R. J. Vann, 744.

финансија заузело став да нерезидентно физичко лице које ради у Србији, али уговор о раду има с иностраним послодавцем, који га је ставио на располагање својој филијали – резиденту Србије, не остварује зараду у Србији, него „други приход“ из чл. 85 ЗПДГ.⁵⁹ Тиме је извор зараде везан за место где се налази послодавац, што је у супротности не само са решењем из Модел-конвенције *OECD*, него и са солуцијама које се срећу у највећем броју упоредних законодавстава. Квалификујући примање које је ово лице остварило у Србији као „други приход“, Министарство финансија је омогућило да се, уколико би се радило о ситуацији у којој постоји уговор о избегавању двоструког опорезивања, такав приход у Србији уопште не опорезује (јер, у складу са чл. 21 Модел-конвенције *OECD*, право опорезивања „другог дохотка“ припада искључиво земљи примаоачевог резидентства). Мишљења смо да би *de lege ferenda* у ЗПДГ требало уградити правила о извору, која би, када се ради о зарадама, поред афирмисања принципа да право опорезивања припада држави на чијој је територији рад извршен, могла да поставе два *de minimis* услова, који би искључивали пореску јурисдикцију Србије: за краткотрајне боравке (на пример, краће од 30 дана) и за ниска примања (на пример, испод пет просечних месечних зарада).

Dejan Popović, PhD

Full Professor

University of Belgrade Faculty of Law

Gordana Ilić – Popov, PhD

Full Professor

University of Belgrade Faculty of Law

DETERMINATION OF THE SOURCE OF INCOME IN THE TAX LAW

Summary

Technically, the term „source“ is used in the tax law to denominate the territory in which an objective fact, representing a chargeable event (income, capital or transaction) is located. While residence triggers off unlimited tax liability, source implies application of the territorial princi-

⁵⁹ Упор. Мишљење Министарства финансија РС, бр. 414–00–107/2006–4, од 23. новембра 2006. године.

ple. Source rules have two distinct roles: (1) to define the boundary between the incomes of a non-resident person that is and that is not subject to domestic taxation („inbound“ role); and (2) to regulate the foreign tax credit („outbound“ role). The authors focus on the „inbound“ role of the source rules, and they point out that the most important tax policy factor which lies behind the source rules is the taxpayer’s factual and economic nexus with the given type of income. Other considerations, such as easiness of administration of the tax, also enter into the analysis.

Many countries do not have elaborate source rules, relying on a well-developed body of practice as to the detailed application of the general principle, as well as on the extensive network of tax treaties in place, containing explicit and implicit source rules for virtually all types of income. Since Serbia’s tax treaty network is rather limited and relevant judicial cases practically non-existent, the authors carefully elaborate tax treaty provisions and certain indications in domestic legislation, in order to define guidelines for the determination of the source for various types of income. It is their conclusion that active income should be sourced according to the taxpayer’s place of activity, while passive income should be sourced by the place of activity of the company paying dividends, interest and royalties.

Keywords: *Source. – Active income. – Passive income. – Tax treaty. – Permanent establishment.*