

Светислав В. Костић

асистент – приправник Правног факултета Универзитета у Београду

## РЕЗИДЕНТСТВО ФИЗИЧКИХ ЛИЦА У СРПСКОМ ПОРЕСКОМ ПРАВУ

*Рад се бави условима за пореско резидентство физичких лица у српском пореском праву. На првом месту обрађен је сам концепт пореског резидентства, односно неограничене пореске обавезе, да би се затим прешло на разматрање услова који су прописани Законом о порезу на доходак грађана за пореско резидентство физичких лица. Посвећена је значајна пажња проблемима који су везани за примену законских норми и дати су предлози на који начин би оне могле бити побољшане. По обради унутрашњег законодавства, аутор анализира појам резидентства у уговорима о избегавању двоструког опорезивања које примењује Република Србија. На самом крају рада разматра се интеракција између домаћих прописа и пореских уговора, односно питање разликовања статуса физичког лица за потребе примене Закона о порезу на доходак грађана и одговарајућег уговора о избегавању двоструког опорезивања.*

Кључне речи: *Физичко лице.– Резидентство.– Извор.– Порески уговор.*

### 1. УВОД

Српско пореско право, као и већина упоредних законодавстава, разликује неограничену и ограничену пореску обавезу. Када су у питању физичка лица, чл. 7, ст. 1 Закона о порезу на доходак грађана<sup>1</sup> одређује да је резидент Републике Србије обвезник пореза на доходак грађана за доходак остварен на њеној територији и у другој држави. Нерезидентна физичка лица су обвезници пореза на доходак грађана само за онај доходак који је остварен на територији Републике Србије.<sup>2</sup> Порески резиденти Републике Србије подвргнути су неограниченој (пуној) пореској обавези, док лица која немају овај ста-

<sup>1</sup> Закон о порезу на доходак грађана – ЗПДГ, Службени гласник РС, бр. 24/01, 80/02, 135/04, 62/06, 65/06.

<sup>2</sup> Чл. 8 ЗПДГ.

тус (нерезиденти) бивају опорезовани у складу са територијалним принципом распрострањања пореске обавезе.<sup>3</sup>

Територијални принцип распрострањања пореске обавезе (принцип извора) подразумева да само онај део дохотка који је остварен на територији неке државе (или имовина која се у њој налази) подлеже опорезивању у њој. До пре неколико деценија је велики број држава у свету примењивао искључиво територијални принцип у свом пореском законодавству, али су данас оне веома ретке (углавном државе Латинске Америке).<sup>4</sup> Територијални принцип (у односу на нерезиденте) се данас најчешће примењује паралелно са принципом неограничене пореске обавезе (за резидентне обвезнике). Код територијалног принципа основ опорезивања је веза између његовог предмета – дохотка (односно имовине) и одређене државе. Својства пореског обвезника и његова веза са државом која му намеће порески захтев су потпуно небитни. Значајно је само питање да ли је доходак остварен на територији те државе и, уколико је одговор потврдан, постојаће обавеза да се на њега плати порез.

Неограничена пореска обавеза, с друге стране, подразумева да су њој подвргнута лица дужна да пријаве и плате порез у одређеној држави на свој целокупан светски доходак (односно имовину), без обзира где је он остварен. У овом случају веза предмета опорезивања са одређеном државом не игра никакву улогу у одређивању обима пореске обавезе, јер сваки део дохотка, без обзира на његов извор, подлеже опорезивању. Стога је потребно утврдити да ли је порески обвезник *подобан* да се подвргне неограниченој пореској обавези. Највећи број држава на свету, укључујући и Републику Србију, намећу неограничену пореску обавезу својим *резидентима*.<sup>5</sup> Само она лица која имају чврсте и блиске личне (и економске) везе са одређеном државом ће моћи да се сматрају њеним резидентима.<sup>6</sup> Остала лица ће бити опорезована искључиво по принципу *извора*. Циљ овог рада је да утврди када су физичка лица порески резиденти Републике Србије.

## 2. УСЛОВИ ЗА ПОРЕСКО РЕЗИДЕНТСТВО ФИЗИЧКИХ ЛИЦА У РЕПУБЛИЦИ СРБИЈИ

Према чл. 7, ст. 2 и 3 ЗПДГ, српским пореским резидентом сматраће се физичко лице које:

<sup>3</sup> Д. Поповић, *Пореско право. Општи део*, ЦЕКОС ИН, Београд 2006, 325.

<sup>4</sup> V. Thuronyi, *Comparative Tax Law*, Kluwer Law International, The Hague 2003, 287

<sup>5</sup> *Ibid.*, 291.

<sup>6</sup> R. J. Vann, „*International Aspects of Income Tax*“, *Tax Law Design and Drafting* (ed. V. Thuronyi), IMF, Washington D.C. 1998, 729.

- а) има пребивалиште на територији Републике Србије;
- б) има центар својих пословних и животних интереса у Републици Србији;
- в) борави на територији Републике Србије, непрекидно или са прекидима, 183 или више дана у периоду од 12 месеци који почиње или се завршава у односној пореској години;
- г) је упућено у другу државу ради обављања послова за физичко или правно лице – резидента Републике Србије или за међународну организацију.

Уколико неко физичко лице испуни било који од наведених услова, оно ће се сматрати пореским резидентом Републике Србије.

## 2.1. Пребивалиште<sup>7</sup>

Законодавство Републике Србије дефинише пребивалиште (домицил) као место у коме се грађанин (другим речима, држављанин) настанио са намером да у њему стално живи.<sup>8</sup> Овај правни појам се састоји из два елемента: а) боравка и б) намере дуготрајног (чак и доживотног) боравка. Држављанин Србије који привремено напусти Србију неће изгубити своје пребивалиште у њој без обзира на то колико дуго његов боравак у иностранству траје. Само оне особе које се *трајно* иселавају из Србије могу да одјаве своје пребивалиште у њој, при чему су то дужни да учине пре његовог напуштања.<sup>9</sup>

Када је у питању пребивалиште страних држављана, поред боравка и намере боравка, од њих се захтева да добију и дозволу сталног настањења од Министарства унутрашњих послова Републике Србије. Како је круг лица којима се даје оваква дозвола веома узак, само мали број странаца може имати пребивалиште у Србији.<sup>10</sup> Нови Закон о странцима, који почиње да се примењује од 1. априла 2009. године, донекле ублажава услове за одобрење сталног настањења,<sup>11</sup> при чему пребивалиште дефинише као *место у коме странац коме је одобрено стално настањење има намеру да трајно живи на одређе-*

<sup>7</sup> Чл. 7, ст. 2, тач. 1 ЗПДГ.

<sup>8</sup> Чл. 4, ст. 1 Закона о пребивалишту и боравишту грађана – ЗПБГ, *Службени гласник РС*, бр. 42/77, 24/85, 6/89, 25/89; *Службени гласник РС*, бр. 53/93, 67/93, 48/94, 17/99, 33/99, 101/05.

<sup>9</sup> Чл. 8, ст. 2 ЗПБГ.

<sup>10</sup> Д. Поповић, 331; за услове које је потребно да странац испуни како би добио одобрење за стално настањење у Србији, в. чл. 38 и 39 Закона о кретању и боравку странаца – ЗКБС, *Службени лист СФРЈ*, бр. 56/80, 53/85, 30/89, 26/90, 53/91; *Службени лист СРЈ*, бр. 16/93, 31/93, 41/93, 50/93, 24/94, 28/96, 68/02; *Службени лист СЦГ*, бр. 102/2005, *Службени гласник РС*, бр. 101/05.

<sup>11</sup> Чл. 37 Закона о странцима – ЗС, *Службени гласник РС*, бр. 97/08.

ној адреси.<sup>12</sup> Слично поступа и сада важећи ЗПБГ, који у чл. 79, ст. 2 пребивалиште страног држављанина коме је одобрено стално настањење одређује као место у коме се он настанио са намером да у њему стално живи. Сви они страни држављани којима је одобрено стално настањење у Србији су дужни да пријаве своје пребивалиште у њој.

По основу пребивалишта порески резиденти Републике Србије ће бити сви њени држављани који имају пријављено пребивалиште у њој (дакле, сви они држављани који нису трајно напустили Србију и одјавили своје пребивалиште или који никада нису ни имали пребивалиште у њој). Порески резиденти Републике Србије по основу пребивалишта ће бити и сви страни држављани којима је одобрено стално настањење.

## 2.2. Центар пословних и животних интереса<sup>13</sup>

Центар пословних и животних интереса, као један од критеријума за пореско резидентство физичких лица, није разрађен у српском праву, нити је, до сада, био предмет тумачења у пракси пореских органа или судова.<sup>14</sup> Мада, на први поглед, наведени појам делује сличан центру животних интереса (*center of vital interests*) из члана 4.2 а) Модел-конвенције ОЕЦД о порезима на доходак и имовину (у даљем тексту: *Модел-конвенција ОЕЦД*), он се од њега ипак разликује како по својој намени, тако и по садржини.

Наиме, чл. 4.2 а) Модел-конвенције ОЕЦД је колизиона норма, чија је намена да утврди правила по основу којих ће се решавати случајеви истовременог двојног резидентства физичких лица у примени уговора о избегавању двоструког опорезивања. Када је физичко лице резидент обе државе уговорнице према њиховим унутрашњим прописима, онда се предност мора дати једној од њих – физичко лице (исто важи и за правна лица) ће бити резидент само једне државе уговорнице за потребе примене пореског уговора. Поменути члан Модел-конвенције ОЕЦД даје предност држави у којој се налази стално место становања физичког лица, а уколико оно стално место становања има у обе државе, сматраће се резидентом оне државе са којом су његове личне и економске везе тешње (центар животних интереса). Центар животних интереса из пореских уговора ће служити да разреши питање истовременог двојног резидентства, док у ср-

<sup>12</sup> Чл. 74, ст. 2 ЗС.

<sup>13</sup> Чл. 7, ст. 2, тач. 1 *in fine* ЗПДГ.

<sup>14</sup> Д. Поповић, 333.

пском законодавству постојање центра пословних и животних интереса доводи до неограничене пореске обавезе физичког лица. Суштина ове разлике се најбоље одсликава у норми члана 4.2 b) Модел-конвенције ОЕЦД, која говори да ако не може да се одреди у којој држави се физичком лицу налази центар животних интереса, при чему ово лице има стално место становања у обе државе уговорнице (или ако ни у једној од њих нема стално место становања када критеријум центра животних интереса неће уопште ни бити употребљен), сматраће се резидентом државе у којој има уобичајено место становања. Модел-конвенција ОЕЦД, односно уговори о избегавању двоструког опорезивања, уопште не предвиђају ситуацију да физичко лице има центар животних интереса у некој трећој држави, већ само случај где се не може одредити са којом од две државе уговорнице су његове личне и економске везе тешње. У српском праву је потребно утврдити да ли су и пословни и животни интереси физичког лица најтешње и претежно (у апсолутном значењу – не у поређењу са неком другом државом, већ са свим државама) везани за Републику Србију, да им се у њој налази центар.

Према ставу 15. званичног Коментара члана 4. Модел-конвенције ОЕЦД, да би се одредило са којом су државом личне и економске везе одређеног појединца ближе, односно где му се налази центар животних интереса, *чињенице се морају посматрати у целини, али је ипак јасно да се посебна пажња мора дати поступцима личне природе*.<sup>15</sup> Међутим, у чл. 7, ст. 2, тачка 1 *in fine* ЗПДГ се тражи да физичко лице има: а) центар пословних и б) центар животних интереса у Републици Србији да би се сматрало њеним пореским резидентом. Појам *центар животних интереса* из чл. 4.2.а) Модел-конвенције ОЕЦД садржи и личну и економску компоненту, али их обухвата у једну целину, при чему предност даје оној личне природе. С друге стране, чл. 7, ст. 2, тач. 1 *in fine* ЗПДГ посматра центар пословних интереса и центар животних интереса одвојено и не даје простора за тврдњу да се неком од њих може дати већи значај од другог, при чему чак на прво место ставља центар пословних интереса.

Кад српски порески органи почну са применом критеријума *центар пословних и животних интереса* приликом утврђивања пореског резидентства физичких лица, могу се суочити са значајним недоумицама: наиме, како одредити када једно лице има центар својих пословних и животних интереса у Србији.

Животни и пословни интереси једног лица могу бити везани за више држава, а критеријум њиховог центра ће играти улогу за од-

<sup>15</sup> У оригиналном тексту на енглеском језику стоји: *circumstances must be examined as a whole, but it is nevertheless obvious that considerations based on the personal acts of the individual must receive special attention.*

ређивање резидентства управо таквих лица (она неће имати ни пребивалиште, ни уобичајено боравиште у Републици Србији, јер би било који од та два основа био довољан да се сматрају њеним пореским резидентима). Када су у питању животни интереси, место где се налази породица физичког лица се чини као најбољи ослонац. Међутим, шта чинити у ситуацији када лице није у браку, нити у ванбрачној заједници, нема деце и слично? Може ли место где живи шира породица (родитељи, блиски рођаци, итд.) одређеног лица послужити за одређивање центра његових животних интереса? Уколико је неко озбиљно болестан, да ли је његов центар животних интереса држава у коју редовно одлази на лечење? С друге стране, да ли је центар пословних интереса држава у којој се остварује највећи део дохотка, или она у којој се он троши, односно улаже, или, пак, држава одакле се имовином управља?<sup>16</sup> Колики део дохотка треба остварити, утрошити или уложити у Србији да би се она сматрала центром пословних интереса једног физичког лица? Претходно наведена питања имају за циљ да илуструју све дилеме које се могу појавити приликом утврђивања резидентства по основу критеријума центра пословних и животних интереса.

Критеријум центра пословних и животних интереса за стицање српског пореског резидентства не би требало тако олако одбацити, али би га засигурно *de lege ferenda* требало побољшати. Први предлог би се могао односити на измену услова да мора постојати и центар пословних и центар животних интереса физичког лица на територији Републике Србије да би се оно сматрало њеним пореским резидентом. Животни интереси обухватају и *личне* интересе (породица, друштвене активности и слично) и пословне интересе физичког лица. Стога би се засебно помињање пословних и личних (животних) интереса могло заменити синтагмом *животни интереси*, која би их обухватала, као њене нераздвојне елементе. Услов да *центар* мора бити у Републици Србији је исувише рестриктиван из угла пореског повериоца.

Можда би, због свега тога, било боље прописати да ће се пореским резидентом Републике Србије сматрати оно физичко лице чији су *свеобухватни животни интереси у односној пореској години тешње везани за Републику Србију него за било коју другу државу*.<sup>17</sup> Суштински, *центар пословних и животних интереса* је веома ар-

<sup>16</sup> Мада званични Коментар Модел-конвенције ОЕЦД управо помиње место управљања имовином као једну од смерница за утврђивање са којом су државом личне и економске везе физичког лица тешње, морамо приметити да је у време модерних технологија имовином могуће управљати са било ког места (на пример, физичко лице може дати налог за продају својих акција електронским путем из авиона).

<sup>17</sup> R. J. Vann, 731.

битреран услов за српско пореско резидентство и може послужити само као помоћни критеријум када је лична веза физичког лица са Србијом веома изражена, а то лице не испуњава ни један од осталих услова да би се могло сматрати њеним пореским резидентом.

### 2.3. Боравак на територији Републике Србије од 183 или више дана<sup>18</sup>

Према чл. 7, ст. 2, тач. 2 ЗПДГ, физичко лице ће имати статус пореског резидента Републике Србије уколико борави на њеној територији, непрекидно или са прекидима, 183 или више дана у периоду од 12 месеци који почиње или се завршава у односној пореској години. За стране држављане ово ће бити примарни критеријум по коме се утврђује да ли су порески резиденти Републике Србије, с обзиром на то да је пребивалиште на њеној територији доступно само ограниченом кругу ових лица, док се центар пословних и животних интереса ретко примењује од стране пореских органа.

Критеријум боравка на територији одређене државе у натполовичном делу периода од 12 месеци се веома често среће у упоредном пореском праву.<sup>19</sup> Како се пореско резидентство уобичајено установљава за одређену пореску годину,<sup>20</sup> боравак на територији одређене државе више од половине периода од 12 месеци указује да је у њему лична веза физичког лица довољно чврста са том државом да га она подвргне неограниченој пореској обавези.

Пореске јурисдикције се разликују у начину на који одређују период од 12 месеци у коме треба одредити дужину боравка. Један приступ је да се посматра пореска година.<sup>21</sup> У овом случају појављује се проблем, јер је могуће да лице борави у једној држави 364 дана у периоду од две године, а да не постане њен порески резидент. С друге стране, уколико се посматра било који период од 12 месеци (као у случају Србије), ова опасност се избегава, али је неопходно установити правила када резидентство почиње и када се завршава, односно за коју се пореску годину резидентство утврђује, да би се избегле ситуације да се боравком у само једној пореској години установи пореско резидентство за три године.

Физичко лице борави на територији Републике Србије онда када је физички присутно на њој. Другим речима, оно може и потпуно незаконито боравити у Србији, а да ипак испуни услове да се

<sup>18</sup> Чл. 7, ст. 2, тач. 2 ЗПДГ.

<sup>19</sup> *Ibid.*, 730–731.

<sup>20</sup> У Републици Србији је пореска година једнака календарској години.

<sup>21</sup> Д. Поповић, 332.

сматра њеним пореским резидентом.<sup>22</sup> Међутим, када је у питању одређивање дужине боравка, могу се поставити два питања:

– На који начин рачунати дане у којима је физичко лице само делимично било присутно на територији Републике Србије?

– Да ли је сваки боравак подобан да доведе до српског пореског резидентства?

Уколико је фактичко присуство физичког лица једини услов да се сматра да оно борави на територији Републике Србије, и како је потребно да такав боравак траје 183 или више дана, на који начин у збир проведених дана рачунати оне у којима је физичко лице боравило само део дана? Примера ради, физичко лице улази на територију Србије 1. јануара у 17:00, а одлази 2. јула исте године у 08:00. У овом случају физичко лице је боравило 181 пун дан у Србији, док је у дану доласка и дану одласка провело само део дана у њој. Српски законодавац се на ову тему не изјашњава, али нам упоредни извори могу послужити за добијање одговора. Наиме, *метода физичког присуства* (енг. *the days of physical presence method*) за утврђивање дужине боравка једног лица, према члану 5. званичног Коментара члана 15. Модел-конвенције ОЕЦД, подразумева да се у дане боравка рачунају и они дани у којима је физичко лице боравило на територији одређене државе само делимично, као и дани доласка и дани одласка из те државе. Међутим, у недостатку изричите одредбе, у српском праву ово питање ипак остаје отворено. Занимљив је пример Летоније, чије пореско законодавство садржи норму идентичну оној из чл. 7, ст. 2, тач. 2 ЗПДГ, али такође ближе не прописује начин његове примене. Пореска управа Летоније је саопштила да ће приликом одређивања дужине боравка физичких лица за потребе домаћег прописа примењивати методу материјалног присуства коју препоручује званични Коментар Модел конвенције ОЕЦД.<sup>23</sup> Српски порески органи нису до сада издали било какво званично упутство или мишљење на основу чега би могао да се утврди њихов приступ у разјашњавању ове дилеме.

Неколико примера би могли да илуструју недоумицу да ли је баш сваки боравак подобан да се узме у обзир приликом одређивања да ли је физичко лице испунило услове да се сматра пореским резидентом Републике Србије.

Да ли је порески резидент Републике Србије и оно физичко лице које је у њу дошло као туриста да борави пет дана, при чему последњег дана боравка доживи саобраћајну несрећу, буде одведено

<sup>22</sup> *Ibid.*, 331.

<sup>23</sup> Z. G. Kronbergs, Latvia, *Europe – Individual Taxation*, (on-line publication), IBFD, 2008.

у болницу и у њој остане дуже од 178 дана (чиме је испуњен услов да је боравило 183 или више дана на територији Републике Србије у периоду од 12 месеци)? У овом примеру физичко лице невољно борави на нашој територији и приликом доласка није имало било какву намеру да у њој остане дуже од пет дана. Међутим, да ли се ситуација мења када је ово физичко лице дошло у Србију управо ради лечења и с намером да у њој борави онолико времена колико је потребно за ту сврху, или уколико је било свесно своје болести и велике вероватноће да ће можда морати да остане на лечењу у Србији?<sup>24</sup> Исто питање се може постити и у случају возача камиона који превози робу из, на пример, Бугарске у Хрватску, при чему мора проћи кроз Републику Србију. Да ли ће се возња кроз Републику Србију, са само кратким стајањима ради одмора или точења бензина, сматрати боравком на њеној територији?

Српски законодавац искључиво говори о *боравку* (чију дужину временски прецизира) и не даје за право да се чине било какви изузеци, ма како се разумним они чинили. Апсолутно свако присуство, без обзира на разлоге који иза њега стоје, довољно је да буде урачунато у време боравка на територији Републике Србије.

*Лица упућена у другу државу ради обављања послова*<sup>25</sup>

Примена одредбе којом се одређује да ће се физичка лица која су упућена у другу државу ради обављања послова за физичко или правно лице – резидента Републике Србије или за међународну организацију сматрати пореским резидентима Републике Србије, тешко да се може замислити у пракси и могу јој се упутити значајне замерке. Наиме, да ли је српски порески резидент и грађанин Аргентине који нема апсолутно никаквих економских или личних веза са Републиком Србијом, који у њој никада није боравио, а кога су Уједињене Нације упутиле у Панаму да за њу обавља послове? Питање се може чинити апсурдним, али норма из чл. 7, ст. 3 ЗПДГ оставља простора да се ово физичко лице сматра пореским резидентом Републике Србије. Физичко лице (и грађанин Аргентине је физичко лице) је упућено у другу државу (Панама је друга држава, а ЗПДГ не одређује одакле треба да физичко лице буде упућено), а УН су међународна организација која га упућује да за њу обавља послове. Да ли

<sup>24</sup> На пример, у САД се управо прави разлика у погледу рачунања дана присуства физичког лица у описаним ситуацијама; према прописима те државе, само у првом случају туристе се дани проведени у болници не би рачунали у дане боравка у САД, в. В. I. Bittker, L. Lokken, *Fundamentals of International Taxation – U.S. Taxation of Foreign Income and Foreign Taxpayers*, Warren, Gorham & Lamont of RIA, 2007, 65.25 – 65.26.

<sup>25</sup> Чл. 7, ст. 3 ЗПДГ.

је резидент Републике Србије правни стручњак из Велике Британије чија је једина веза са нашом државом та што га је она упутила у Холандију да буде део нашег правног тима пред Међународним судом правде?

Овако широко постављена норма нити је смисаона, нити се у Србији примењује. Наиме, велики број држава прописује да ће се пореским резидентима сматрати и сви њени службеници (углавном дипломатско и конзуларно особље) упућени у друге државе.<sup>26</sup> То би, претпостављамо, требало да буде и основна замисао норме чл. 7, ст. 3 ЗПДГ. Међутим, сва та лица ће бити порески резиденти Републике Србије, без обзира на дужину времена на које су упућени у друге државе, по основу свог пребивалишта, јер га неће изгубити уколико *трајно* не напуштају њену територију, што је у овом случају искључено. Одредба којом би било прописано да су сви службеници Републике Србије упућени у другу државу њени порески резиденти, могла би своју примену да нађе само у случају оних упућеника који никада нису ни имали своје пребивалиште у Републици Србији.

### 3. ВРЕМЕ ПОЧИЊАЊА И ЗАВРШАВАЊА РЕЗИДЕНТСТВА

Уколико једно физичко лице испуњава услове да се сматра пореским резидентом Републике Србије, потребно је утврдити временски период у коме је оно неограничено порески обавезно. Српски законодавац је пропустио да пропише било каква изричита правила којима би се одредило трајање резидентства, што може да доводе до проблема у примени прописа, нарочито услова боравка од 183 или више дана. Временско трајање статуса пореског резидента Републике Србије треба да се утврђује код сваког услова посебно.

#### 3.1. Временско трајање статуса пореског резидента по основу услова пребивалишта

Када је у питању резидентство по основу пребивалишта на територији Републике Србије, онда статус резидента почиње даном заснивања пребивалишта (пријављивањем детета од стране родитеља, када је његово пребивалиште исто као и пребивалиште родитеља, пријавом пребивалишта од стране страних држављана којима је одобрено стално настањење, или пријавом пребивалишта домаћих држављана који га раније нису имали), а престаје његовом одјавом приликом *трајног* иселењења у иностранство.

<sup>26</sup> R. J. Vann, 731.

### 3.2. Временско трајање статуса пореског резидента по основу услова центра пословних и животних интереса

С обзиром на то да не постоје искуства са применом критеријума центра пословних и животних интереса, тешко да можемо са сигурношћу утврдити када почиње, а када се завршава пореско резидентство по овом критеријуму. Разумно (али ништа преко тога, јер је закон нем на ову тему) би било да се пореско резидентство установљава за целу пореску годину, у којој су по свим показатељима пословни и животни (лични) односи неког физичког лица најтешње везани за Републику Србију. То лице би се сматрало пореским резидентом за целу пореску годину, дакле од 1. јануара до 31. децембра.

### 3.3. Временско трајање статуса пореског резидента по основу услова боравка од 183 или више дана

Поновимо да чл. 7, ст. 2. тач. 2 ЗПДГ гласи: *Резидент Републике, у смислу овог закона, јесте физичко лице које на територији Републике, непрекидно или са прекидима, борави 183 или више дана у периоду од 12 месеци који почиње или се завршава у односној пореској години.*

Мада није у потпуности јасно, чини се да се пореско резидентство по овом критеријуму утврђује за целу *односно пореску годину*, тј. ону у којој посматрани период од 12 месеци (било који период од непрекидних 12 месеци) почиње или се завршава. Уколико су претходни закључци тачни, применимо их на следећи пример:

Физичко лице Н.Н. долази у Републику Србију 1. јануара 2007. године у 00:00 часова и у њој непрекидно борави до 23:59 часова 2. августа исте године, када је трајно напушта. Н. Н. је засигурно боравио 214 дана на територији Републике Србије у 2007. години и сматраће се њеним пореским резидентом за ту годину. Међутим, Н. Н. је боравио више од 183 дана на територији Републике Србије и у периоду од 12 месеци који почиње у 2006. години. Наиме, он је боравио 212 дана на територији Републике Србије у периоду од на пример, 1. августа 2006. године до 31. јула 2007. године. Н.Н. је порески резидент и за 2006. годину. Али, Н.Н. је порески резидент Републике Србије и за 2008. годину, јер је боравио 183 дана у периоду од 12 месеци који се завршава у њој – у периоду који почиње 1. фебруара 2007. године, а завршава се 31. јануара 2008. године. У овом примеру претпостављамо да период од 12 месеци мора да садржи само пуне месеце, дакле да почиње првог дана првог месеца у периоду, а да се завршава истеком последњег дана дванаестог месеца у односном периоду. Уколико бисмо могли да посматрамо и период од 12 месеци који не садржи само пуне месеце (на пример, од 5. јануара одређене године до 4. јануара

наредне године), онда би се пореско резидентство за три године могло установити боравком од 184 дана у једној години.

Без обзира да ли је законодавац желео да постигне претходно описани резултат, норма чл. 7, ст. 2, тач. 2 ЗПДГ се не може тако применити. Пореско резидентство по основу услова боравка од 183 или више дана може почети најраније даном доласка физичког лица у Републику Србију.<sup>27</sup> У ЗПДГ не постоји нити једна одредба која би могла да непосредно подржи претходно исказани став. Међутим, аргументацију за њега налазимо у последицама неограничене пореске обавезе. Порески резиденти Републике Србије су дужни да пријаве свој целокупан светски доходак и да на њега плате порез. Н. Н. из претходног примера је био дужан да и у 2006. години пријави свој целокупан светски доходак у Републици Србији. Међутим, ЗПДГ одређује доста строге рокове у којима се то мора учинити. На пример, чл. 107 ЗПДГ прописује да је обвезник који остварује приходе из иностранства или у иностранству, који се према овом закону опорезују по одбитку,<sup>28</sup> а где исплатилац или није био обавезан да српски порез по одбитку обрачуна или то није учинио, дужан да у року од 15 дана од дана када је примио одговарајући приход сâм обрачуна порез, исти плати и поднесе пореску пријаву надлежном пореском органу. Пропуштање да се испуни обавеза из чл. 107 ЗПДГ носи прекршајну одговорност.<sup>29</sup> Уколико је Н. Н. био на пример, запослен у држави из које је дошао у 2006. години и сваког месеца остваривао зараду, он је 12 пута у току те године одговоран за порески прекршај, јер није у року од 15 дана од дана примања зараде сâм обрачунао и платио српски порез на зараде и поднео пореску пријаву. Чак и уколико Н. Н. по основу пореског кредита из чл. 12 ЗПДГ не би имао обавезу да *плати* порез на зараде у Републици Србији, он би и даље био дужан да пореску пријаву поднесе и да документује право на коришћење пореског кредита. Н. Н. није могао у току 2006. године, пре доласка у Србију, да буде свестан своје обавезе, јер је тада био резидент неке друге државе.

Док код утврђивања отпочињања резидентства налазимо *путеказе* у последицама неограничене пореске обавезе, њих у погледу завршетка резидентства нема. Једини одговор који нам ЗПДГ пружа

<sup>27</sup> Д. Поповић, *Пореско право*, ЈП „Службени гласник“ и Правни факултет Универзитета у Београду, Београд 2008, 214.

<sup>28</sup> Према чл. 99, ст. 1 ЗПДГ по одбитку се опорезују зараде, приходи од капитала, добици од игара на срећу, приходи од осигурања лица, приходи спортиста и спортских стручњака, док код прихода од ауторских и сродних права и права интелектуалне својине, прихода од непокретности, прихода од давања у закуп покретних ствари и осталих прихода порез се плаћа по одбитку уколико је исплатилац правно лице или предузетник.

<sup>29</sup> Чл. 168, ст. 1, тач. 2 ЗПДГ.

је да се пореско резидентство завршава последњег дана године у којој је примена услова боравка од 183 или више дана довела до његовог успостављања.<sup>30</sup> Међутим, у нашем претходном примеру то би значило да је Н. Н. порески резидент и у оној години у којој у Србији уопште не борави (2008. година). Нема података да су српски порески органи икада тумачили да се пореско резидентство може установити по основу критеријума боравка од 183 или више дана и за ону пореску годину у којој физичко лице уопште није боравило на територији Републике Србије. Суштински, постоје два приступа од којих ниједан, до сада, није оспорен од стране Пореске управе: први да се пореско резидентство завршава даном коначног напуштања територије Републике Србије и други да се оно завршава последњег дана године у којој је лице боравило у Републици Србији. У примеру Н. Н., он се у пракси неће сматрати резидентом Републике Србије за 2008. годину, али је отворено питање да ли је српски резидент само у периоду од 1. јануара до 2. августа 2007. године или за целу ту годину.

Све претходно изнето указује да српски порески органи морају што пре да детаљније пропишу норме за примену неограничене пореске обавезе која настаје по основу критеријума боравка од 183 или више дана. Чини се да би било разумно у законски текст преточити оно што је показала примена постојећих норми, а то је да се резидентство по основу критеријума боравка од 183 или више дана не може установити у оној години у којој физичко лице уопште није боравило на територији Републике Србије. Тако би *de lege ferenda* допуна норме чл. 7, ст. 2, тач. 2 ЗПДГ могла гласити (на пример, нови ставови 4 – 6. члана 7. ЗПДГ):<sup>31</sup>

*Физичко лице које у одређеној пореској години није боравило на територији Републике Србије и које у њој не испуњава услов да се сматра пореским резидентом по основу свог пребивалишта или центра пословних и животних интереса неће се сматрати пореским резидентом Републике Србије за ту пореску годину.*

*Физичко лице које није било резидент у години која претходи години доласка у Републику Србију, неће се сматрати резидентом за период пре дана када је оно први пут ушло на територију Републике Србије.*

*Физичко лице који није порески резидент у години која следи години у којој је оно коначно напустило Републику Србију неће се сматрати пореским резидентом за период пореске године који следи дану коначног напуштања територије Републике Србије под условом да у том периоду не испуњава услов да се сматра пореским резидентом Републике Србије по основу свог пребивалишта или центра пословних и животних интереса.*

<sup>30</sup> Д. Поповић, (2008), 214.

<sup>31</sup> R. J. Vann, 731.

### 3.4. Временско трајање пореског резидентства упућених физичких лица

Уз све оградe које су претходно стављене на овај услов, пореско резидентство упућених физичких лица почиње даном упућивања, а престаје онда када та лица више не обављају послове за резидентно правно или физичко лице, односно за међународну организацију.

## 4. РЕЗИДЕНТСТВО ЗА ПОТРЕБЕ ПРИМЕНЕ УГОВОРА О ИЗБЕГАВАЊУ ДВОСТРУКОГ ОПОРЕЗИВАЊА

Основни циљ уговора о избегавању двоструког опорезивања је да спрече међународно двоструко опорезивање, с тим што им је примена ограничена.<sup>32</sup> Сви уговори које Република Србија примењује у овом тренутку, прописују да је њихова примена ограничена на лица која су резиденти једне или обе државе уговорнице.<sup>33</sup> Друго ограничење је везано за порезе на које се уговори о избегавању двоструког опорезивања примењују, а то су порези на доходак (добит) и на имовину.<sup>34</sup> Република Србија у 2008. години примењује 35 билатерална уговора о избегавању двоструког опорезивања, од којих је највећи део заснован на Модел-конвенцији ОЕЦД, мада у једном броју од њих постоје и елементи Модел-конвенције УН.<sup>35</sup>

Уговори о избегавању двоструког опорезивања садрже колизионе нормe које одређују којој држави уговорници припада право да опорезује одређени порески објекат.<sup>36</sup> Основни принцип је да држава резидентства одређеног лица има право да опорезује његов светски доходак, односно имовину. Држава извора има право да опорезује само онај доходак који потиче са, односно имовину која се налази на

<sup>32</sup> M.Lang, *General Report*, IFA Cahiers 2004, Volume 89a. Double non-taxation (on-line publication), 78.

<sup>33</sup> Д. Даветић, „Примена међународних уговора о избегавању двоструког опорезивања“, *Информатор* 21/2006, 87. Ово правило прописује чл. 1 свих уговора о избегавању двоструког опорезивања које је до сада закључила Република Србија.

<sup>34</sup> Уговори о избегавању двоструког опорезивања које Република Србија примењује са Великом Британијом, Египтом, Малезијом и Француском се односе само на порезе на доходак.

<sup>35</sup> Република Србија примењује уговоре о избегавању двоструког опорезивања са следећим државама: Албанија, Белорусија, Белгија, Босна и Херцеговина, Бугарска, Велика Британија, Данска, Египат, Италија, Кина, Кипар, Кувајт, Летонија, Мађарска, Македонија, Малезија, Молдавија, Немачка, Норвешка, Пољска, Румунија, Русија, Северна Кореја, Словачка, Словенија, Турска, Украјина, Финска, Француска, Холандија, Хрватска, Чешка, Швајцарска, Шведска и Шри Ланка.

<sup>36</sup> Д. Поповић, (2006), 353.

њеној територији. Колизоне норме (*distribution rules*) се углавном односе на земљу извора и често ограничавају њено право на опорезивање.

Према чл. 4, ст. 1 огромне већине уговора о избегавању двоструког опорезивања које примењује Република Србија, израз резидент државе уговорнице за потребе уговора, означава „лице које, према законима те државе, подлеже опорезивању по основу свог пребивалишта, боравишта, седишта управе или другог мерила сличне природе“. У новијим пореским уговорима прописано је и да израз резидент државе уговорнице не обухвата лице које у тој држави подлеже опорезивању само за доходак из извора у тој држави или само за имовину која се у њој налази.<sup>37</sup>

Да би се једно лице могло сматрати резидентом државе уговорнице, за потребе примене пореског уговора, оно мора да подлеже опорезивању у њој, при чему право на опорезивање те државе мора бити засновано на личној вези између ње и тог лица.<sup>38</sup> У случају физичких лица дата су два примера основа за опорезивање резидената – пребивалиште и боравиште, при чему оно може бити засновано и на другим *сличним* критеријумима. Сва она физичка лица која су порески резиденти Републике Србије по неком од основа из чл. 7, ст. 2 ЗПДГ сматраће се њеним резидентима и за потребе уговора о избегавању двоструког опорезивања, јер је основ за наметање неограничене пореске обавезе њихова *лична* веза са њом. Услов за пореско резидентство из чл. 7, ст. 3 ЗПДГ је толико широко постављен, да се не може сматрати да је основ лична веза између Републике Србије и физичког лица. Међутим, уколико би се његова примена сузила само на упућене службенике Републике Србије, они би се сматрали њеним резидентима за потребе примене пореских уговора.<sup>39</sup>

## 5. ДВОЈНО РЕЗИДЕНТСТВО ФИЗИЧКИХ ЛИЦА

До сукоба две неограничене пореске обавезе долази у случају када једно лице, у истом периоду, има статус пореског резидента у две државе. До ове појаве долази када физичко лице у истом периоду испуњава услове да се сматра пореским резидентом две пореске јурисдикције по њиховим домаћим прописима.

<sup>37</sup> Порески уговори са Албанијом, Белорусијом, БиХ, Бугарском, ДНР Корејом, Египтом, Летонијом, Мађарском, Македонијом, Молдавијом, Пољском, Румунијом, Словачком, Словенијом, Турском, Украјином, Хрватском, Чешком и Швајцарском.

<sup>38</sup> K. Vogel *et al*, *Klaus Vogel on Double Taxation Conventions*, Kluwer Law International, London 1997<sup>3</sup>, 229.

<sup>39</sup> Чл. 8 званичног Коментара чл. 4, ст. 1 Модел конвенције ОЕЦД.

Изузетно, само две државе на свету, САД и Филипини, користе држављанство као одлучујућу чињеницу која ствара неограничену пореску обавезу. Стога, до сукоба две неограничене пореске обавезе може доћи и када држављанин САД или Филипина испуни услове за пореско резидентство неке друге државе (на пример, Републике Србије) или у случају двојног држављанства САД и Филипина.

Двојно резидентство физичких лица уопште није ретка појава у пракси. Примера ради, највећи део студентата из Републике Српске (БиХ) или из Црне Горе су истовремено порески резиденти Републике Србије (по основу боравка од 183 дана) и својих матичних држава (углавном по основу пребивалишта).

Уколико је одређено лице истовремено порески резидент Републике Србије и неке друге државе, то неће имати утицаја на размере његове пореске обавезе у Републици Србији, осим у случају постојања уговора о избегавању двоструког опорезивања између ове две земље. Порески резидент Републике Србије је у сваком случају подвргнут неограниченој пореској обавези на основу чл. 7, ст. 1 ЗПДГ. Међутим, двојно резидентство може утицати на висину пореске обавезе у Републици Србији. Члан 12. ЗПДГ прописују да резиденти Републике Србије имају право на обичан порески кредит<sup>40</sup> за порез плаћен у другој држави на доходак који је у тој држави остварен. Треба приметити да се овом методом спречава двоструко опорезивање само за онај доходак који порески резидент Републике Србије оствари у иностранству. Порески резидент Републике Србије нема право на порески кредит за порез плаћен у иностранству на онај доходак који је остварио на територији Србије.

Практични значај става да двојно резидентство не утиче на обим, али може утицати на висину пореске обавезе пореског резидента Републике Србије показује следећи пример. Уколико је физичко лице – порески резидент Републике Србије истовремено и резидент неке друге државе у којој оствари дивиденду, он је дужан да поднесе пореску пријаву према чл. 107 ЗПДГ, без обзира на то да ли је та дивиденда већ опорезована у другој држави. Резидент Републике Србије има право на обичан порески кредит за порез плаћен у другој држави: он може тај порез одбити од пореза на приходе од капитала који је дужан да плати према српским прописима. Уколико

<sup>40</sup> Обичан порески кредит представља методу за спречавање двоструког опорезивања којом се пореском обвезнику омогућава да од пореза који утврђен у земљи резидентства одбије порез плаћен у земљи извора при чему је висина пореског кредита ограничена на мањи од следећа два износа:

- стварно плаћени порез у земљи извора;
- порез обрачунат применом прописа земље резидентства, уколико је стварно плаћени порез у земљи извора већи од онога који би обвезник био дужан да плати према законодавству државе резидентства.

је у другој држави платио порез чија је ефективна стопа већа од 10%, порески резидент Републике Србије, под условом да на одговарајући начин докаже плаћање пореза у другој држави, неће морати да у Републици Србији плати порез на приходе од капитала. Другим речима, порески резидент у сваком случају мора да пријави сваки свој приход без обзира на то где је он остварен, а да ли ће имати порески дуг према српском фискусу по основу тог прихода, зависи од тога да ли је он већ опорезован у другој држави и да ли може да оствари право на порески кредит.

Обим пореске обавезе резидента Републике Србије може бити ограничен једино у случају да је он истовремено и резидент државе са којом се примењује уговор о избегавању двоструког опорезивања. Када је једно лице резидент обе државе уговорнице према одредбама њиховог унутрашњег законодавства, потребно је одредити чијим ће се резидентом, за потребе примене уговора о избегавању двоструког опорезивања, оно сматрати. Члан 4. свих уговора о избегавању двоструког опорезивања које примењује Република Србија (што одговара члану 4. Модел-конвенције ОЕЦД и члану 4. Модел-конвенције УН) садржи критеријуме на основу којих се решава проблем истовременог двојног резидентства.

У случају физичког лица које је истовремено резидент обе државе уговорнице, његово резидентство за потребе примене пореског уговора ће се решити тако што ће се прво утврдити где му се налази стално место становања. Физичко лице ће се за потребе примене пореског уговора сматрати резидентом оне државе у којој му се налази стално место становања. Уколико оно нема стално место становања у било којој од две државе уговорнице, онда ће се сматрати резидентом оне државе у којој му се налази уобичајено место становања. У случају да физичко лице има стално место становања у обе државе уговорнице, онда ће се оно сматрати резидентом оне државе са којом су му личне и економске везе тешње (центар животних интереса). Када физичко лице има стално место становања у обе државе уговорнице, али се не може одредити у којој му се налази центар животних интереса, онда ће оно бити резидент оне државе уговорнице у којој му се налази уобичајено место становања.<sup>41</sup> Описана правила важе у свим пореским уговорима које примењује Република Србија, са изузетком уговора са Кувајтом.<sup>42</sup>

<sup>41</sup> Чл. 4.2 а), б) Модел-конвенције ОЕЦД.

<sup>42</sup> У пореском уговору са Кувајтом у чл. 4, ст. 1, тач. 1 резидентом државе уговорнице сматра се оно физичко лице које подлеже опорезивању у њој по основу свог пребивалишта и држављанства те државе уговорнице, а уколико се резидентство не може утврдити на овај начин, надлежни органи држава уговорница питање решавају заједничким договором.

Порески уговори предвиђају и решење за случају да физичко лице има уобичајено место становања у обе државе уговорнице, или га нема ни у једној од њих. Тада ће се оно сматрати резидентом оне државе чији је држављанин.<sup>43</sup> Порески уговори које Република Србија примењује са Бугарском, Немачком и Русијом су изузетак од претходно наведеног правила, јер у овим случајевима предвиђају да ће се питање резидентства решити споразумом надлежних органа држава уговорница. У осталим пореским уговорима које примењује Република Србија, споразум надлежних органа држава уговорница ће бити последње решење за питање резидентства оних физичких лица која су држављани обе државе уговорнице или ни једне од њих.

## 6. ИНТЕРАКЦИЈА ИЗМЕЂУ УГОВОРА О ИЗБЕГАВАЊУ ДВОСТРУКОГ ОПОРЕЗИВАЊА И ДОМАЋИХ ПОРЕСКИХ ПРОПИСА

Проблем који може настати у погледу решења до кога се дође применом претходно описаних колизионих норми уговора о избегавању двоструког опорезивања је везан за питање његовог повратног дејства на унутрашње законске норме државе која је „изгубила“. Другим речима, каква је последица везана за ситуацију да се лице које је резидент према одредбама унутрашњег права сматра нерезидентом за потребе примене уговора о избегавању двоструког опорезивања?

Субјективно пореско право државе извора је ограничено уговором о избегавању двоструког опорезивања, односно његовим колизионим нормама, али уговор не садржи правила која уређују начин опорезивања у материјалном и у формалном смислу. Уговори о избегавању двоструког опорезивања не одређују на који ће начин државе уговорнице примењивати своје прописе.<sup>44</sup> Колизине норме члана 4. уговора о избегавању двоструког опорезивања решавају питање резидентства одређеног лица само за потребе њихове примене, али не утичу на положај лица у односу на унутрашње законске одредбе држава уговорница.<sup>45</sup>

ЗПДГ садржи бројне норме којима је прописан различит третман резидената и нерезидената. Примера ради, чл. 61, ст. 3 ЗПДГ прописује да „изузетно од става 2. овог члана, опорезиви приход од капитала по

<sup>43</sup> Чл. 4.2 с) Модел конвенције ОЕЦД.

<sup>44</sup> Д. Поповић, (2006), стр. 358.

<sup>45</sup> J. Sasseville, „A Tax Treaty Perspective: Special Issues“, *Tax Treaties and Domestic Law* (ed. Guglielmo Maisto), EC and International Tax Law Series, Vol. 2, IBFD, Amsterdam 2006, 45.

основу дивиденди и удела у добити, односно по основу права на сразмеран део прихода инвестиционе јединице, из чл. 61, ст. 1, тач. 2 и 5 овог закона, за резидента Републике чини 50% бруто дивиденди или удела у добити исплаћених (расподељених) обвезнику, односно прихода од инвестиционе јединице по основу сразмерног дела“, док чл. 87, ст. 1 истог закона одређује да годишњи порез на доходак грађана плаћају само физичка лица – резиденти Републике Србије.

Стога би се на резидента Републике Србије, који је њен нерезидент за потребе примене уговора о избегавању двоструког опорезивања, односила одредба чл. 61, ст. 3 ЗПДГ, али би он био и обвезник годишњег пореза на доходак грађана, уколико би му укупан нето доходак који Република Србија има право да опорезује према уговору о избегавању двоструког опорезивања био већи од неопорезивог износа. Међутим, оскудна искуства нам говоре да се у Републици Србији статус утврђен за потребе примене уговора о избегавању двоструког опорезивања примењује и за потребе унутрашњег законодавства. Уколико је једно лице нерезидент за потребе уговора о избегавању двоструког опорезивања, оно ће се као такво сматрати и за потребе примене свих унутрашњих законских норми. Овакав приступ није чест у упоредном праву,<sup>46</sup> што чуди с обзиром на то да је логички доследан и да затвара простор за злоупотребе које су могуће на основу двојног статуса. Основни разлог због кога велики број држава прихвата различит третман обвезника за потребе примене одредаба унутрашњег права и уговора о избегавању двоструког опорезивања, лежи у већим обавезама извештавања које се уобичајено намећу резидентима. То омогућава пореским органима ових држава да ова лица „прате“ и онда када њихово субјективно пореско право бива ограничено колизионим нормама уговора.<sup>47</sup> Међутим, и оне државе које прихватају приступ који је у пракси примењен у Републици Србији, изричито својим законима прописују непосредну примену статуса обвезника за потребе уговора на унутрашње право.<sup>48</sup>

## 7. ЗАКЉУЧАК

Питање резидентства у српском пореском праву је скопчано са приметним бројем проблема. Један број њих је везан за недостатак

<sup>46</sup> Од земаља чланица ОЕЦД примењују га Канада, Велика Британија, Швајцарска и САД.

<sup>47</sup> *Ibid.*, 45 – 48.

<sup>48</sup> На пример, у САД је подзаконским актом прописано да уколико особа која је истовремено порески резидент и САД и друге државе са којом оне примењују уговор о избегавању двоструког опорезивања, а која се за потребе примене тог уговора сматра резидентом друге државе уговорнице, мора себе сматрати нерезидентом САД за све потребе примене домаћег пореког закона, уколико изабере да користи погодности пружене пореским уговором (*Reg.* 301.7701(b)–7).

искуства у примени прописаних норми (центар пословних и животних интереса), неки проистичу из недовољно прецизног формулисања норме, док су други скопчани с уговорима о избегавању двоструког опорезивања, односно преношењу резултата који се добија на основу њиховог чл. 4 на унутрашње право, што није засновано на изричитој законској одредби. Све веће укључивање Републике Србије у светске токове доводи до пораста значаја међународног пореског права, као и одредаба унутрашњег законодавства које имају утицаја на решавање случајева с иностраним елементом. Највећи подстицај који порески систем једне државе може дати њеној привлачности за стране инвестиције, као и домаћем предузетништву, долази од јасноће његових норми, као и од њихове доследне примене. Омогућавање пореским обвезницима да са сигурношћу сагледају свој положај у оквиру пореског система једне државе често има много већи значај од ниских пореских стопа или посебних погодности које се понекад пружају, а да се претходно не обезбеде услови за њихово спровођење. Одредбе о резидентству пореских обвезника у ЗПДГ је потребно додатно разрадити и појаснити, како би се у будућности смањио број могућих спорова који из њих могу настати и пружила већа сигурност пореским властима у њиховој примени. Такође, уколико српски надлежни органи и стручна јавност изабере да остану при непосредној примени статуса који је одређен за потребе уговора о избегавању двоструког опорезивања на норме унутрашњег законодавства, онда је потребно извршити детаљну анализу ЗПДГ (и ЗПДП), али и других прописа, и ускладити их са заузетим ставом. Истовремено је неопходно изричито прописати примену статуса пореског обвезника утврђеног за потребе уговора о избегавању двоструког опорезивања на унутрашње законодавство, како би овај приступ био чврсто заснован на закону.

Svetislav V. Kostić, LL.M

Teaching Assistant

University of Belgrade Faculty of Law

## TAX RESIDENCE OF INDIVIDUALS UNDER SERBIAN TAX LAW

### *Summary*

The article deals with the conditions for tax residence of the individuals under Serbian tax law. The author explains the concept of residence based taxation, *i.e.* the unlimited tax liability; and scrutinizes the

provisions of the Serbian *Personal Income Tax Law* which lays down the rules on tax residency of the individuals. In addition, the author examines actual application of these rules; and gives a proposal for their sound improvement. What follows is a comprehensive analysis of the concept of residency under the double taxation agreements signed by the Republic of Serbia. In the end, the author reflects on the interplay of the national tax law and the tax treaties, as there is a difference between the conditions for tax residence of the individuals under national law, and under the treaties that aim to eliminate the double taxation of income or gains arising in one territory and paid to residents of another territory.

Key words: *Individual. – Residency. – Source. – Tax treaty.*