

Др Гордана Илић-Појов
ванредни професор, Правни факултет, Београд

Пословање преко сталне пословне јединице у СР Југославији

1. Уводне напомене

Нерезидентни порески обвезник може да буде опорезован у Југославији уколико на њеној територији остварује добит послујући преко сталне пословне јединице (енг. *permanent establishment*). На тај начин је онемогућено да свака економска активност, па и она која је без већег значаја за предузеће, наведе на примену правила по којем добит која се реализује у земљи треба у њој и да буде опорезована. С друге стране, концепт сталне пословне јединице критикован је, пошто поједини аутори сматрају да он “отвара врата” оним предузећима која не желе да плате порез. У том смислу, они наводе да је у циљу избегавања пореза довољно уредити пословну делатност предузећа тако да она не може да се подведе под појам сталне пословне јединице.

Упркос привиду да су стална пословна јединица и централа пословно интегрисане у једну целину, стална пословна јединица има самосталност у односу на пословну активност којом се бави. Међутим, у правном смислу она нема статус независног правног лица, већ представља саставни део нерезидентног предузећа.

2. Појам и услови за формирање

Модел-конвенција ОЕСД о избегавању двоструког опорезивања дохотка и имовине дефинисала је сталну пословну јединицу као стално место пословања

преко којег се, у целости или делимично, обавља пословање предузећа. У таквој дефиницији је садржано неколико услова који морају да буду испуњени да би могла да се образује стална пословна јединица. То су:

1. *Постојање месџа пословања*, тј. опреме, пословних просторија и др. који могу да буду или у власништву централе или узети у закуп. Место пословања може да буде смештено и у пословним просторијама другог предузећа. Околност да ли се машине, уређаји и друга опрема, односно пословне просторије користе искључиво за обављање пословне активности предузећа или и у неке друге сврхе није од значаја за одређивање појма места пословања.¹⁾

2. *Месџо пословања мора да буде сџално*, мада у пословној активности смеју повремено да наступе краткорочни прекиди. Али, уколико предузеће на територији друге државе поседује, на пример, само Р.О. Вох а не и пословни простор у физичком смислу, као и ако у тој другој држави нема отворен рачун у банци, нити на њеном подручју води одвојене пословне књиге, не сматра се да су се стекли сви неопходни услови за образовање сталне пословне јединице.²⁾

“Сталност” треба схватити у двојаком смислу – географском и временском. Место пословања треба да буде везано за одређену локацију, али не мора да постоји чврста физичка везаност за тле (нпр. опрема за изградњу пута или железничке пруге, по природи активности, не може да буде строго фиксирана само за једно одређено место). С друге стране, место пословања треба да има сталност и у временском смислу, односно циљеви ради којих се оно успоставља не смеју да буду привременог карактера. То, другим речима, значи да ако циљеви нису привремени, место пословања образује сталну пословну јединицу, чак и уколико предузеће због природе самог посла послуже врло кратко време или је због неких посебних околности (нпр. смрт пореског обвезника, пропуст учињен при улагању и др.) наступила превремена ликвидација предузећа.

3. *Предузеће мора да, у потпуности или делимично, обавља пословну активност* (производна делатност, вршење услуга и др.) *преко сџалног месџа пословања*. Стална пословна јединица почиње да постоји од момента када отпочне да обавља пословну активност кроз стално место пословања, а престаје са престанком такве активности. Привремени прекид пословних активности не значи, међутим, затварање сталне пословне јединице. Пословна активност не мора нужно да буде профитносног карактера.³⁾

Мишљења смо да је кључни елемент у одређивању поменутих услова релација која постоји између, с једне стране, места пословања и саме пословне активно-

1. Вид.: Bruce Zagaris, *Permanent Establishment Provisions*, "Bulletin for International Fiscal Documentation", (46), бр. 7/1992, стр. 333.
2. Упоред.: Philip Baker, "Double Taxation Agreements and International Tax Law, Sweet and Maxwell", London 1991, стр. 89-90.
3. Има, међутим, и супротних мишљења у литератури, по којима се као посебан услов за формирање сталне пословне јединице наводи њена способност да за предузеће ствара одређени профит. Вид., нпр.: Philip Baker, *op. cit.*, стр. 90.

сти предузећа, с друге стране. Због тога, сваки захтев који је садржан у дефиницији сталне пословне јединице треба да буде интерпретиран у складу са природом пословне активности.⁴⁾

Одређени услови за формирање сталне пословне јединице дати су и у америчком Моделу пореских уговора, и то:⁵⁾

1. Континуитет у извршавању пословне активности, мада то не подразумева активности неодређеног временског трајања.

2. Активно вођење послова. Илустрације ради, пасивно улагање у имовину не ствара сталну пословну јединицу, чак и у ситуацији када предузеће има стално место пословања на територији САД.

3. Профит као резултат пословне активности, без обзира на извор дохотка. Али, у билатералним уговорима које су Сједињене Америчке Државе закључивале са другим државама, отелотворењем принципа “снаге привлачења”, иностранна компанија са сталном пословном јединицом на територији САД може да буде опорезована за свој индустријски и трговачки профит само до нивоа који се подудара са тзв. америчким извором.

Осим тога, и немачка пореска доктрина је поставила одређене услове за настајак сталне пословне јединице. У том смислу, поједини немачки аутори праве разлику између сталног места пословања, права на употребу места пословања и извршавања пословне активности од стране предузећа. Али, већина немачких аутора се, при томе, држи опште дефиниције сталне пословне јединице дате у модел-конвенцији ОЕСД. Насупрот томе, има и нешто другачијих схватања сталне пословне јединице, која издвајају следећа четири критеријума:

(а) постојање места пословања, у смислу везаности предузећа за одређену локацију;

(б) сталност везе између места пословања и обављања пословне делатности предузећа;

(в) право предузећа да несметано користи место пословања;

(г) извршавање пословне активности мора да буде у складу са националним правом, као и одговарајућим пореским уговорима.

Имајући у виду све горе наведене услове, долазимо до закључка да је захтев за постојањем сталног места пословања једно од најзначајнијих обележја сталне пословне јединице. Његовим оснивањем присуство предузећа постаје “видљиво” у другој земљи. Осим тога, важан је циљ места пословања, тј. оно треба да служи пословној активности централе, а не да буде предмет њене пословне делатности.

4. Примера ради, док (пристаниште) може образовати сталну пословну јединицу за предузеће које се бави испоруком робе. Међутим, клупа на аутобуској станици не ствара сталну пословну јединицу за предузеће које се бави аутобуским превозом путника. Вид.: *The Concept of Permanent Establishment in Germany*, "European Taxation", (5), бр. 1/1965, стр. 19-20.

5. Вид.: Henry B. Jordan – John E. Bischel – Alan H. Smith, "The Taxation of Enterprises with Permanent Establishment Abroad", IFA, Lausanne 1973, стр. 103-104.

С друге стране, постојање основних средстава, пословних просторија и др. јесте неопходан, али не и довољан услов да би се образовала стална пословна јединица.

3. Стална пословна јединица у пореском законодавству Србије и Црне Горе

Национална пореска законодавства Србије и Црне Горе су приликом одређивања концепта сталне пословне јединице пошла од модела-конвенције ОЕСД. Стална пословна јединица је одређена на широк и свеобухватан начин, чиме је, пре свега, испуњен фискални разлог. С друге стране, земља извора може да истакне одређена ограничења на рачун концепта сталне пословне јединице, како би се тиме избегле препреке које могу да настану у успостављању пословних веза које имају изгледа да буду успешне, али које још увек не доносе значајнији порески приход.⁶⁾

И у српском *Закону о порезу на добити предузећа* (у даљем тексту: ЗПДП)⁷⁾ и у црногорском *Закону о порезу на добит правних лица* (у даљем тексту: црногорски ЗПДП)⁸⁾ стална пословна јединица је дефинисана као свако стално место пословања преко којег нерезидентни обавља делатност. Временски услов од шест месеци (изузев за градилиште, грађевинске и монтажне радове) који је раније био предвиђен (тј. до пореске реформе из 2001. године) је укинут. На тај начин је избегнуто да неки организациони облик (нпр. погон, фабрика и др.) који је пословао на територији Србије, односно Црне Горе краће од шест месеци нема статус сталне пословне јединице. У домаћем пореском законодавству "сталност", према томе, може да постоји и у врло кратким периодима. Пошто је такво решење са становишта фискаса земље резидентства предузећа које на територији Србије, односно Црне Горе послује преко неког од организационих облика који нема својство независног правног лица, неповољније, пореска привилегија коју у том погледу може да пружи уговор о избегавању двоструког опорезивања могла би убудуће да постане привлачнија. То би, између осталог, могло да олакша преговарачку позицију СР Југославије у поступку закључивања ових уговора.

Под сталном пословном јединицом се подразумевају различити организациони облици пословања, као што су: место управе, представништво, погон, фабрика, радионица, канцеларија, рудник, налазиште нафте или гаса, каменолом или друго место искоришћавања природних ресурса. У члану 4. став 1. ЗПДП наведен је, такође, и огранак, али нови Закон о страним улагањима⁹⁾ није предвидео могућност за странце да убудуће могу да послују у Југославији преко огранка (енг.

6. Вид.: *Leif Muten, Some Topical Issues concerning International Double Taxation*, у: "Comparative Tax Studies (Essays in Honor of Richard Goode)", ed. by Sijbren Cnossen, North-Holland, Amsterdam 1983, стр. 321-325.

7. Вид.: члан 4. став 1. ЗПДП, "Службени гласник РС", бр. 25/2001.

8. Вид.: члан 4. став 4. ЗПДП, "Службени лист РЦГ", бр. 65/2001.

9. "Службени лист СРЈ", бр. 3/2002.

branch). Уговором о избегавању двоструког опорезивања ова листа се може, евентуално, проширити и неким другим облицима пословања (нпр. фарма, плантажа, шумски посед и др.), о чему ће доцније бити више говора.

Када је реч о градилишту, грађевинским и инсталационим радовима, оба републичка пореска закона одступају од решења садржаног у модел-конвенцији ОЕСД, која у том смислу захтева испуњење временског услова од 12 месеци. Они су се определили за решење које је све присутније у новијим пореским уговорима, па сталну пословну јединицу чини и стално или покретно градилиште, грађевински и монтажни радови који трају дуже од шест месеци.¹⁰⁾ Појам градилишта не треба, при томе, уско схватити (тј. само као подизање зграда, већ и као изградњу путева, мостова, канала, постављање водоводне и канализационе мреже и др.). Пројектовање и надзор над изградњом обухваћени су, такође, овим појмом, уколико такве радње предузима извођач грађевинских и инсталационих радова. Пошто се, с обзиром на природу радова, често може догодити да се активности грађевинара премештају с једног места на друго (нпр. при изградњи путева или мостова), радње које су извршене на свакој појединачној просторној тачки чине саставни део јединственог пројекта, и као такве образују сталну пословну јединицу, уколико пројекат у целости траје дуже од шест месеци.¹¹⁾ У том смислу, српски ЗПДП¹²⁾ је врло прецизан у одређивању: једна или више изградњи или монтажа које се упоредно обављају, односно неколико изградњи или монтажа које се обављају без прекида једна за другом чине сталну пословну јединицу.

Статус сталне пословне јединице у Србији имају, такође, и заступници нерезидентног предузећа, који имају овлашћење да у име предузећа закључују уговоре.¹³⁾ То би, практично, значило да трговачки путник којег је нерезидентно предузеће ангажовало да на територији Србије обавља за њега одређене послове не може да образује сталну пословну јединицу, ако нема овлашћење да у име нерезидентног предузећа закључује пословне уговоре. Црногорски законодавац се није изјаснио у погледу статуса заступника и посредника.

Међутим, да би се отклониле евентуалне дилеме, и српски¹⁴⁾ и црногорски закон који уређује опорезивање добити предузећа¹⁵⁾ су прецизирали случајеве у којима се не сматра да нерезидентно предузеће има сталну пословну јединицу у Србији, односно Црној Гори, иако на њиховој територији делатност обавља преко сталног места пословања. Оба закона су се, готово у потпуности, држала листе активности које искључују постојање сталне пословне јединице коју садржи модел-конвенција ОЕСД. Тако се наводе: (1) држање залиха робе или материјала ко-

10. Вид.: члан 4. став 2. ЗПДП и члан 4. став 4. црногорског ЗПДП.

11. Упоред.: Philip Baker, *op. cit.*, стр. 104-105.

12. Вид.: члан 4. став 2. ЗПДП.

13. Уговори не треба да се односе на активности које се не сматрају сталном пословном јединицом.

14. Вид.: члан 4. став 5. ЗПДП.

15. Вид.: члан 4. став 5. црногорског ЗПДП.

ји припадају нерезидентном предузећу искључиво у сврху складиштења, приказивања или испоруке, као и коришћење просторија искључиво са том наменом; (2) држање залиха робе или материјала који припадају нерезидентном предузећу искључиво у сврху прераде у другом предузећу или од стране предузетника; (3) држање сталног места пословања искључиво у сврху набављања робе или прикупљања информација¹⁶⁾ за потребе нерезидентног предузећа, као и у сврху обављања било које друге активности помоћног или припремног карактера за потребе нерезидентног предузећа (нпр. рекламирање, научно истраживање за потребе предузећа, пружање информација и др., уколико ове активности не представљају главну делатност предузећа).

Заједничка карактеристика свих горе поменутих активности је да су оне помоћног, односно припремног карактера. Често је, међутим, тешко разграничити које активности имају такав карактер. Чини нам се да би у те сврхе требало у сваком појединачном случају утврђивати у којој мери активности сталног места пословања чине значајан део активности предузећа у целини.¹⁷⁾

Осим тога, у ситуацији када нерезидентни обвезник обавља делатност преко комисионара, брокера или другог лица које у оквиру своје редовне делатности обавља послове у своје име, а за рачун нерезидентног предузећа не постоји стална пословна јединица у Србији. Сваки од посредника са самосталним статусом је тада опорезован као резидентни порески обвезник за добит остварену обављањем властите делатности. У Црној Гори, међутим, у том погледу нису прецизирана никаква решења.

Имајући све напред наведено у виду, мишљења смо да је, у циљу боље заштите интереса инвеститора, али и ради очувања фискалних интереса наше државе, неопходно да се у пореском уговору на потпуно јасан и недвосмислен начин предвиде све пословне активности предузећа које уопште могу, као и под којим условима, да образују сталну пословну јединицу.

4. Опорезива добит сталне пословне јединице

Полазну основу за утврђивање опорезиве добити сталне пословне јединице чини добит исказана у годишњим пословним извештајима сталне пословне једи-

16. Могу се у литератури срести различита схватања у погледу тога да ли новинске агенције, које се баве прикупљањем информација могу да образују сталну пословну јединицу или не. По једном схватању, реч је о активностима помоћног, односно припремног карактера, које нису у стању да створе сталну пословну јединицу. Друга група размишљања, која нам се чине прихватљивија, полази од тога да у ситуацији када новинска агенција има своје стално место пословања у другој држави преко којег, између осталог, прикупља информације, може да се сматра да има довољно услова за формирање сталне пословне јединице, пошто је ипак у питању једна од њених основних, а не помоћних активности. Упоред., нпр.: Philip Baker, *op. cit.*, стр. 94.

17. Упоред.: *The Concept of Permanent Establishment in the Netherlands*, "European Taxation", (5), бр. 10/1965, стр. 241.

нице. Главни разлог за одвојен порески третман добити сталне пословне јединице састоји се у избегавању преваљивања добити у земљу у којој је ефективно пореско оптерећење ниже. Приликом одређивања добити сталне пословне јединице допуштен је, по правилу, одбитак трошкова који су учињени за потребе сталне пословне јединице (укључујући извршне и опште административне трошкове), било у земљи на чијој територији се она налази или у некој другој земљи.

Добит остварена у сталној пословној јединици подвргнута је примени принципа извора. То, заправо, значи да уколико страном предузеће обавља пословање у Србији или Црној Гори преко сталне пословне јединице, српски, односно црногорски фискус може да опорезује добит, али само у мери у којој се она може приписати сталној пословној јединици.¹⁸⁾ Пореска законодавства обе републике су у овом погледу следила решења из модела-конвенције ОЕСД. Наиме, није прихваћен принцип “снаге привлачења” (енг. *force of attraction principle*), према којем опорезивању треба подврћи не само онај део добити који се приписује сталној пословној јединици, већ и сву осталу добит коју, из неких других извора, иностранна централа оствари у земљи у којој има своју сталну јединицу (нпр. добит реализована од продаје робе исте врсте, али изван оквира сталне пословне јединице). Применом принципа “снаге привлачења” биле би поништене снижене стопе пореза по одбитку на дивиденде, камате и ауторске накнаде пошто би, чим иностраном предузеће има сталну пословну јединицу у другој земљи, и приходи од инвестиција и приходи од права интелектуалне својине који су реализовани независно од пословања сталне пословне јединице били укључени у пореску основицу која важи за сталну јединицу. Овај принцип би могао значајно да дестимулише инвеститоре приликом одлучивања о томе да ли ће образовати сталну пословну јединицу у другој држави или не. Уз то, пословна сигурност би била нарушена јер би, упркос исказаној добити, постојала неизвесност у погледу висине коначног пореског оптерећења пред којим ће се стална пословна јединица наћи.

Због тога, добит која се приписује сталној пословној јединици представља ону добит коју би стална пословна јединица остварила да је као посебно предузеће пословала потпуно независно са централом, под условима и ценама који важе на слободном тржишту. Законодавац је остао, међутим, недоречен када су у питању трансакције које се обављају између различитих сталних пословних јединица једног истог предузећа, као и трансакције између сталне пословне јединице и правних и физичких лица, која су повезана са њеном централом. Мишљења смо да би, у циљу сужавања простора за пореску евазију (тј. сељења добити путем трансферних цена у земљу резидентства централе), у законски текст требало уградити принцип “ван дохвата руке” и у наведеним ситуацијама, а не само код трансакција између сталне пословне јединице и њене нерезидентне централе.

Након што се трансакције између сталне пословне јединице и централе преведу на принцип “ван дохвата руке”, остаје и даље проблем како да се одреди онај

18. Вид., у том смислу: Hubert M. M. Bierlaagh, *Permanent Establishments, the Separate Enterprise Fiction: Is It a Fact?*, "Intertax", бр. 3/1992, стр. 156.

део добити који се приписује сталној пословној јединици. Тај проблем произлази из околности да је једино предузеће у целини носилац права и обавеза, док су пого-ни, фабрике, радионице и други слични организациони облици само зависни дело-ви тога предузећа, који учествују у реализацији добити, али не могу самостално да је остварују.¹⁹⁾ Одређивање нето добити сталне пословне јединице због тога пред-ставља основ пореске обавезе нерезидентних предузећа.²⁰⁾ У ситуацији када се др-жава определи за одвојено (посебно) опорезивање нето прихода које је стална по-словна јединица реализовала обављањем своје пословне активности, могуће је применити директну или индиректну методу.²¹⁾

У међународном пореском праву преовлађује тенденција о примени директне методе, када се полази од фикције да је стална пословна јединица независно прав-но лице, које послује са централом по принципу "ван дохвата руке". Такав приступ следе и Србија и Црна Гора. Добит сталне пословне јединице је одређена у посеб-ном рачуноводственом извештају, који она води одвојено од централе за све тран-сакције и активности које обавља. У овој засебној евиденцији се обухватају сви по-даци о приходима и расходима, као и други подаци који су од значаја за утврђи-вање добити коју стална пословна јединица остварује пословањем на територији земље извора.²²⁾ То, другим речима, значи да се приликом одређивања добити сталне пословне јединице узимају у обзир сви они расходи који су допуштени у по-реском билансу који саставља правно лице, а који су настали у вези са сталном по-словном јединицом. Међутим, одредбом члана 20. став 1. ЗПДП прописано је да се у пореском билансу сталне пословне јединице не признају као расход камате и припадајући трошкови, које она исплаћује нерезидентној централли по основу зај-ма који јој је централа одобрила. Осим тога, статус одбитне ставке нема ни накна-да по основу ауторских права и права индустријске својине, коју стална пословна јединица исплаћује нерезидентном предузећу (нпр. за права патента која јој је цен-трала уступила). Један од основних разлога због којег се камате и ауторске накна-де не признају сталној пословној јединици као трошак у њеним трансакцијама са иностраном централом је бојазан да би се на тај начин пореска основица могла значајно да смањи, а често без реалног основа.²³⁾ У црногорском ЗПДП је предви-ђено да на терет расхода не могу да се признају административни трошкови које је стална пословна јединица платила нерезидентној централли.²⁴⁾

19. Вид.: Дејан Поповић, "Наука о порезима и пореско право", COLPI, Будимпешта и Савре-мена администрација, Београд, 1997, стр. 665.

20. Вид.: *Determination of Profits of Permanent Establishments*, "Intertax", бр. 12/1988, стр. 429.

21. Упоред.: Helmut Becker, *The Determination of Income of a Permanent Establishment of Branch*, "Intertax", бр. 1/1989, стр. 12-14; Max Beat Ludwig, *The Taxation of Enterprises with Permanent Establishments Abroad (General Report)*, Vol. LVIIIa, "Studies on International Fiscal Law", IFA, Lausanne 1973, стр. 67-70.

22. Вид.: члан 5. ЗПДП.

23. Вид., нпр.: Helmut Becker, *op. cit.*, стр. 13.

24. Вид.: члан 11. тач. 5) црногорског ЗПДП.

Насупрот томе, индиректна метода подразумева, најпре, утврђивање светског (укупног) дохотка предузећа као целине, да би се тек касније применом различитих формула (нпр. упоређивањем укупног прихода сталне пословне јединице са укупним приходом целе корпорације; упоређивањем њихових платних фондова; упоређивањем величине ангажованих средстава) одредио део добити који може да се алоцира на сталну пословну јединицу.²⁵⁾ Стална пословна јединица и централа се, према овој методи, сматрају јединственом целином, па се због тога њихови финансијски извештаји консолидују. Пошто допушта расподелу укупне добити у складу са економском функцијом коју имају инострана централа и стална пословна јединица, употреба индиректне методе је адекватна само у оним случајевима када су активности свих делова предузећа, тј. и централе и сталне пословне јединице хомогене природе. Њена основна предност се огледа у могућности да због консолидације пореског биланса целе корпорације (и централе и сталне пословне јединице) дође до преношења евентуалног пословног губитка који је имала стална пословна јединица на рачун добити коју је остварила инострана централа. Али, уочавају се и одређене тешкоће у вези са применом индиректне методе (нпр. арбитрарност критеријума за одређивање дела добити који се приписује сталној пословној јединици), па се зато ова метода релативно ретко примењује у пракси. Швајцарска је једина земља која индиректну методу примењује као главну методу за обрачун опорезиве добити сталне пословне јединице, док у Немачкој, Аустрији, Луксембургу, Холандији и у одређеним случајевима (нпр. у недостатку уредног књиговодства) у Француској ова метода има само допунску улогу.²⁶⁾

5. Стална пословна јединица у уговорима о избегавању двоструког опорезивања између Југославије и других земаља

Иако прихваћен у највећем броју билатералних конвенција о избегавању двоструког опорезивања, концепт сталне пословне јединице ипак не чини саставни део међународног обичајног пореског права. То, заправо, значи да је за примену овог концепта неопходно да он буде посебно уређен пореским уговором. У зависности од фискалног интереса одређене државе, стална пословна јединица се на различите начине одређује.

На одређивање сталне пословне јединице предузећа које је резидент земље са којом СР Југославија има закључен уговор о избегавању двоструког опорезивања дохотка и имовине (у даљем тексту: порески уговор) примењују се одредбе тог уговора, које су највећим делом формулисане према моделу-конвенцији ОЕСД.

25. Вид.: *Determination of Profits of Permanent Establishments*, стр. 427.

26. Вид.: *ibid.*, стр. 428.

У пореским уговорима које су СФР Југославија²⁷⁾, односно СР Југославија закључиле међу организационим облицима који образују сталну пословну јединицу помињу се посебно: седиште управе, филијала, пословница, фабрика, радионица, рудник, извор нафте или гаса, каменолом и друго место искоришћавања природних богатстава. Уз то, у неким пореским уговорима појам сталне пословне јединице је проширен и на канцеларију²⁸⁾ (уговор са Француском), фарму, пољопривредно добро и плантажу (уговори са Египтом и Малезијом), складиште или други простор који служи као продајно место (уговор са Украјином), инсталације и опрему која се користи за обављање истраживања природних богатстава, ако те активности трају дуже од 12 месеци (Украјина), а под местом искоришћавања природних богатстава подразумева се и искоришћавање дрвне грађе и других производа шумарства (уговор са Зимбабвеом²⁹⁾ и Малезијом).

Када је реч о градилишту, грађевинским, инсталационим и монтажним радовима, у већини пореских уговора које Југославија има закључене са другим државама уговорено је да они чине сталну пословну јединицу ако трају дуже од 12 месеци. Изузетак су, међутим, уговори са Мађарском³⁰⁾, Румунијом и Македонијом (24 месеца), Русијом, Пољском и Корејом (18 месеци), Египтом и Ганом³¹⁾ (9 месеци), Шри Ланком (275 дана) и Малезијом и Гвинејом³²⁾ (6 месеци). Појам градилишта у великом броју пореских уговора обухвата и надзорне делатности и пружање услуга у вези са извођењем грађевинских, инсталационих и монтажних радова (нпр. консултативне услуге), које нерезидентно предузеће обавља преко својих радника или других лица која ангажује за те потребе (нпр. уговор са Шри Ланком, Зимбабвеом, Кином, Норвешком, Малезијом и Ганом³³⁾).

Листа активности које искључују постојање сталне пословне јединице, чак и у ситуацијама када се оне обављају преко сталног места пословања је, преузимајући решења из модела-конвенције ОЕСД, у највећем броју пореских уговора готово идентична. Она се већим делом подудара са решењима из националног законодавства, о чему је напред било више речи (коришћење објеката и опреме искључиво у сврху ускладиштења, излагања или испоруке добара или робе која припада преду-

27. У већини случајева постоји сагласност земаља-уговорница да уговори који су закључени са бившом СФР Југославијом имају важност док се не закључе нови уговори са СР Југославијом.
28. Канцеларија је, међу организационим облицима, поменута и у црногорском ЗПДП.
29. Уговор са Зимбабвеом је потписан 19. октобра 1996. године, али још није ступио на снагу.
30. У новом уговору са Мађарском који је закључен 20. јуна 2001. године, али који још није ступио на снагу, рок је 12 месеци.
31. Уговор са Ганом је потписан 25. априла 2000. године, али још није ступио на снагу.
32. Уговор са Гвинејом је потписан 22. октобра 1996. године, али још није ступио на снагу.
33. У уговору са Ганом предвиђено је да сталну пословну јединицу чини вршење надзорних делатности у вези са извођењем грађевинских, монтажних и инсталационих радова, ако такви радови и делатности трају дуже од 9 месеци. С друге стране, вршење надзорних делатности које нису повезане са градилиштем, грађевинским, монтажним или инсталационим радовима не представљају сталну пословну јединицу, осим ако делатности трају дуже од 6 месеци.

зећу; одржавање залихе добара или робе која припада предузећу искључиво у сврху ускладиштења, излагања или испоруке; одржавање залихе добара или робе која припада предузећу искључиво са сврхом да је преради друго предузеће; одржавање сталног места пословања искључиво у сврху куповине добара или робе, или прибављања обавештења за предузеће; одржавање сталног места пословања искључиво у сврху рекламирања, пружања обавештења, обављања научноистраживачког рада или сличних делатности које имају припремни или помоћни карактер за предузеће).

Ова листа је у неким пореским уговорима проширена и на продају добара или роба које припадају предузећу које их је излагало на повременим сајмовима или изложбама, после затварања ових сајмова или изложби (нпр. уговор са Румунијом)³⁴, као и на повремену испоруку добара и робе која припада предузећу којом се не остварује добит (уговор са Египтом).

У највећем броју пореских уговора сталном пословном јединицом се сматра и лице, осим заступника са самосталним статусом, које користећи овлашћење да у име предузећа закључује уговоре врши за њега одређене делатности на територији СР Југославије (под условом да се не ради о делатностима које, по својој природи, искључују постојање сталне пословне јединице). У уговорима са Малезијом и Шри Ланком допуштено је да лице (осим заступника са самосталним статусом) образује сталну пословну јединицу чак и онда када нема овлашћење да закључује пословне уговоре, али у Југославији одржава залихе добара или робе који припадају предузећу, из којих редовно извршава наруџбине за предузеће.

У свим уговорима које је Југославија закључила са другим државама у циљу избегавања двоструког опорезивања дохотка и имовине прихваћен је принцип да добит нерезидентног предузећа може да се опорезује у Југославији уколико оно на њеној територији обавља пословање преко сталне пословне јединице, али само до износа који се приписује пословној јединици. При томе се полази од примене принципа "ван дохвата руке". У начелу, стална пословна јединица би требало да води засебне пословне књиге и саставља одвојени порески биланс, из којих се може добити податак о величини добити која јој се може приписати. Али, у ситуацији када пословне књиге и биланси нису у стању да пруже одговарајућу основу за одређивање добити сталне пословне јединице, добит се тада утврђује на основу расподеле укупног дохотка предузећа на његове посебне делове. Надлежни порески органи Југославије и друге земље-уговорнице се договарају о томе који метод ће да се примени код расподеле укупног дохотка нерезидентног предузећа.

У погледу одређивања опорезиве добити сталне пословне јединице, специфично решење нуди порески уговор са Ганом.³⁵ Наиме, као одбици се признају трошкови који су оправдано учињени за потребе пословања сталне пословне јединице (трошкови управљања, општи административни трошкови и др.), било у држави у којој се налази стална пословна јединица или у другој земљи. Међутим, та-

34. Вид.: члан 5. став 4. тачка 4. уговора са Румунијом.

35. Вид.: члан 7. став 3. уговора са Ганом.

кав одбитак се не признаје у погледу средстава које стална пословна јединица плаћа главној дирекцији предузећа или неком његовом огранку, у виду ауторских накнада или накнада за коришћење патената, односно у облику провизије за обављање посебних услуга или руковођење, или (осим у случају банкарског предузећа) у облику камата на новац дат у зајам сталној пословној јединици. Осим тога, при одређивању добити сталне пословне јединице не узимају се у обзир ни суме које стална пословна јединица дугује главној дирекцији предузећа или неком његовом огранку, у виду ауторских накнада, новчаних надокнада и других сличних плаћања као накнаду за коришћење патената, или у облику провизије за обављање посебних услуга или руковођења, или (осим у случају банкарског предузећа) у облику камате на новац дат у зајам главној дирекцији предузећа или било ком њеном огранку.

У уговору са Гвинејом предвиђено је да ће у ситуацији када је предузеће имало трошкове управљања и опште административне трошкове ван Југославије, сталној пословној јединици да се припише сразмеран део трошкова који одговара њеном учешћу у укупном неопорезованом обиму пословања предузећа. Распodelу трошкова врши нерезидентно предузеће, које о томе у прописаном року треба да обавести надлежни порески орган у Југославији на чијој територији се налази његова стална пословна јединица.

6. Закључна разматрања

Одлука о улагању капитала, па тако и о оснивању сталне пословне јединице у другој држави зависи од бројних околности, међу којима су нарочито: релативно пореско оптерећење у одређеној земљи, врсте пореских облика који погађају обвезника, постојање или непостојање уговора о избегавању двоструког опорезивања, али и правна и политичка стабилност, уређеност банкарског система, адекватна инфраструктура, итд. Пореска привилегија коју може да пружи уговор о избегавању двоструког опорезивања може, у том погледу, да има посебан значај за стране инвеститоре, поготово са становишта заштите њихових фискалних интереса.