

др *Снежана* СТОЈАНОВИЋ
доцент Правног факултета Универзитета у Крагујевцу

ОПОРЕЗИВАЊЕ ОРТАЧКИХ ДРУШТАВА У АСИМЕТРИЧНИМ СИТУАЦИЈАМА

Резиме

Опорезивање ортачких друштава која постоје у више држава посебан је феномен којим се бави међународно пореско право. У оваквим ситуацијама постоји се постављање односа компанијског и пореског права и порескоправног прејимана ортачких друштава изван њихове матичне државе. У раду се разматра проблем асиметричног опорезивања и различитих алтернативе за његово решавање које нуде теорија и пракса савремених држава.

Кључне речи: *ортачка друштва, прекогранично пословање, асиметрично опорезивање, двоструко економско опорезивање, двоструко пореско олакшица.*

І Увод

Питање асиметричног опорезивања спада у домен међународног пореског права и решавања проблема двоструког опорезивања. Реч је о феномену који се најчешће појављује код опорезивања ентитета попут ортачких друштава, као изразито хетерогене категорије правних субјеката. Асиметричне ситуације настају када више држава (две или више њих) различито класификује ортачка друштва у сврхе

опорезивања.¹ У складу са тим, и асиметрично опорезивање појављује се када се исти пословни приход опорезује у складу са различитим пореским принципима у различитим државама у којима се обавља прекогранично пословање.²

II Компанијскоправни и порескоправни третман ортачких друштава

Док поједине државе друштва лица (тј. ортачка и командитна друштва) не третирају као правна лица, већ примењују принцип „продора“ и сматрају да је имовина друштва у ствари заједничка имовина чланова, тако да они и сnose одговорност за све обавезе друштва према повериоцима. У питању су државе са англосаксонским и германским правним системима. Међутим, друга група држава друштвима лица признаје статус правних лица, тако да сам ентитет одговара за своје обавезе, док чланови (оснивачи) могу одговарати само до висине свог оснивачког улога. Реч је о приступу заступљеном у државама са романским правним системом и онима чији су правни системи формиран под романским утицајем.³

Насупрот компанијском праву налази се пореско право. Присутне су ситуације када у једној држави привредно, тј. компанијско право друштвима лица признаје статус правних лица, док их пореско право третира као транспарентне ентитете. Последица оваквог приступа је да се у сврхе опорезивања примењује принцип продора кроз правно лице до чланова, па се и пословни резултат друштава лица приписује члановима и опорезује порезом на доходак грађана, као и остали приходи које остварују физичка лица. Наведено разилажење пореског и компанијског права познато је као „самостални приступ“ у односу између компанијскоправног и порескоправног третмана друштава лица.⁴ Самостални приступ могућ је и када национална компанијска права друштвима лица не признају статус правних лица, него их

1 Упоред.: J. Barenfeld, *Taxation of Cross-Border Partnerships, Double Taxation Relief in Hybrid and Reverse Hybrid Situations*, IBFD, Amsterdam, 2005, стр. 8 и 83–84.

2 *Ibidem*, стр. 93.

3 У ову групу држава спада и наше право: привредна друштва у Републици Србији представљају и друштва капитала (акционарско и друштво са ограниченом, одговорношћу) и друштва лица (ортачко и командитно друштво). Упоред.: Закон о привредним друштвима (*Сл. Гласник РС*, бр. 125/04)

4 Више вид.: Д. Поповић, *Пореско право*, Правни факултет Универзитета у Београду и *ЈП Службени гласник*, Београд, 2008, стр. 310. и J. Barenfeld, *Taxation of Cross-Border Partnerships, Double Taxation Relief in Hybrid and Reverse Hybrid Situations*, *op. cit.*, стр. 69–81.

третирају као транспарентне ентитете, тако да је имовина чланова уједно и имовина друштва, што подразумева да они целокупном својом имовином одговарају за обавезе друштва према повериоцима. Међутим, пореско право не заступа исти приступ и друштвима лица признаје статус правних лица. Резултат оваквог разилажења огледа се у начину опорезивања пословног резултата друштва: он се третира као добит правног лица и опорезује се порезом на добит (профит) корпорација.

Однос пореског и компанијског права, с аспекта третмана друштва лица, може се дефинисати и као „несамостални приступ“. Реч је о томе да пореско право преузима класификацију компанијског права, па зависно од тога да ли се у компанијском праву друштвима лица признаје статус правних лица или не, њихов пословни резултат опорезује се порезом на добит корпорација или порезом на доходак физичких лица.

III Порескоправни третман прекограничног пословања ортачких друштава

Последице разлика у третману друштава лица, пре свега ортачких друштава, посебно долазе до изражаја на међународном плану, и то пре свега код оних друштава која послују у две или више држава. У случајевима када се пословна активност неког друштва одвија у државама које заступају различити приступ опорезивања пословног резултата, настаје ситуација позната као „асиметрично опорезивање“, која је директно повезана са могућношћу појаве двоструког међународног опорезивања. Међутим, треба имати у виду да се овде не ради о опасности од двоструког правног опорезивања (будући да се не ради о идентичном субјекту и идентичним порезима), већ о двоструком економском опорезивању (порески обвезници су различити, али економски повезани).⁵

У питању је такозвано *економско двоструко опорезивање типа II* које настаје када се пословни резултат привредног друштва опорезује два пута: најпре на нивоу друштва порезом на добит корпорација, а затим на нивоу чланова порезом на доходак физичких лица.⁶ Чињеница да неко ортачко друштво послује у државама које у својим порескоправним системима различито (асиметрично) третирају пословни резултат може

5 Двоструко правно опорезивање подразумева идентичност четири елемента: пореског обвезника, пореског објекта, пореза и периода у коме се врши опорезивање. С друге стране, економско двоструко опорезивање подразумева да порески обвезници нису правно идентични, већ су или економски идентични или барем на одређени начин економски повезани. Упоред.: Д. Поповић, *Пореско право*, *op. cit.*, стр. 207.

6 *Ibidem*, стр. 207–208.

представљати велики проблем за прекограничне пословне активности. Из тог разлога, друштва лица настоје да своје пословање обављају у државама које заступају исти став у погледу њиховог опорезивања или, ако не могу избећи асиметричне ситуације, траже начине како да своју пореску обавезу умање и/или избегну на легалан или нелегалан начин, односно да себи обезбеде двоструку пореску олакшицу (енгл. *double tax relief*).⁷ Управо због бројних проблема који се могу појавити код прекограничног пословања и опорезивања ортачких друштава, присутан је став да је у питању једна врста „пореског парадокса“ (енгл. „*tax paradox*“).⁸

1. Асиметрично опорезивање

Потребно је нагласити да је асиметрично опорезивање често повезано са постојањем две основне категорије ортачких друштава: „хибрида“ (енгл. *hybrids*) и такозваним „обрнутим хибридама“ (енгл. *reverse hybrids*). Хибриди подразумевају ситуације када матична држава третира ортачко друштво као правно лице и пореског обвезника, а друга држава му признаје статус транспарентног ентитета. Код обрнутих хибрида, као што и сама реч каже, присутна је обрнута ситуација: матична држава третира ортачко друштво као транспарентни ентитет, док му друга држава признаје порескоправни субјективитет.⁹ Додатну тешкоћу код одређивања статуса ортачких друштава представља и околност да се сам појам „ортачко друштво“ различито дефинише у различитим државама. Све ово потврђује раније изнети став да се ради о изразито хетерогеној категорији, односно хетерогеној групи пословних активности.¹⁰ Уз то, у асиметричним ситуацијама када су чланови

7 Под двоструком пореском олакшицом подразумева се ситуација када државе настоје да уклоне или, барем, ублаже ефекте двоструког опорезивања. У том смислу, у пракси су развијене две основне методе за елиминисање и/или ублажавања двоструког опорезивања: метода кредита и метода изузимања. Метода изузимања подразумева да се у једној држави не опорезују одређени делови дохотка или имовине, који су опорезовани у другој држави. У зависности од тога у ком обиму се у пореску основицу укључују доходак и/или имовина на које је плаћен порез у другој држави, изизимање се јавља у две варијанте: као пуно изузимање и изузимање са прогресијом. Метода кредита подразумева да се од пореза који се утврђује на светски доходак/светску имовину резидента одбије порез плаћен у држави извора на поједине делове обвезничког дохотка и/или имовине. И ова метода примењује се у две варијанте: као метода пуног кредита и метода обичног кредита. Више вид.: С. Стојановић, *Нейравична њореска конкуренција у Европској унији*, Правни факултет Универзитета у Крагујевцу, Крагујевац, 2010, стр. 75–78.

8 Вид.: J. Barenfeld, *Taxation of Cross-Border Partnerships, Double Taxation Relief in Hybrid and Reverse Hybrid Situations*, *op. cit.*, стр. 7.

9 *Ibidem*, стр. 3.

10 *Ibidem*, стр. 55.

друштва и домаћи и страни држављани проблем представља и начин на који се одобрава двострука пореска олакшица, тј. да ли ће се олакшица признати само домаћим или и страним члановима (власницима капитала). Ово је директно повезано и са системима опорезивања добити правних лица, тј. класичним системом и системима пореске интеграције. Класични системи заснивају се на ставу да је привредно друштво одвојено од својих чланова и да пословни резултат треба да буде опорезован засебним порезом на добит (профит) корпорација, независно од тога што ће када добит буде расподељена члановима друштва поново бити опорезована, и то порезом на доходак физичких лица (или поново порезом на добит, ако су чланови правна лица). На овај начин, економско двоструко опорезивање „утрађено“ је у класичне системе опорезивања добити правних лица. С друге стране, системи пореске интеграције полазе од различитих метода којима се двоструко опорезивање или ублажава или у потпуности елиминише, што потиче од става да порез на добит корпорација у крајњој инстанци погађа физичка лица (чланове), због чега би остварену добит требало у целини (или једним делом) приписати остатку дохотка физичких лица и опорезовати је као и остале приходе које они остварују.¹¹

Што се тиче признавања двоструке пореске олакшице, потребно је нагласити да многе државе „зазиру“ од одобравања било какве олакшице којом би се умањила пореска обавеза страних резидената који су на њиховој територији остварили одређени приход(е). Разлог за то, свакако, представља и чињеница да пореске олакшице подразумевају умањење пореских прихода државе. Ово би значило да када држава извора призна пореску олакшицу страном резиденту, то аутоматски подразумева повећање прихода државе резидентства, а на штету државе у којој је приход остварен. Међутим, како би се умањио порески терет обвезника који своје пословање обављају у две или више држава (али и физичких лица који остварују приходе у различитим државама) и спречило да они буду двоструко опорезовани, најчешће конкретне државе закључују пореске уговоре којима се двоструко опорезивање отклања. У вези са тим, користе се и различите методе, од којих су најчешће у примени: метода дедукције, метода кредита и метода изузимања.¹²

11 Више вид.: Д. Поповић, *Пореско право*, *op. cit.*, стр. 303–308. и J. Barenfeld, *Taxation of Cross-Border Partnerships, Double Taxation Relief in Hybrid and Reverse Hybrid Situations*, *op. cit.*, стр. 98–102.

12 Упоред.: Michael Lang, *Introduction to the Law of Double Taxation Conventions*, LINDE VERLAG Wien, 2010, стр. 25–26 и Angharad Miller and Lynne Oats, *Principles of International Taxation*, Tottel Publishing Ltd, West Sussex, 2006, стр. 58–59.

2. Решавање асиметричних ситуација

Како би страна држава уопште могла да опорезује страни ентитет који послује и остварује приходе на њеној територији, потребно је да она на одговарајући начин изврши класификацију ентитета, тј. да ли ће га у пореске сврхе третирати као и сличне (исте) домаће ентитете или ће заузети другачији став. У том смислу, у упоредном праву заступљена су три основна метода класификације: метод сличности (енгл. *similarity approach*), метод избора (енгл. *elective approach*) и метод фиксног одређивања (енгл. *fixed approach*).¹³

Већина савремених држава усвојила је *метод сличности* који се заснива на „тесту сличности“ (енгл. *resemblance test*) тако што се утврђују правне карактеристике страног ентитета, а затим се примењује порески третман какав имају домаће пословне форме које су најсличније страном ентитету. Ово значи да држава упоређује правне карактеристике страног ентитета и начине обављања пословне активности својих резидената, а затим доходак страног ентитета опорезује према истим принципима које примењује на опорезивање резидената. Општи је став да се тест сличности уобичајено заснива на општем (компанијском) праву, које се тако супротставља порескоправним карактеристикама страног ентитета: независно од тога да ли се страни ентитет у својој држави третира као транспарентан или не, то не утиче на његов порески третман у другој држави. Најчешће се води рачуна о карактеристикама као што су: правна способност, одговорност власника (оснивача), слобода преноса власничких права, постојање капитала који се може расподељивати, итд.

С обзиром на то да се правила метода сличности разликују од државе до државе, то се може говорити о његовим предностима и недостацима присутним у појединим државама и у различитом обиму. Пре свега, сматра се да је у питању метод који промовише неутралност у смислу да ће држава резиденства или извора опорезовати приход према истом моделу независно од тога да ли се он приписује домаћем или страном ентитету. Ово произилази из чињенице да држава која врши класификацију опорезује страни ентитет према истим принципима које примењује на одговарајућу домаћу пословну активност.

Значајну предност метода сличности представља и то што се он лако прилагођава променама страног законодавства. У зависности од тога како је овај метод постављен, одређује се и да ли ће и у којој мери промене страног законодавства утицати на примену теста слич-

13 Вид.: J. Barenfeld, *Taxation of Cross-Border Partnerships, Double Taxation Relief in Hybrid and Reverse Hybrid Situations*, op. cit., стр. 111–125.

ности. Највећи утицај остварује се када се сличност утврђује путем посебне листе карактеристика, јер је тада потребно њено континуирано иновирање у циљу долажења до жељене класификације.

Међутим, поред наведених предности, бројни су и недостаци које метод сличности у пракси показује. На првом месту треба истаћи проблем који настаје када нема домаћег ентитета који „одговара“ страном. У оваквом случају, страни ентитет мора бити „смештен“ у најсличнију категорију домаћих ентитета. С обзиром на то да се код утврђивања сличности не води рачуна о томе да страна држава ентитет опорезује на један начин, а домаћа држава на други, појављује се проблем асиметричног опорезивања и отвара простор за двоструко опорезивање, а тиме и избегавање плаћања пореза. Ово је посебно изражено код ентитета чије се карактеристике значајно разликују по државама, што је типично за ортачка друштва.¹⁴

Недостатак методе сличности је и то што се тест сличности великим делом ослања на привредноправне сличности ентитета, а знатно мање се води рачуна о порескоправним карактеристикама. Проблем би се значајно умањио када би се у обзир узео и порески третман ентитета у матичној држави.

Ништа мањи проблем представља и постојање бројних административних тешкоћа: зависно од сложености теста сличности и броја фактора који су релевантни за класификацију, порески органи и порески обвезници приморани су да изврше више или мање детаљну анализу страног законодавства. При том, отежавајуће околности које доводе и до значајног губитка времена представљају: разлике у правној структури и традицији; језичке тешкоће; сложеност страног законодавства, итд. Све ово, уједно, отежава и могућност долажења до довољних и недвосмислених информација.

Проблем је и то што се често методом сличности не може обезбедити већи степен предвидивости, што је у великој мери повезано са чињеницом да бројне државе које примењују овај метод нису усвојиле јасно и разумљиво законодавство којим се утврђују детаљни параметри теста сличности. Имајући у виду да се тест сличности заснива на вредновању различитих карактеристика путем упоређивања отвара се простор за различита тумачења и несигурности.

Метод избора показује предност у односу на метод сличности утолико што се класификовање страног ентитета „пребацује“ са државе на пореског обвезника, који сам одлучује да ли ће у сврхе домаћег опорезивања бити третиран као транспарентан ентитет или не.

14 *Ibidem*, стр. 117.

Главни представник ове методе представља режим „*check-the-box*“ усвојен од стране Сједињених Америчких Држава. У питању је режим који се примењује како код пореског третмана стране пословне активности, тако и код третмана домаће пословне активности. С обзиром на то да се пореском обвезнику оставља могућност избора пореског третмана, то се као основна предност овог метода истиче промовисање неутралности.

У складу са „*check-the-box*“ режимом, страни ентитет може бити класификован као корпорација, ортачко друштво или „некласификовани“ ентитет. У случају да се класификује као корпорација, сматраће се да поседује порескоправну способност и биће третиран као порески обвезник. Међутим, уколико се класификује као ортачко друштво или ако се уопште не класификује, сматраће се транспарентним у сврхе плаћања америчког пореза.

Потребно је нагласити да се могућност избора у класификацији односи само на ентитете који, сами по себи, не представљају корпорације (енгл. „*per se*“ *corporations*). У питању је тачно 80 страних ентитета утврђених на посебној листи усвојеној од стране америчке законодавне власти. Ентитети који су, пре свега, организовани путем капитала, сматрају се пореским обвезницима у својим матичним државама, а такође и у САД.

Поред неутралности, предност методе избора представљају и сигурност и предвидивост у погледу класификовања стране пословне активности. Осим тога, ова метода обезбеђује једноставност у примени, како са аспекта пореских обвезника, тако и са аспекта пореске администрације. У случају када се ова метода примењује без неких посебних ограничења, порески обвезници једноставно могу да се одлуче какав ће бити њихов порески третман, што порески органи прихватају без постављања додатних питања о локалним правним карактеристикама конкретног ентитета.

Ипак, поред значајних предности, примена метода избора показује и одређене недостатке. С обзиром на то да се овде често ради о постојању хибридних ентитета, а тиме и асиметричном опорезивању, појављује се проблем двоструког опорезивања и признавања двоструке пореске олакшице, као и проблем избегавања плаћања пореза. У циљу спречавања злоупотреба, америчке власти усвојиле су групу правила о спречавању избегавања плаћања пореза која се односе на увећане, ванредне трансакције (енгл. „*extraordinary*“ *transactions*). Предвиђено је да, у случају, када се појаве некакве „ванредне“ трансакције, страни ентитет ће аутоматски бити третиран као порески обвезник, независно од тога што је изабрао транспарентност у сврхе опорезивања. Из овога произ-

илази да метод избора иницира усвајање законодавства о спречавању избегавања плаћања пореза, што са једне стране јесте добро, али с друге стране лоше је то што се најчешће ради о веома сложеним и неразумљивим правилима, која отежавају рад пореске администрације, али и положај пореских обвезника.

Такође, постојање хибридних ентитета даје подстицај пореским обвезницима за пореским планирањем, што опет треба задржати на колико-толико прихватљивом нивоу, у складу са националним законодавством, јер би се у противном могло претворити у планирање што бољег начина да се избегне пореска обавеза.¹⁵

Метод фиксној одређивања састоји се у одређивању страних пословних ентитета на исти начин, тј. било као транспарентне, било као непрозирне. Управо ово представља и његову највећу предност, јер подједнаки третман значи и велики степен предвидивости и административне ефикасности: значајно се скраћује време потребно за одређивање и примену одговарајуће пореске процедуре, а тиме се остварују и уштеде како за пореске обвезнике, тако и за пореску администрацију.

Ипак, ни овај метод, као ни претходна два, није без недостатака. Највише му се замера што ствара подстицаје за настанак пореских асиметрија, јер не омогућује да се карактеристике које страни ентитет има у домаћој (матичној) држави препознају и употребе на одговарајући начин у сврхе одговарајућег пореског третмана у другој држави.

Осим овога, различит порески третман за ортачка друштва домаћег и страног држављанства значи постојање дискриминаторног односа према пословним ентитетима зависно од њиховог порекла. Ово је, уједно, и у супротности са чланом 24 OECD Модел конвенције о двоструком опорезивању дохотка и имовине.¹⁶

Ипак и поред бројних различитости, три основна метода путем којих се врши класификовање страних ентитета показују и извесне сличности у примени. Највећа сличност огледа се у томе што већина држава не узима у обзир порески третман одређеног ентитета у матичној држави. Управо ово је у супротности са једним од основних принципа међународног права, који од држава захтева да правни статус страних лица одређују узимајући у обзир како карактеристике које они имају у складу са општим (у овом случају, компанијским) правом, тако и порескоправне карактеристике које имају у правном систему своје матичне државе. Наведено говори да неузимање у обзир порескоправног третма-

15 *Ibidem*, стр. 119–123.

16 Више вид.: *OECD Model Income and Capital Tax Convention*, OECD, July 2008 и *Commentary on the Articles of the 2008 OECD Model Income and Capital Tax Convention*, OECD, July 2008.

на у матичној држави, које доводи до настанка асиметричних ситуација, представља кршење међународног права уопште, а тиме и међународног пореског права. Ипак, и поред тога, нису предвиђене санкције којима би се државе спречиле да се и даље понашају на овакав начин. Због тога поједини аутори сматрају да у ситуацијама када се ортачка друштва баве прекограничним пословним активностима и када се њихово опорезивање врши у две или више држава (држави резидентства/ држављанства/ и држави извора) потребно је њихово класификовање вршити посебно водећи рачуна о околностима као што су: предвидивост; неутралност; комплексност; административна ефикасност; пореско планирање и недискриминација.¹⁷ Све ово, у крајњој линији, треба да доведе до симетричности у опорезивању. У том смислу, теоретичари пореског права истичу четири основна приступа, и то пре свега када је реч о пословању унутар простора Европске уније: (1) уклањање опорезивања на бази резидентства; (2) усклађивање, тј. хармонизовање правних карактеристика пословних ентитета; (3) утврђивање правила класификације којима би се обезбедила симетрија, као и (4) утврђивање правила којима се обезбеђује одобравање двоструке пореске олакшице у асиметричним ситуацијама. Први приступ, уклањање опорезивања на бази резидентства, решио би бројне проблеме који доводе до асиметричног опорезивања и који производе веће последице на међународном плану. Ипак, примена овог приступа није реална, будући да би се онда вршило само опорезивање на основу чињенице извора, док би чињеница резидентства била ирелевантна.

Други приступ, усклађивање правних карактеристика ортачких друштава и других ентитета, захтева установљавање посебног међународног тела које би имало одлучујућу улогу у процесу хармонизације или које би, барем, вршило надзор над већ оствареном хармонизацијом. Без постојања таквог тела, овакав приступ би се тешко могао остварити, управо због бројних разлика које постоје у правним аспектима пословних форми у различитим државама. У том погледу, у Европској унији већ су предузети одређени кораци, и то тако што су установљене Европске економске интересне групације (*European Economic Interest Groupings, EEIGs*) и Европске компаније (*European Companies, SE*). Ипак, и поред наведеног, ни овај приступ не би могао сасвим успешно решити проблем асиметрија.

Трећи приступ састоји се у утврђивању правила класификације којима се обезбеђује симетрија у опорезивању. Реч је о правилима која се могу утврдити било домаћим законодавством, било у оквиру двоструких пореских конвенција, односно имајући у виду односе између

17 *Ibidem*, стр. 126–127.

две државе. Углавном се ради о измени постојећих правила, пре него о увођењу сасвим нових правила која излазе ван уобичајених пореских оквира. Предност овог приступа је што се не захтева сагласност шире међународне заједнице, али с друге стране хетерогеност ортачких друштава и различитост националних пореских система доста отежава утврђивање поменутих правила.

Четврти приступ подразумева установљавање правила за одобравање двоструке пореске олакшице која се могу применити и у симетричним, и у асиметричним пореским ситуацијама. Управо је ово приступ усвојен од стране у ОЕЦД-овом извештају о ортачким друштвима. Опет, ни овај приступ није без мана: основну тешкоћу представља суштински другачији став држава по питању пореског третмана пословне активности. Ипак, њега је у пракси најлакше применити уз додатни захтев да се промени политика држава о закључивању двоструких пореских уговора или да се промене унилатерална правила у вези са одобравањем двоструке пореске олакшице.¹⁸

IV Закључак

Различитост у пореском третману ортачких друштава која се баве прекограничном пословном активношћу може створити доста проблема. С обзиром на то да у оваквим ситуацијама најчешће долази до појаве економског двоструког опорезивања, појављује се потенцијална опасност од појаве избегавања плаћања пореза. Управо зато и у теорији и у пракси „нуде“ се различита решења за превазилажење асиметричних ситуација. Полазећи од различитих приступа које заступа теорија, а имајући у виду колико је реално да се сваки од њих у пракси заиста и примени, као и имајући у виду три основна метода класификовања страних пословних ентитета заступљена у савременим државама, мишљења смо да метод сличности доста „обећава“. Употребом теста сличности и утврђивањем карактеристика страног ортачког друштва и њиховим упоређивањем са карактеристикама одговарајућих домаћих пословних ентитета одређује се и порески третман тог ортачког друштва којим се омогућује симетрично опорезивање и одобравање двоструке пореске олакшице. Углавном, сличност се утврђује увођењем посебних пореских правила класификације, што је много једноставније и ефикасније у односу на ситуацију када би се установљавали нови и суштински другачији режими.¹⁹

18 *Ibidem*, стр. 252–255.

19 *Ibidem*, стр. 262–263.

Међутим, метод сличности доста је „нападан“ од стране различитих аутора позивањем на одредбе ОЕЦД Модел конвенције о порезу на доходак и имовину које се односе на забрану дискриминације. Ипак, проблем у примени ове конвенције на ортачка друштва је тај што сама конвенција уопште не познаје термин „ортачко друштво“ (енгл. *partnership*), већ само термин „компанија“ (енгл. *company*) коју и третира као пореског обвезника и којој се може одобрити двострука пореска олакшица. Даљи проблем у примени конвенције на ортачка друштва је и то што се уопште не прави разлика између транспарентних и нетранспарентних ентитета, већ је компанија увек порески обвезник, тј. нема могућности остваривања принципа „продора кроз правно лице“. У вези са тешкоћама које настају код примене Модел конвенције стоје и проблеми који се јављају код примене приступа одобравања двоструке пореске олакшице, а за који се теорија највише залаже.²⁰

Углавном, сматра се да се асиметричност најбоље може отклонити применом приступа заснованог на пореској сличности. Овај приступ решава проблем асиметрије „у корену“, тј. обезбеђује симетрично опорезивање, а тиме отклања и могућност настанка двоструког економског опорезивања. С друге стране, приступ заснован на одобравању двоструке пореске олакшице решава само једну страну проблема: спречава настанак економског двоструког опорезивања и потенцијалну опасност од појаве избегавања плаћања пореза, али не решава проблем асиметричности. Управо се овај приступ и примењује у ситуацијама када већ постоји асиметричност, тј. разлика у пореском третману ортачких друштава која послују у две или више држава.

Snežana STOJANOVIĆ, PhD

Assistant Professor at the Faculty of Law, University of Kragujevac

PARTNERSHIPS TAXATION IN ASYMMETRICAL SITUATIONS

Summary

Taxation of cross-border partnerships is a phenomenon that has been dealt within international tax law. In such situations relationship between com-

20 Упоред.: *Commentary on the Articles of the 2008 OECD Model Income and Capital Tax Convention*, OECD, July 2008, Commentary on Article 1 concerning the persons covered by the Convention; Application of the Convention to partnerships.

pany and tax law and tax treatment of partnerships abroad are the issues of special interest. The article deals with problem of asymmetrical taxation and different solving methods offered by theory and modern countries praxis.

Key words: *partnerships, cross-border business activity, asymmetrical taxation, economic double taxation, double taxation relief.*