

др **Брайислав СТАНКОВИЋ**  
доцент Државног универзитета у Новом Пазару

др **Драјан ДЕМИРОВИЋ**  
виши порески саветник, Deloitte д.о.о., Београд

## ПРЕДСТАВНИШТВО И ОГРАНАК СТРАНОГ ПРАВНОГ ЛИЦА – СТАТУС И ПОРЕСКОПРАВНИ ТРЕТМАН

### Резиме

*Ауџори се баве представништвима и оџранима страних правних лица као зависним облицима оџанизовања џословања. Са џорескојравне џачке џедишта, констатује се да активностии представништва никада не мођу џроузроковаџи насџанак џореске обавезе и да, у складу са џим, представништво једино може имаџи џорески значај као џуномоћник нерезиденџноџ оснивача или некоџ друџоџ лица. С друџе странине, ауџори закључују да овакав џреџман представништва није у складу са објекџивним значајем активностии које представништво обавља. Наиме, без обзира на џо шџо су активностии представништва џо свом карактеру џриџремне и џомоћне оне имају своју стварну економску вредностии која се може новчано изразитии. Оваква ситуација резулџаџи је џриџиска држава извозница кайџшала да се кориџћењем конџеџџа стџалне џословне јединице оџраничи џраво држава увозница кайџшала на оџорезивање добџџи џо основу обављања делатностии. Такође, указује се на џостџојање недоследностии и џроџуста у срџским џроџисима којима се уређује џорески џреџман представништва и оџранака страних лица. Коначно, извршена је и уџоредна анализа на основу које ауџори указују на џоџребу усклађивања срџских џореских џроџиса са међународним искуствима.*

**Кључне речи:** *йредстйавнишиїво, оїранак, стйална йословна јединица, йорез на добий, йорез на догайу вредностй, йорески уївор.*

## I Појам и порескоправни субјективитет представништва

### 1. Појам

Представништво је несамосталан организациони део нерезидентног лица преко кога нерезидентно лице обавља претходне, помоћне и припремне радње.<sup>1</sup> Под претходним, помоћним и припремним радњама подразумевају се: (1) коришћење објеката и опреме искључиво у сврхе ускладиштења, излагања или испоруке добара или робе која припада привредном друштву; (2) одржавање залиха добара или робе која припада привредном друштву искључиво у сврху ускладиштења, излагања или испоруке; (3) одржавање залиха добара или робе која припада привредном друштву искључиво са сврхом да је друго привредно друштво преради; (4) одржавање сталног места пословања искључиво у сврху рекламирања, пружања обавештења, обављања научно-истраживачког рада или сличних делатности које имају припремни или помоћни карактер за привредно друштво; и (5) одржавање сталног места пословања искључиво у сврху обављања послова наведених од (1) до (4) у било којој комбинацији, под условом да је укупна делатност сталног места пословања која настаје из ове комбинације припремног или помоћног карактера. Представништво може закључивати уговоре само у циљу организовања рада и одржавања сáмог представништва.

Изузетно, наведена правила нису обавезујућа за представништва страних авио-компанија с обзиром на то да она могу продавати авионске карте. У складу са наведеним, представништва страних авио-компанија третирају се као сталне пословне јединице.<sup>2</sup> Међутим, требало би имати у виду да се пореским уговорима право на опорезивање добити од коришћења бродова у међународном поморском саобраћају, ваздухоплова у међународном ваздушном саобраћају, односно речних бродова на унутрашњим пловним путевима искључиво додељује држави уговор-

1 Закон о спољнотрговинском пословању (*Службени гласник РС*, бр. 36/2009), дефинише да је представништво издвојен, правно зависан организациони део оснивача, који обавља претходне и припремне радње у вези са закључењем уговора и који не може да закључује уговоре, осим за сопствене потребе.

2 Дејан Поповић, Светислав Костић, *Уговори Србије о избегавању двострукој ойорезивања – Правни оквир и шумачење*, Београд 2009, стр. 78.

ници у којој се налази седиште стварне управе предузећа, тј. земљи резидентства привредног друштва које обавља овакав саобраћај.<sup>3</sup> Сходно томе, у случају постојања пореског уговора, право на опорезивање добити представништва стране авио-компаније припадало би искључиво држави резидентства стране авио-компаније.

Упоредноправно посматрано, постоји широка сагласност око обима делатности које представљају припремне и помоћне делатности. Међутим, поставља се питање у којој мери се могу комбиновати радње које свака за себе имају карактер припремних и помоћних послова, а да таква комбинација радњи, као целина, задржи карактер помоћних и припремних послова. Примера ради, комбинација послова куповине, складиштења и испоруке добара, не би могла задржати карактер припремних и помоћних послова само због тога што је закључивање купопродајних уговора формално одвојено од обављања наведених послова.<sup>4</sup>

Сматрамо да је дефинисање одређених радњи као припремних и помоћних послова ствар конвенције, односно споразума између држава извозница и држава увозница капитала у вези с ограничавањем концепта сталне пословне јединице. Наиме, у суштини, свака радња „припремног и помоћног карактера“ појединачно има своју економску вредност која утиче на стицање укупне добити привредног друштва. Економска вредност припремних и помоћних радњи може се независно изразити. С тим у вези, требало би имати у виду да припремне и помоћне радње стичу карактер радњи којима се непосредно остварује добит када се обављају на тржишту. Да закључимо, концепт припремних и помоћних послова није заснован на непостојању њихове независне економске вредности, него на споразуму држава извозница и држава увозница капитала којим се олакшава међународно пословање, тако што се ограничава опорезивање добити по основу обављања делатности у државама увозницама капитала.

## 2. Порескоправни субјективитет

По основу обављања активности представништва које је организовано у иностранству, нерезидентно правно лице не подвргава се опорезивању добити. Наведено је резултат тога што се сматра да пред-

3 Дејан Поповић, Гордана Илић-Попов, „Одређивање извора у пореском праву“, *Анали Правног факултета у Београду*, бр. 2/2008, стр. 112.

4 Klaus Vogel, *Klaus Vogel on Double Tax Conventions – A Commentary to the OECD, UN and US Model Conventions for the Avoidance of Double Taxation of Income and Capital With Particular Reference to German Treaty Practice*, 3rd edition, London, 1997, стр. 322–323.

ставништво представља место трошка за нерезидентно правно лице. Сходно томе, опорезива добит нерезидентног правног лица умањује се за износ расхода насталих у вези са обављањем активности представништва организованог у иностранству.<sup>5</sup>

У складу са преовлађујућим стандардима према којима се не бави пословањем у циљу стицања добити, представништво не може вршити опорезиве испоруке у смислу прописа којима се уређује порез на додату вредност, односно не може бити обвезник пореза на додату вредност. С друге стране, за добра и услуге испоручене у јурисдикцији у којој је основано, страни обвезник – оснивач представништва може тражити периодичну рефакцију плаћеног пореза на додату вредност под условом узајамности. Наиме, чланом 53. ЗПДВ предвиђено је да право на рефакцију пореза на додату вредност има *страни обвезник који излаже на сајмовима* у Србији: (1) ако у Србији не врши промет добара и услуга; и (2) уколико је платио рачун. Међутим, у пракси се наведена одредба шире тумачи тако да се право на рефакцију пореза на додату вредност признаје страном обвезнику који на територији Републике Србије не обавља промет добара и услуга већ само услуге ослобођене пореза, укључујући и *право на рефакцију пореза на додату вредност по основу набавке добара и услуга за потребе представништва, по основу које би домаћи обвезник могао да оствари право на одбитак прихода од пореза.*<sup>6</sup> У Србији захтев за рефакцију пореза на додату вредност страни обвезник подноси једном годишње, а најкасније до 30. јуна текуће године за добра и услуге набављене у Републици у претходној календарској години.<sup>7</sup>

У циљу сагледавања целине порескоправног статуса представништва страног правног лица, сматрамо да је неопходно размотрити и одредбу<sup>8</sup> која предвиђа да је *порески обвезник-нерезидент који нема сталну пословну јединицу на територији Србије, односно који остварује приходе или стииче имовину на територији Србије ван пословања своје сталне пословне јединице*, дужан да у року од 10 дана од дана почетка остваривања прихода, односно стицања имовине подложне опорезивању на територији Србије, обавести Пореску управу у седишту о лицу које је његов порески пуномоћник. Према томе, може се закључити да, као и

5 Наравно, наведено у овом одељку не односи се на представништва страних авио-компанија.

6 Мишљење Министарства финансија бр. 413-00-2691/2005-04 од 29.11.2005. године.

7 Правилника о поступку остваривања права на повраћај ПДВ и о начину и поступку рефакције ПДВ, (Службени гласник РС, бр. 107/04 и 65/05) чл 4. ст. 2.

8 Закон о пореском поступку и пореској администрацији (Службени гласник РС, бр. 80/2002, 84/2002, 23/2003, 70/2003, 55/2004, 61/2005, 85/2005, 62/2006, 63/2006, 61/2007, 20/2009 и 72/2009, даље у фуснотама: ЗПППА) чл. 14 ст. 2.

у случају пореза на добит и пореза на додату вредност, представништво страног правног лица не може имати статус пореског обвезника у Србији ни по основу стицања имовине неопходне за обављање активности због којих је основано. С друге стране, поставља се питање да ли представништво страног правног лица може бити порески пуномоћник нерезидентног обвезника. Наиме, према члану 14 став 1 ЗПППА порески пуномоћник је *лице* које у границама добијеног пуномоћја у име и за рачун пореског обвезника извршава послове у вези са пореским обавезама обвезника. Министарство финансија је прецизирало да порески пуномоћник може бити и физичко и правно лице.<sup>9</sup> С друге стране, представништво нема својство лица, ни правног ни физичког, него представља несамосталан организациони део страног правног лица. У пракси, порески органи прећутно дозвољавају да представништва страног правног лица буду порески пуномоћници.<sup>10</sup> Сматрамо да је оваква пракса у складу са основном сврхом организовања представништва страних правних лица, односно да представништва у оквиру обављања претходних, припремних и помоћних радњи могу обављати и активности пореског пуномоћника оснивача.

## II Огранак као облик сталне пословне јединице нерезидентног привредног друштва

### 1. Појам огранка и сталне пословне јединице

У Србији појам огранка одређен је законом којим се уређују привредна друштва<sup>11</sup> као организациони део привредног друштва који нема својство правног лица, с тим да има место пословања и заступнике, а послове обавља у име и за рачун привредног друштва. Такође, ова дефиниција се даље прецизира Законом о спољнотрговинском пословању, чл. 4 ст. 1 којим се прецизира да огранак обавља послове из делатности за коју је оснивач регистрован и да као такав не може имати ширу пословну способност од оснивача. Поред наведеног, Закон о привредним друштвима, чл. 3 ст. 1 прецизира да огранке могу имати и домаћа и страна привредна друштва. С друге стране, порескоправно посматрано, огранак представља облик сталне пословне јединице нерезидентног привредног друштва. У наставку излагања обрадићемо порескоправни појам и третман сталне пословне јединице, с тим да ћемо посебно указати на специфичности појединих решења која се односе

9 Мишљење Министарства финансија бр. 413-00-02384/2005-04 од 3.11.2005. године.

10 Мишљење Министарства финансија бр. 413-00-086/2006-04 од 12.5.2005. године.

11 Закон о привредним друштвима (*Службени гласник РС*, бр. 125/2004, даље у фуснотама: ЗПД) чл. 3 ст. 2.

искључиво на огранке привредних друштава као посебан облик сталне пословне јединице.

Појам сталне пословне јединице, за потребе опорезивања добити, утврђује се домаћим порескоправним прописима или уговорима о избегавању двоструког опорезивања.<sup>12</sup> Сматра се да предузеће послује преко сталне пословне јединице у држави у којој није резидент, када у тој држави има:

- стално место пословања, а нарочито: (1) седиште управе; (2) огранак; (3) пословницу; (4) фабрику; (5) радионицу; или (6) рудник, извор нафте или гаса, каменолом или друго место искоришћавања природних богатстава; или
- градилиште, као и када обавља грађевинске или монтажне радове који трају дуже од прописаног времена<sup>13</sup>; или
- сталног заступника који у име нерезидентног предузећа редовно закључује уговоре.

Такође, домаћим правом детаљно се прецизира за које активности се не сматра да представљају сталну пословну јединицу, односно дефинишу се припремне и помоћне активности.

Сматрамо да је дефинисање активности које се подвргавају пореском третману сталне пословне јединице у ЗПДПЛ задовољавајуће и да је усклађено са међународним стандардима. Међутим, у погледу дефинисања нерезидентних лица која могу имати сталну пословну јединицу у Републици постоје одређене недоумице. Модел конвенције не дефинишу термин „предузеће“ који користе у члану 5 и ближе одређивање овог појма оставља се домаћем праву држава уговорница.<sup>14</sup>

12 У српском пореском праву стална пословна јединица дефинисана је Законом о порезу на добит правних лица (*Службени гласник*, бр. 25/2001, 80/2002, 43/2003, 84/2004 и 18/2010), чл. 4. У Модел конвенцији УН између развијених земаља и земаља у развоју, 2001 (*United Nations Model Double Taxation Convention Between Developed and Developing Countries*, даље: УН МК) и Модел пореској конвенцији о доходу и имовини, 2008 (*Model Tax Convention on Income and on Capital*, даље ОЕЦД МК) појам сталне пословне јединице дефинише се у чл. 5.

13 Према Закону о порезу на добит правних лица (*Службени гласник РС*, бр. 25/2001, 80/2002, 43/2003, 84/2004, 18/2010, даље у фуснотама: ЗПДПЛ) чл. 4 ст. 2 прописан је период од 6 месеци, што је усклађено са УН МК. ОЕЦД МК прописује рок од 12 месеци.

14 У теорији се сматра да се под „предузећем“ подразумевају лица која сnose предузетнички ризик, као и лица која доносе суштинске одлуке, односно постављају и дају смернице за рад управе. Суштински проблем у одређивању термина „предузеће“ је то што се уговори о избегавању двоструког опорезивања не односе на фискално транспарентна привредна друштва. К. Vogel: *нав. дело*, стр. 184–185.

За разлику од дефиниција из Модел конвенција, ЗПДПЛ не користи термин „предузеће“, него термин „нерезидентни обвезник“. Нерезидентни обвезник је: „...*правно лице* које је основано и има седиште стварне управе и контроле ван Републике“.<sup>15</sup> Закон о порезу на доходак грађана не утврђује када нерезидентно физичко лице има сталну пословну јединицу у Републици.<sup>16</sup> Сматрамо да овакво решење није задовољавајуће и да би, у циљу усаглашавања са међународним стандардима, требало: (1) термин нерезидентни обвезник дефинисати тако да обухвата нерезидентна привредна друштва чија се добит подвргава посебном опорезивању у државама у којима су та привредна друштва резиденти, односно фискално нетранспарентна привредна друштва; (2) третман предузетника који непосредно послују у Републици ускладити са третманом фискално нетранспарентних привредних друштава; и (3) власнике нерезидентних фискално транспарентних привредних друштава подврћи третману предвиђеном за предузетнике.<sup>17</sup> У сваком случају, сматрамо да би термин „правно лице“ у дефиницији нерезидентног обвезника требало заменити термином „привредно друштво“ и на тај начин отклонити недоумице у погледу тога да ли се својство правног лица одређује према домаћем или страном праву.<sup>18</sup>

## 2. Порескоправни третман сталне пословне јединице

ЗПППА, чл. 25 ст. 3 у погледу дефинисања појма сталне пословне јединице упућује на закон којим се уређује опорезивање добити правних лица, а у ст. 4 истог члана прецизира да се на сталне пословне јединице примењују одредбе ЗПППА које се примењују на правна лица. Када се има у виду да су сталне пословне јединице, у складу са ЗПППА, чл. 25 ст. 2 т. 5, дужне да имају ПИБ (порески идентификациони број) очигледно је да је интенција српског законодавца да се сталне послов-

15 ЗПДПЛ чл. 3 ст. 2.

16 Наиме, у делу Закон о порезу на доходак грађана (*Службени гласник РС*, бр. 24/2001, 80/2002, 135/2004, 62/2006, 31/2009, 44/2009, 18/2010, даље у фуснотама: ЗПДГ) којим се уређује опорезивање прихода од самосталне делатности не уређује се посебно опорезивање нерезидентних предузетника. Према томе, на стране предузетнике би требало применити члан 8 ЗПДГ којим је утврђено да је нерезидентно физичко лице обвезник пореза на доходак грађана за доходак остварен на територији Републике.

17 Наравно, иако такво решење не би било у потпуности доследно, могуће је, у циљу поједностављивања поступка наплате пореза на добит, подврћи јединственом третману све сталне пословне јединице нерезидентних привредних друштава.

18 Упоредноправно посматрано, компанијскоправни статус не мора бити одлучујући за порескоправни статус привредног друштва. Дејан Поповић, *Наука о њорезима и њореско њправо*, Београд, 1997, стр. 517–524.

не јединице, у порескоправном смислу, третирају као посебна правна лица.<sup>19</sup> Вероватно је наведени принцип у највећој мери испоштован у погледу пореза на додату вредност где, практично, не постоје разлике између порескоправног резидентних обвезника и сталних пословних јединица нерезидената.

Највише специфичности у односу на резидентне обвезнике постоји у погледу опорезивања добити коју нерезидент оствари пословањем преко сталне пословне јединице. За опорезивање добити сталне пословне јединице у држави у којој се налази стална пословна јединица најзначајнији су: а) начин утврђивања висине опорезиве добити; б) избегавање двостуког опорезивања прихода сталне пословне јединице који потичу из иностранства; и в) постојање посебног пореза на добит огранка.

#### *а) Утврђивање опорезиве добити сталне пословне јединице*

Сталне пословне јединице нерезидентних привредних друштава и резидентна привредна друштва не налазе се у истом положају због тога што: (1) сталне пословне јединице представљају део нерезидентног привредног друштва, односно нису самостална привредна друштва; и (2) сталне пословне јединице нису резидент државе у којој се налазе. Наведене разлике намећу потребу успостављања посебних правила за: (1) алокацију добити на сталну пословну јединицу као део нерезидентног привредног друштва; и (2) опорезивање добити која је алоцирана на сталну пословну јединицу.

#### 1) Алокација добити сталне пословне јединице

Начелно, модел конвенције захтевају да се добит централе и сталне пословне јединице утврђује као да се ради о два посебна независна предузећа.<sup>20</sup> Међутим, у остатку члана 7 модел конвенција даје се значајна слобода државама уговорницама у прописивању начина утврђивања опорезиве добити сталне пословне јединице.<sup>21</sup> Према томе, начин одређивања висине добити сталне пословне јединице, у највећој мери, зависи од правила домаћег права јурисдикције у којој се стална пословна јединица налази. За алокацију добити на сталну пословну јединицу користе се два основна метода: (1) директан; и (2) индиректан.

19 Најзначајнији изузетак од овог правила представља третман пословних односа који настају између сталне пословне јединице и њене нерезидентне централе.

20 ОЕЦД МК чл. 7 ст 2 и УН МК чл. 7 ст 2.

21 Као што се и могло очекивати већу слободу домаћем праву оставља УН МК у односу на ОЕЦД МК.



(1) *Директнан метод утврђивања добити сталне пословне јединице.*

Овај метод заснива се на фикцији да правно зависна стална пословна јединица (енг. *legally dependent permanent establishment*) представља пословно независно предузеће (енг. *commercially independent enterprise*). Применом наведене фикције, на централу и сталну пословну јединицу приходи и расходи алоцирају се зависно од тога да ли су стечени пословањем централе или сталне пословне јединице. Упоредноправно посматрано, у односу на централу стална пословна јединица може се сматрати: (1) потпуно независним предузећем; и (2) ограничено независним предузећем. Када се сматра потпуно независним предузећем, стална пословна јединица утврђује своју добит по основу вођења посебног рачуноводства, а пословање са централом уподобљује се пословању са трећим лицем, односно сви послови са централом се исказују у складу са „принципом ван дохвата руке“. Међутим, овакав начин утврђивања добити сталне пословне јединице може довести до опорезивања добити коју привредно друштво, као целина, није стекло или до умањења добити сталне пословне јединице по основу трошкова који немају економско оправдање када настају у оквиру једног привредног друштва. Због наведених недостатака ова варијанта директног метода за утврђивање добити сталне пословне јединице нерезидентног привредног друштва веома ретко се примењује.<sup>22</sup>

Имајући у виду наведене разлоге, највећи број пореских јурисдикција прихвата фикцију ограничено независног предузећа и, сходно томе, примењује варијанту директног метода за утврђивање опорезиве добити сталне пословне јединице, која се назива ограничени директни метод (енг. *limited direct method*).<sup>23</sup> Специфичност ове варијанте директног метода је да се прописују разна ограничења за одбијање одређених врста расхода које стална пословна јединица има по основу пословања са централом, као и условљавање одбитка доказивањем економске користи коју по основу учињеног расхода остварује стална пословна јединица. Наравно, расходи чије ограничење

22 На пример, овај метод користи се у Аустралији за потребе опорезивања добити оранака страних банака. Hugh Ault, Brian Arnold, *Comparative Income Taxation: A Structural Analysis*, Kluwer Law International 2004, стр. 401–403.

23 За упоредни приказ примене овог метода у САД, Канади, Јапану, Шведској, УК, Немачкој, Холандији и Аустралији, Н. Ault, *нав. дело*, стр. 401–403. Такође, као што ћемо у наставку објаснити, и у Србији се примењује овај метод.

није предвиђено исказују се у складу са принципом „ван дохвата руке“. Међутим, одбијање наведених расхода за потребе сталне пословне јединице често се може обезбедити тако што ће привредно друштво повезано са централом, уместо саме централе, за потребе сталне пословне јединице обезбеђивати одговарајуће услуге.<sup>24</sup> У погледу алокације средстава између централе и сталне пословне јединице примењују се исти принципи као и за алокацију добити. Средства се алоцирају сталној пословној јединици у мери у којој служе за пословање сталне пословне јединице. Према томе, средства се, за порескоправне сврхе, алоцирају у складу са њиховом употребом, без обзира на то где се физички налазе, односно како се воде за рачуноводствене сврхе. Правило о алокацији средстава у складу са употребом примењује се увек када је то могуће. Међутим, када није могућа примена наведеног правила, алокација средстава на сталну пословну јединицу може се извршити и на други погодан начин.<sup>25</sup>

- (2) *Индиректан метод утврђивања добити сталне пословне јединице*. Према овом методу, укупна добит централе, на основу прописаних критеријума, алоцира се на сталну пословну јединицу применом одговарајуће формуле. Критеријум за алокацију зависи од делатности којом се бави привредно друштво, односно предузетник.<sup>26</sup> Предност овог метода је у томе што се избегава опорезивање добити коју привредно друштво није стекло као целина. Међутим, индиректни метод може бити погодан као средство за алокацију само када централа и стална пословна јединица имају упоредиву унутрашњу структуру и функције. Додатно ограничење представља и то што се укупна добит централе мора претходно обрачунати према пореским правилима државе у којој се налази стална пословна јединица. Због наведених недостатака индиректан метод примењује се у мањој мери од директног метода и често има само допунску улогу у односу на директан метод.<sup>27</sup> Интересантно је да Швајцарска користи индиректан метод за утврђивање добити сталне пословне јединице коју резидентна привредна друштва

24 Allan Cinnamon, Richard Citron, *International Tax Planning for Inward Investment*, London, 2003, стр. 83.

25 За немачко право, Robert Amman (editor), *German Tax Guide*, Neuwied, Krißtel, The Hague, 2001, стр. 270–274.

26 R. Amman, *нав. дело*, стр. 269.

27 Д. Поповић, *нав. дело*, стр. 666.

имају у иностранству, а у обрнутом случају, швајцарске пореске власти примењују директан метод за утврђивање добити домаће сталне пословне јединице нерезидентног привредног друштва.<sup>28</sup>

У Србији се, како смо већ истакли, примењује ограничени директни метод. Наиме, домаће сталне пословне јединице: (1) морају исказивати своје послове са нерезидентном централом по принципу „ван дохвата руке“;<sup>29</sup> и (2) добит сталних пословних јединица не може се умањивати по основу камата и ауторских накнада које се исплаћују нерезидентној централи.<sup>30</sup>

## 2) Опорезивање добити алоциране сталној пословној јединици – дискриминација сталне пословне јединице

Осим правила којима се уређује алокација добити на сталну пословну јединицу, постоје и друга специфична правила која утичу на висину опорезиве добити, односно дугованог пореза на добит домаће сталне пословне јединице. Заправо, поставља се питање у којој мери држава у којој нерезидентна централа послује преко сталне пословне јединице има обавезу да порескоправни третман домаћих сталних пословних јединица нерезидентних привредних друштава уподоби порескоправном третману резидентних привредних друштава. По правилу, домаћим прописима не ограничава се право да се на различит начин опорезују сталне пословне јединице нерезидентних привредних друштава у односу на резидентна привредна друштва.

Међутим, држава може имати међународне обавезе да уједначи порескоправни третман нерезидентних привредних друштава која послују преко сталне пословне јединице и резидентних привредних друштава, од којих бисмо као најзначајније издвојили: (1) уговоре о избегавању двоструког опорезивања; и (2) чланство у ЕУ.<sup>31</sup> Модел конвенције уговора о избегавању двоструког опорезивања садрже одредбу којом се

28 Oberson Xavier, Howard Hull, *Switzerland in International Tax Law*, Amsterdam, 2006, стр. 103–111.

29 ЗПДПЛ, чл. 60 ст. 4.

30 ЗПДПЛ, чл. 20.

31 Кроз праксу Европског суда правде утврђено је да различит третман сталних пословних јединица нерезидентних привредних друштава у односу на резидентна привредна друштва представља повреду слободе оснивања (енг. *freedom of establishment*). Наиме, Европски суд правде одбацио је претпоставку да су резиденти и нерезиденти *ipso facto* у различитом положају и да се, у складу са тим, могу различито третирати. Luc Hinnekens, Philippe Hinnekens (editors), *Non-discrimination at the Crossroads of International Taxation*, Cahiers de Droit Fiscal International, Vol 93a, IFA 2008, стр. 61–62.

забрањује дискриминација сталних пословних јединица нерезидентних привредних друштава у односу на резидентна привредна друштва.<sup>32</sup> Наведеном одредбом се захтева да опорезивање сталне пословне јединице нерезидентног привредног друштва не може бити неповољније од опорезивања резидентног привредног друштва. У суштини, наведени захтев је задовољен и у случају када постоје разлике у пореском третману, уколико такве разлике не доводе до већег пореског терета за домаћу сталну пословну јединицу нерезидентног привредног друштва у поређењу са пореским теретом резидентног привредног друштва.<sup>33</sup> Међутим, требало би имати у виду да разлике у правном статусу сталне пословне јединице нерезидентног привредног друштва и резидентног привредног друштва проузрокују да се правила која се примењују на резидентна привредна друштва не могу увек применити на сталне пословне јединице нерезидентних привредних друштава. Размотрићемо нека од тих питања у светлу Коментара МК ОЕЦД:

- *Груино опорезивање*. Принцип недискриминације односе се само на опорезивање сопствених активности сталне пословне јединице нерезидентног привредног друштва. Према томе, не постоји обавеза да се сталној пословној јединици нерезидентног привредног друштва омогући коришћење погодности које се пружају резидентним привредним друштвима која су чланови групе привредних друштва у складу са дефинисаним принципима;
- *Опорезивање дивиденди њримљених од резидентних привредних друштава*. Не постоји јединствен став по питању пружања права на афилијациону привилегију, односно права на индиректни порески кредит сталној пословној јединици нерезидентних привредних друштава за дивиденде које су примиле од резидентних привредних друштава по основу поседовања њиховог капитала. Суштина спора је у томе која држава би требало да сноси трошак отклањања двоструког економског опорезивања типа III. С једне стране, имамо аргумент да би држава у којој стална пословна јединица обавља пословање требало да омогући отклањање двоструког опорезивања због тога што уколико држава резидентства централе: (1) примењује метод изузимања, двоструко опорезивање које је настало у држави извора неће бити отклоњено; и (2) примењује метод кредита, постоји велика вероватноћа да ће резидентна централа доћи у ситуацију да има вишак кредита за страни порез који

32 ОЕЦД МК чл. 24 ст. 3, УН МК чл. 24 ст. 4.

33 Д. Поповић, С. Костић, *нав. дело*, стр. 276–277.

неће моћи искористити. С друге стране, имамо аргумент против пружања погодности за исплаћене међукомпанијске дивиденде. Наиме, дивиденде које се исплаћују домаћим сталним пословним јединицама нерезидентних привредних друштава биће повољније опорезоване у односу на дивиденде које се исплаћују директно нерезидентним централама тих сталних пословних јединица, када се има у виду да се порез по одбитку не наплаћује приликом исплате дивиденди домаћим сталним пословним јединицама. У том смислу, у Коментару МК ОЕЦД предвиђена је и алтернативна могућност да се приликом исплате дивиденде домаћим сталним пословним јединицама наплаћује порез по одбитку као да је дивиденда исплаћена директно нерезидентној централи, уз обавезу државе извора да отклони двоструко економско опорезивање типа III на нивоу домаће сталне пословне јединице. Поред наведеног, Коментар МК ОЕЦД-а даје предлог да се приликом закључивања уговора обавезно утврди однос држава уговорница према овом питању.

У Србији се домаћим прописима предвиђају значајне разлике у порескоправном третману сталних пословних јединица нерезидентних привредних друштава у односу порескоправни третман резидентних привредних друштава. Ове разлике можемо поделити на оне које су за сталну пословну јединицу нерезидентног привредног друштва:

- *Повољне*. Подзаконским актом<sup>34</sup> утврђено је да се за потребе утврђивања опорезиве добити признају сви расходи, осим расхода који су чланом 20 ЗПДПЛ ускраћени сталним пословним јединицама нерезидентних привредних друштава. Такође, укупан износ расхода сталне пословне јединице који настају по основу пословања са повезаним лицима умањује се у висини негативне разлике између расхода исказаних по принципу „ван дохвата руке“ и износ расхода по трансферним ценама. Према томе, на сталне пословне јединице не односи се обавеза ограничавања осталих расхода коју ЗПДПЛ предвиђа за резидентне обвезнике;<sup>35</sup> и
- *Неповољне*. Одређена права резервисана су само за резидентне обвезнике: (1) пренос губитака; (2) коришћење пореских подстицаја; (3) директни и индиректни порески кредит за дивиденде примљене од нерезидентне филијале; и (4) пореска

34 Правилник о начину исказивања прихода и расхода ради утврђивања добити коју стална пословна јединица нерезидентног обвезника оствари на територији Републике Србије (Службени гласник РС, бр. 38/2001 и 19/2007).

35 ЗПДПЛ чл. 7–22в.

консолидација. Такође, стална пословна јединица нерезидентног обвезника не може остварити право на афилијациону привилегију по основу дивиденди примљених од привредног друштва које је резидент Србије.<sup>36</sup>

У наведеном контексту, практично, није могуће дати генералну оцену о постојању дискриминације сталне пословне јединице нерезидентног привредног друштва према српским пореским прописима. Наиме, поставља се питање да ли се о постојању дискриминације може судити по основу анализе појединачних одредби или на основу анализе целине одредби којима се уређује опорезивање добити. Практично, било би веома тешко дати суд о постојању дискриминације уколико би се прихватио други приступ.<sup>37</sup> Међутим, није спорно да се резидентни обвезници (који се опорезују на целокупан доходак) не налазе у истом положају као нерезидентни обвезници (који се опорезују само на добит и приходе остварене из извора у Републици Србији) и да имајући у виду целину домаћег законодавства није забрањен повољнији третман резидентних обвезника у односу на нерезидентне обвезнике. Наравно, наведено се не односи на обавезе које су у погледу једнаког третмана преузете уговорима о избегавању двоструког опорезивања.

*б) Избегавање двоструког опорезивања прихода сталне пословне јединице који потичу из иностранства*

Добит коју остварује стална пословна јединица извор може имати у: (1) јурисдикцији у којој се стална пословна јединица налази – домаћи извор; и (2) изван јурисдикције у којој се стална пословна јединица налази – страни извор. По правилу, стална пословна јединица опорезује се само на добит из домаћих извора – ограничена пореска обавеза. Мањи број јурисдикција, као што су Бугарска, Гана, Мађарска, Мексико, Шри Ланка, Тајланд, Тајван, Тунис и Украјина, опорезује светски доходак домаћих регистрованих огранака страних привредних друштава.<sup>38</sup> Сматрамо, да би се и Србија могла уврстити у ову групу. Наиме, у Правилнику о начину исказивања прихода и расхода ради утврђивања добити коју стална пословна јединица нерезидентног обвезника оствари на територији Републике Србије, чл. 4а ст. 1 предвиђено је да се у укупне приходе огранка нерезидентног привредног друштва укључују сви приходи пословне године који се исказују у билансу успеха. С друге стра-

36 ЗПДПЛ чл. 25 ст. 1.

37 На 62. Конгресу IFA одржаном у Бриселу 2008. године, закључено је да ово питање захтева даљу анализу. L. Hinnekens, *нав. дело*, стр. 27.

38 Roy Rohatgy, *Basic International Taxation*, London, The Hague, Boston, 2002, стр. 133.

не, за разлику од описаног решења, остале сталне пословне јединице, у складу са чланом 4 став 1 тачка 1 наведеног Правилника имају обавезу да у укупне приходе укључе само приходе остварене пословањем сталне пословне јединице на територији Републике.

Међутим, чак и у случају када се прихвати правило да се сталне пословне јединице опорезују само на приходе из домаћих извора, правила по којима се одређује шта се сматра домаћим извором добити сталне пословне јединице често се постављају тако широко да обухватају значајан број прихода који се опорезују у иностранству. Тако, према америчком пореском праву, нерезиденти се подвргавају опорезивању дохотка који је „ефективно повезан“ са вршењем трговине или пословања у САД.<sup>39</sup> Према немачком праву, приходима сталне пословне јединице нерезидентног привредног друштва из домаћих извора сматрају се, поред осталог, и све дивиденде без обзира на резидентство исплатиоца.<sup>40</sup> Поред наведеног, уговори о избегавању двоструког опорезивања, по правилу, предвиђају забрану дискриминације домаћих сталних пословних јединица привредних друштава која су резиденти друге државе уговорнице и, у том контексту, потребно је обезбедити да такве сталне пословне јединице могу отклањати двоструко опорезивање у складу са одредбама домаћих пореских прописа према којима резидентна привредна друштва отклањају двоструко опорезивање.<sup>41</sup>

### в) Порез на добити ојранка

За разлику од случаја када домаће привредно друштво исплаћује дивиденду нерезидентном акционару, пренос добити нерезидентној централни из домаће сталне пословне јединице не подвргава се плаћању пореза по одбитку. Такође, држава извора није у могућности да опорезује исплату дивиденди коју нерезидентна централа врши нерезидентним акционарима из добити коју је остварила домаћа стална пословна јединица.<sup>42</sup>

39 Концепт ефективно повезаног дохотка са вршењем трговине или пословања у САД, широко је постављен у циљу спречавања избегавања америчког опорезивања и укључује разне облике прихода који потичу из иностранства. Ричард Дорнберг, *Међународно ојорезивање у сажетом облику*, Београд, 2000, стр. 24–26.

40 Детаљно о приходима сталне пословне јединице нерезидентног привредног друштва према немачком праву. R. Amman, *нав. дело*, стр. 138–142.

41 Требало би имати у виду да према ЗПДПЛ право на отклањање двоструког опорезивања директних дивиденди имају само резидентна привредна друштва.

42 Према америчком праву, задржана је могућност наплате пореза по одбитку на дивиденде (тзв. секундарни порез по одбитку на дивиденде) које исплаћује нерези-

Овако неуједначен порески третман може представљати подстицај за страног инвеститора да уместо оснивања зависног друштва у држави извора послује преко сталне пословне јединице. Да би се избегла дискриминација исплата дивиденди нерезидентним акционарима у односу на исплату добити сталне пословне јединице нерезидентној централни, један број пореских јурисдикција опорезује добит огранка нерезидентних привредних друштава посебним порезом који би по економском дејству требало да буде еквивалентан порезу по одбитку на дивиденде. Када се има у виду да зависна друштва, у највећем броју случајева, не исплаћују матичном друштву у облику дивиденде целокупну добит коју остваре, економска еквивалентност пореза на добит огранка са порезом по одбитку на дивиденде постиже се: (1) одређивањем основице за наплату пореза на добит огранка у висини која је „еквивалентна дивиденди“, што проузрокује одређене административно-техничке проблеме; и (2) умањењем стопе пореза на добит огранка у односу на стопу пореза по одбитку на дивиденде.

Приликом разматрања оправданости увођења пореза на добит огранка требало би имати у виду да домаће привредно друштво и домаћа стална пословна јединица нерезидентног привредног друштва нису еквиваленти у компанијскоправном, као ни у порескоправном смислу. Наиме, домаћа стална пословна јединица правно је несамо-сталан део нерезидентног привредног друштва, за чије обавезе нерезидентно привредно друштво одговара целокупном имовином, док је зависно привредно друштво правно самостално и нерезидентно матично друштво одговара за обавезе домаћег зависног друштва само у мери у којој се обавезе одредбама посебног уговора. У порескоправном смислу, требало би имати у виду да страни инвеститор често добит из државе извора реализује отуђењем акција у зависном друштву, односно продајом имовине сталне пословне јединице. За разлику од добитака који се остварују продајом имовине домаће сталне пословне јединице, држава извора често није у могућности да опорезује капиталне добитке које нерезидент оствари продајом акција резидентног друштва.

Упоредноправно посматрано, не постоји јединствен став о томе да ли је увођење посебног пореза на добит огранка оправдано. Међутим, већина држава, уз значајне изузетке као што су САД, Канада или Шпанија, није у своје порескоправне системе увела и порез на добит огранка. У Србији није предвиђено посебно опорезивање добити огранка нерезидентног привредног друштва, што смањује порески терет нерезидентних инвеститора и самим тим увећава пореску конкурентност наше земље.

дентно привредно друштво када према пореском уговору није могућа наплата пореза на добит огранка. Р. Дорнберг, *нав. дело*, стр. 35–36.



**Bratislav STANKOVIĆ, PhD**

Assistant Professor of the State University of Novi Pazar

**Dragan DEMIROVIĆ, PhD**

Tax Advisor, Deloitte d.o.o., Belgrade

## REPRESENTATIVE OFFICE AND BRANCH OF NON-RESIDENT COMPANIES – TAX TREATMENT

### Summary

*The authors analyze the dependent forms of direct commercial presence of non-resident companies in the country they operate and specifically deal with two basic forms: a representative office and a branch. It is pointed out that activities of the representative office can never lead to the creation of tax liability and that from the tax point of view the representative office may have significance only as the tax proxy of a non-resident founder or any other person. On the other hand, this treatment is not in line with the objective importance of the activities performed by the representative office. Specifically, these activities, regardless of considering them preparatory and auxiliary, have a fair economic value that can be expressed in money. The authors argue that this tax treatment is the result of pressure from capital exporting countries that intend to limit the right of capital importing countries to tax business profits through the concept of permanent establishment. Based on performed analysis the authors conclude that there are some inconsistencies and omissions in the Serbian regulations governing the tax treatment of representative offices and branches of foreign legal entities. Also, on the basis of comparative analysis conducted, the authors suggest that there is a need for harmonization of Serbian legislation with the international tax practice.*

**Key words:** *representative office, branch, permanent establishment, income tax, value-added tax, tax treaty.*