

Светислав В. Костић
асистент-управник, Правни факултет Универзитета у Београду

Основни облик сталне пословне јединице у српском пореском праву¹⁾

Резиме

Предмет овог рада је дефинисање основног облика сталне пословне јединице у српском пореском праву. У недоследности која постоји у српској науци пореског права, као и праксе судова и пореских органа, за боље разумевање основног облика сталне пословне јединице из Закона о порезу на добити предузећа аутор се служи Званичним коментаром Модел конвенције ОЕСД. Анализирају се постојећи услови за постојање сталне пословне јединице нерезидентног обвезника на територији Републике Србије, а аутор износи ставове правне теорије и своје мишљење у погледу њиховог тумачења. Пажња је посвећена нејасној дефиницији сталне пословне јединице, као и примерима законодавца ина, нарочито, чини сталну пословну јединицу. На крају, аутор наводи разлоге за недовољну пажњу која се у Републици Србији посвећује овом питању и указује на тренутно стање у пракси пореских органа.

Кључне речи: стална пословна јединица, нерезидентни обвезник, Модел конвенција ОЕСД, стално место пословања, делатности нерезидентног обвезника.

1. Рад је писан у оквиру пројекта Правног факултета Универзитета у Београду: *Развој правног система Србије и хармонизација са правом ЕУ - правни, економски, политички и социјални аспекти* (2006).

1. Увод

Принцип сталне пословне јединице одређује да држава има право да опорезује добит нерезидентног предузећа искључиво уколико оно, на њеној територији, има сталну пословну јединицу.²⁾ Наведени принцип је садржан у све три Модел конвенције на основу којих државе закључују уговоре о избегавању двоструког опорезивања и као такав чини један од суштинских правних концепата међународног уговорног пореског права.³⁾ Он је у српском пореском праву у потпуности прихваћен одредбом члана 3. став 1. Закона о порезу на добит предузећа⁴⁾ који прописује да нерезидентни обвезник подлеже опорезивању добити коју оствари пословањем преко сталне пословне јединице која се налази на територији Републике Србије. Статус нерезидентног обвезника имаће оно правно лице које је основано или има седиште стварне контроле и управе ван територије Републике Србије.⁵⁾

Циљ овог рада је да анализира шта, према позитивним законским прописима Републике Србије, представља основни облик сталне пословне јединице нерезидентног обвезника на њеној територији. Међутим, треба имати у виду да је, уколико је у питању обвезник који је резидент неке од држава са којима Државна заједница Србија и Црна Гора примењује уговоре о избегавању двоструког опорезивања,⁶⁾ за постојање његове сталне пословне јединице на територији Републике Србије потребно испунити услове одређене уговором о избегавању двоструког опорезивања, а не оне прописане унутрашњим законодавством.⁷⁾ Дефинисање сталне пословне јединице значајно је и за примену одредаба других пореских прописа, јер када год се у њима помиње стална пословна јединица то се чини управо у смислу дефиниције дате у ЗПДП.⁸⁾

-
2. Види: Arvid Aage Skaar, Commentary on Article 5 of the OECD Model Tax Treaty: The Concept of Permanent Establishment; у: Permanent Establishments, IBFD (on-line publication), 2005, стр. 3.
 3. Види: члан 7. став 1. Модел конвенције ОЕСД о избегавању двоструког опорезивања дохотка и имовине; члан 7. став 1. Модел конвенције УН о избегавању двоструког опорезивања дохотка и имовине између развијених држава и држава у развоју; члан 7. став 1. Модел конвенције Министарства финансија САД.
 4. "Службени гласник Републике Србије", бр. 25/2001, 80/2002, 43/2003, 84/2004.; у даљем тексту: ЗПДП.
 5. Види: члан 3. став 2. ЗПДП.
 6. Државна заједница Србија и Црна Гора у 2006. години примењује 31 уговор о избегавању двоструког опорезивања са следећим државама: Албанија, Белгија, Белорусија, Босна и Херцеговина, Бугарска, Чешка, Данска, Египат, Финска, Француска, Холандија, Хрватска, Италија, Кина, Кипар, НДР Кореја, Кувајт, Мађарска, Македонија, Малезија, Немачка, Норвешка, Пољска, Румунија, Русија, Словачка, Словенија, Шри Ланка, Шведска, Украјина и Велика Британија.
 7. Види: Дејан Поповић, Пореско право. Општи део, ЦЕКОС ИН, Београд 2006, стр. 357-358.

2. Три облика сталне пословне јединице у српском пореском праву

Појам сталне пословне јединице у српском пореском праву дефинисан је чланом 4. ЗПДП. У оквиру овог члана постоје три правна основа за постојање сталне пословне јединице:⁹⁾ основни облик сталне пословне јединице који представља свако стално место пословања преко којег нерезидентни обвезник обавља делатност (став 1.); стална пословна јединица коју чине стално или покретно градилиште, грађевински или монтажни радови, ако трају дуже од шест месеци (став 2.); стална пословна јединица кроз заступништво - ако лице, заступајући нерезидентног обвезника, има и врши овлашћења да закључује уговоре у име тог обвезника, сматра се да нерезидентни обвезник има сталну пословну јединицу у погледу послова које заступник врши у његово име (став 3.).

3. Основни облик сталне пословне јединице

У претходном делу текста је наведено да основни облик сталне пословне јединице представља свако стално место пословања преко којег нерезидентни обвезник обавља делатност. У недостатку става српске науке пореског права, као и праксе судова и пореских органа, за детаљније тумачење основног облика сталне пословне јединице према члану 4. став 1. ЗПДП може нам послужити Званични коментар Модел конвенције OECD. Наиме, основни облик сталне пословне јединице у српском пореском праву и онај прописан Модел конвенцијом OECD су веома слични, с обзиром да њен члан 5. став 1. прописује да:

За потребе ове конвенције, израз "стална пословна јединица" представља стално место пословања преко којег се пословање предузећа потпуно или делимично обавља.¹⁰⁾

Анализом дефиниције основног облика сталне пословне јединице из члана 4. став 1. ЗПДП долазимо до закључка да је за његово постојање неопходно испуњити неколико услова: мора постојати место пословања; оно мора бити стално; преко сталног места пословања се мора обављати делатност нерезидентног обвезника.¹¹⁾

8. За примере види: члан 14, 27 и 37 Закона о пореском поступку и пореској администрацији ("Службени гласник Републике Србије", бр. 80/2002, 84/2002, 23/2003, 70/2003, 55/2004, 61/2005; у даљем тексту: ЗПППА); члан 10 и 38 Закона о порезу на додату вредност ("Службени гласник Републике Србије", бр. 84/2004, 86/2004, 61/2005; у даљем тексту: ЗПДВ); члан 19 и 87 Закона о порезу на доходак грађана ("Службени гласник Републике Србије", бр. 24/2001, 80/2002, 135/2004; у даљем тексту: ЗПДГ).
9. За поделу на три правна основа за постојање сталне пословне јединице према члану 5. Модел конвенције OECD види: Arvid Aage Skaar, *op.cit.*, стр. 4.
10. Види: Model Tax Convention on Income and Capital, Condensed Version 15 July 2005, OECD 2005, стр. 26.; у оригиналу на енглеском језику ова одредба гласи: "For the purposes of this Convention, the term "permanent establishment" means a fixed place of business through which the business of an enterprise is wholly or partly carried on."

3.1. Постојање места пословања

Мада се услов постојања места пословања наизглед чини једноставним, ипак га је потребно ближе сагледати. Званични коментар члана 5. Модел конвенције OECD местом пословања подразумева било које просторије, објекте или инсталације које се користе за обављање делатности, као и ситуације када нерезидентни обвезник само има одређену количину простора на располагању.¹²⁾ Није од значаја да ли су просторије, објекти или инсталације власништво нерезидентног обвезника, или су узете у закуп или су на неки други начин дошле у његову државину.¹³⁾ Ново унети пасус 4.1. Званичног коментара члана 5. Модел конвенције OECD¹⁴⁾ говори да је услов постојања места пословања испуњен и у случају његовог незаконитог коришћења.¹⁵⁾ Могуће је и да се место пословања налази у пословном простору седишта другог предузећа.¹⁶⁾

Овај аутор сматра да се схватање појма места пословања из Званичног коментара члана 5. Модел конвенције OECD може у потпуности применити и на његово тумачење у смислу члана 4. став 1. ЗПДП.

3.2. Услов сталности места пословања

Услов да место пословања мора бити стално садржи две компоненте: просторну и временску.¹⁷⁾

3.2.1. Просторна компонента услова сталности места пословања

У погледу просторне компоненте услова сталности места пословања потребно је одредити да ли место пословања мора бити везано за тачно одређену географску тачку, или ће стална пословна јединица постојати и ако овај услов није испуњен. Према Званичном коментару Модел конвенције OECD наведени услов за постојање просторне компоненте сталности је обавезан, с тим да није потребно да нпр. опрема која чини место пословања буде фактички фиксирана за тло на коме се налази.¹⁸⁾ Уколико просторна компонента услова сталности места пословања није испуњена, дужина његовог коришћења није од значаја.¹⁹⁾

Природа појединих делатности често може узроковати њихово обављање на различитим локацијама, када је тешко одредити да ли постоји стално место пословања. У оваквим ситуацијама потребно је прво утврдити да ли постоје два или ви-

11. Види: Ibid., стр. 85.

12. Види: Ibid., стр. 86.

13. Види: Дејан Поповић, *op. cit.*, стр. 366.

14. Пасус 4.1. унет је у верзију Званичног Коментара Модел конвенције OECD из 2003. године.

15. Види: Hans Pijl, The Concept of Permanent Establishment and the Proposed Changes to the OECD Commentary with Special Reference to Dutch Case Law, *Bulletin for International Fiscal Documentation*, Amsterdam, Vol. 56 (2002), no. 11; стр. 555.

16. Види: Model Tax Convention on Income and Capital, стр. 86 – 87.

17. Види: Arvid Aage Skaar, *op.cit.*, стр. 9.

18. Види: Model Tax Convention on Income and Capital, стр. 87.

19. Види: Ibid., стр. 87.

ше различитих сталних места пословања, кроз које се одвијају међусобно неповезане пословне активности, чиме ће се испунити услов за настанак више сталних пословних јединица.²⁰⁾ Међутим, према Званичном коментару Модел конвенције OECD, уколико ово није случај, стална пословна јединица ће постојати, тј. место пословања ће се сматрати сталним, уколико, према природи делатности, простор у оквиру кога се место пословања креће чини и пословну и географску целину у односу на делатност која се обавља.²¹⁾

Чини се да овакав приступ садржи значајне нелогичности. Представник стране консултантске куће, чији би задатак био нпр. обука запослених домаћег предузећа, би имао сталну пословну јединицу уколико би за њено одржавање добио на располагање просторију у оквиру управне зграде клијента у којој би се одигравале све његове активности. С друге стране, уколико би се обука одржавала у различитим пословним зградама клијента, које се налазе у истом граду, стална пословна јединица не би била установљена.

Због наведених недостатака строгог захтева Званичног коментара Модел конвенције OECD да место пословања чини и географску и пословну целину, код тумачења услова сталности у члану 4. став 1. ЗПДП, требало би прихватити мишљење оних аутора који заступају став да стална пословна јединица постоји уколико је испуњен само услов пословне кохерентности.²²⁾ Међутим, мишљење овог аутора је да стална пословна јединица постоји и у случајевима када место пословања чини само географску целину.²³⁾

3.2.2. *Временска компоненти услова сталности места пословања*

Да би се место пословања сматрало сталним потребно је да оно постоји дуже време, тј. не сме бити искључиво привременог карактера.²⁴⁾ Међутим, суочени смо са проблемом да одредимо на шта се односи временска компонента сталности: на само место пословања или на његово коришћење. Другим речима, уколико би једна канцеларија у седишту резидентног предузећа била стављена на располагање запосленом лицу нерезидентног обвезника за период од више година, али је била коришћена само два дана, тада би место пословања било стално, али његово коришћење не би испунило овај критеријум. Став проф. др. Арвида А. Скара, подржан немачком судском праксом и научном доктрином, да се услов сталности односи на коришћење места пословања чини се исправним.²⁵⁾

20. Види: Ibid., стр. 87.

21. Види: Ibid., стр. 87.

22. Види: Hans Pijl, op. cit., стр. 556.

23. Када су у питању грађевински радови, Званични коментар Модел конвенције OECD управо даје пример да стална пословна јединица постоји када градилишта на коме се врше радови по основу већег броја међусобно неповезаних уговора чини географску целину (изградња реда кућа за већи број наручилаца). Овај аутор сматра да не постоје чврсти разлози који би могли да оправдају разлику у третману грађевинске сталне пословне јединице и основног облика сталне пословне јединице по овом питању.

24. Види: Дејан Поповић, op. cit., стр. 366.

На овом месту се поставља питање: колико дуго одређено место пословања мора бити коришћено да би се испунио услов сталности?

Постојање намере да се место пословања користи на трајној основи претпоставља испуњење услова сталности од првог дана његове употребе, без обзира на то колико ће она трајати у будућности.²⁶⁾ Међутим, могу се појавити случајеви где ова намера не постоји, али се место пословања користи дужи временски период. Стога је упутно утврдити дужину коришћења места пословања која је довољна да се успостави стална пословна јединица. Наравно, уколико се временски праг пређе, стална пословна јединица се успоставља од првог дана отпочињања коришћења места пословања.

Од 2003. године Званични коментар Модел конвенције ОЕЦД предлаже рок од шест месеци да би се испунила временска компонента сталности, али прихвата да он може бити и краћи ако је то последица природе пословања које се обавља.²⁷⁾ У холандској судској пракси време потребно за испуњење критеријума сталности места пословања није уједначено, али је заузет општи став да је рок од шест месеци довољан.²⁸⁾ Међутим, пракса норвешких пореских органа (додуше изузетна) познаје сталне пословне јединице за чије је постојање било прихватљиво и веома кратко трајање коришћења места пословања (мање од три недеље).²⁹⁾

Српски законодавац је за постојање сталне пословне јединице коју чини стално или покретно градилиште, грађевински или монтажни радови поставио улов да њихово трајање мора бити дуже од шест месеци.³⁰⁾ Овај рок би се могао прихватити и код основног облика сталне пословне јединице из члана 4. став 1. ЗПДП, с тим да се не сме изгубити из вида правило које је наведено за случај постојања намере сталности. Такође, треба оставити отворен простор за успостављање сталних пословних јединица и у случајевима када је ограничено трајање коришћења места пословања условљено природом делатности која се обавља. Тако би у случајевима када се краткотрајно коришћење места пословања редовно понавља, требало све појединачне употребе посматрати као целину.³¹⁾ Једно од решења за проблем постојања сталне пословне јединице у осталим случајевима временски ограниченог коришћења места пословања било би да се одреди економски значај делатности која се обавља, при чему би се морале поставити смернице на основу којих би се он, у сваком појединачном случају утврђивао.³²⁾ С обзиром да би овакав поступак био сложен, други приступ би могао бити да се, у случајевима да коришћење сталног места пословања траје краће од шест месеци, а не постоји његово редовно понављање, сматра да стална пословна јединица не постоји.

25. Види: Arvid Aage Skaar, *op.cit.*, стр. 29.

26. Види: *Ibid.*, стр. 29.

27. Види: Model Tax Convention on Income and Capital, стр. 88 – 89.

28. Види: Hans Pijl, *op. cit.*, стр. 557.

29. Види: Arvid Aage Skaar, *op. cit.*, стр. 30.

30. Види: чл. 4. став 2. ЗПДП.

31. Види: Model Tax Convention on Income and Capital, стр. 89.

32. Види: Hans Pijl, *op. cit.*, стр. 558.

3.3. Услов обављања делатности нерезидентног обвезника преко сталног места пословања

Да би стална пословна јединица постојала, неопходно је да се преко сталног места пословања обавља делатност нерезидентног обвезника. Према Званичном коментару Модел конвенције ОЕСД, запослени или лица која заступају нерезидентног обвезника³³⁾ морају спроводити његову пословну активност у држави на чијој се територији налази стално место пословања.³⁴⁾ Међутим, у делу Званичног коментара члана 5. Модел конвенције ОЕСД који се бави електронским пословањем³⁵⁾ изричито се каже да присуство особља није потребно за испуњење услова обављања делатности нерезидентног обвезника преко сталног места пословања, при чему се ово становиште односи на све облике делатности које се могу вршити потпуно аутоматизовано.³⁶⁾ Немачка судска пракса познаје сталне пословне јединице нерезидентних обвезника чија делатност није спадала у електронско пословање, а за чије постојање није било потребно присуство персонала.³⁷⁾ Сведоци смо да се нови облици пословања, нарочито у домену рачунарске технологије и комуникација, појављују свакодневно. Уколико би се присуство особља поставило као неопходно за испуњавање услова обављања делатности нерезидентног обвезника преко сталног места пословања, значајан сегмент, који би се са напретком технологије све више повећавао, не би био обухваћен појмом сталне пословне јединице (нпр. обављање делатности преко компјутерског сервера.)³⁸⁾ У погледу тумачења наведеног услова у смислу члана 4. став 1. ЗПДП, можемо закључити да ће, за испуњење услова обављања делатности нерезидентног обвезника преко сталног места пословања, присуство његовог људства на територији Републике Србије бити уобичајено, али у светлу непрекидног напретка технологије, треба оставити простора могућности потпуно аутоматизованог обављања делатности.

Занимљиво би било осврнути се на случајеве када нерезидентни обвезник обавља своју делатност на подручју једне пореске јурисдикције, на чијој територији нема стално место пословања преко које би се она обављала, али користи одређено стално место за обављање припремних и помоћних активности, које су повезане са вршењем основне делатности.

Узмимо као пример тим страних консултаната који врши обуку запослених више предузећа на различитим локацијама у једном граду. У овом случају стална пословна јединица не би била установљена, јер нам недостаје и географска и по-

33. Види: Model Tax Convention on Income and Capital, стр. 90. (Уколико лице које заступа нерезидентног обвезника обавља делатност преко сталног места пословања, није потребно да има и врши овлашћење да закључује уговоре у његово име да би стална пословна јединица постојала.)

34. Види: Дејан Поповић, *op. cit.*, стр. 366.

35. Electronic commerce.

36. Види: Model Tax Convention on Income and Capital, стр. 104.

37. Види: Marc Lampe, Broadening the Definition of a Permanent Establishment: The Pipeline Decision, *European Taxation*, Amsterdam, Vol. 38 (1998), no. 2, стр. 67-71.

38. Види: Paul M. de Naan; *y: Permanent Establishments*, IBFD (on-line publication), 2005, стр. 213.

словна целовитост места пословања. Међутим, уколико би нерезидентно предузеће изнајмило пословни простор, за потребе својих консултаната у Републици Србији, у којима би они имали редовне припремне састанке и договоре и из кога би се вршила комуникација са централом, постојало би стално место за обављање припремних и помоћних активности које су повезане са вршењем основне делатности. Овакво стално место би служило као подршка успешном спровођењу основне делатности. Члан 4. став 5. тачка 3. ЗПДП изричито прописује да држање сталног места пословања у сврху обављања активности припремног и помоћног карактера за потребе нерезидентног обвезника не чини сталну пословну јединицу. Наведену одредбу треба уско тумачити и она би своју примену имала у случајевима када се у Републици Србији спроводе искључиво активности припремног и помоћног карактера.³⁹⁾ Аутор сматра да би, у складу са *теоријом подршке*,⁴⁰⁾ услови за постојање сталне пословне јединице, у смислу члана 4. став 1. ЗПДП, били испуњени уколико се основна делатност врши изван сталног места пословања које служи само за обављање, са њом повезаних, припремних и помоћних активности.

4. Негативна дефиниција сталне пословне јединице

У члану 4. став 5. ЗПДП прописано је да сталну пословну јединицу не чини: држање залиха робе или материјала који припадају нерезидентном обвезнику искључиво у сврху складиштења, приказивања или испоруке, као ни коришћење просторија искључиво за то намењених (тачка 1.); држање залиха робе или материјала који припадају нерезидентном обвезнику искључиво у сврху прераде у другом предузећу или од стране предузетника (тачка 2.); држање сталног места пословања искључиво у сврху набављања робе или прикупљања информација за потребе нерезидентног обвезника, као ни у сврху обављања било које друге активности припремног или помоћног карактера за потребе нерезидентног обвезника (тачка 3.).

Заједничко за све наведене активности је да су оне суштински припремног или помоћног карактера и не могу се окарактерисати као обављање делатности нерезидентног обвезника. Међутим, у наредном делу овог рада, видећемо да постоји недоследност законодавца према одредбама члана 4. став 5. ЗПДП приликом навођења шта нарочито представља сталну пословну јединицу нерезидентног обвезника на територији Републике Србије.

39. Види: Arvid Aage Skaar, *op.cit.*, стр. 10.

40. За употребу термина *теорија привлачења (подршке)* види: *Ibid.*, стр. 10.

5. Примери сталних пословних јединица

Српски законодавац, у члану 4. став 1. ЗПДП, наводи шта ће се нарочито сматрати сталном пословном јединицом нерезидентног обвезника: огранак (тачка 1.); погон (тачка 2.); представништво (тачка 3.); место производње, фабрика или радионица (тачка 4.); рудник, каменолом или друго место експлоатације природног богатства (тачка 5.).

Слично као и у члану 5. став 2. Модел конвенције ОЕСД, пружени примери би требали само да илуструју шта, на први поглед, представља сталну пословну јединицу нерезидентног обвезника на територији Републике Србије.⁴¹⁾ Међутим, да би било који од њих имао статус сталне пословне јединице, општи услови основног појма морају бити задовољени.⁴²⁾ Поред тога, треба проверити да ли се кроз стално место пословања одвија искључиво нека од активности из члана 4. став 5. ЗПДП, за које је изричито прописано да не чине сталну пословну јединицу. У погледу оваквог тумачења тзв. *позитивне листе*,⁴³⁾ који је садржан у *Званичном коментару Модел конвенције ОЕСД*,⁴⁴⁾ од свих држава чланица ОЕСД,⁴⁵⁾ једино за Италија не прихвата, већ сматра да даје примери представљају сталну пословну јединицу без обзира на испуњеност осталих услова.⁴⁶⁾

У случају Републике Србије, примери наведени у члану 4. став 1. ЗПДП захтевају детаљнију анализу.

Наиме, иако је представништво наведено као један од примера који нарочито представља сталну пословну јединицу, оно ће то врло ретко бити тј. само уколико се прихвати теорија подршке о којој је више било речи у претходном делу овог рада. Закон о спољнотрговинском пословању⁴⁷⁾ дефинише представништво као "издвојен, правно зависан организациони део оснивача који на територији Републике обавља претходне и припремне радње у вези са закључењем уговора и који не може да закључује уговоре осим за своје сопствене потребе."⁴⁸⁾ Из изложене дефиниције се види да представништво потпада под одредбу члана 4. став 5. тачка 3. ЗПДП и да као такво не чини сталну пословну јединицу нерезидентног обвезника на територији Републике Србије.⁴⁹⁾

41. Види: Arvid Aage Skaar, op.cit., стр. 6.

42. За три општа услова неопходна за постојање основног облика сталне пословне јединице види одељак 3. овог рада.

43. За употребу термина *позитивна листа* види: Arvid Aage Skaar, op.cit., стр. 6.

44. Види: Model Tax Convention on Income and Capital, стр. 91.

45. Државе чланице ОЕСД су: Аустралија, Аустрија, Белгија, Велика Британија, Грчка, Данска, Ирска, Исланд, Италија, Јапан, Канада, Кореја, Луксембург, Мађарска, Мексико, Немачка, Нови Зеланд, Норвешка, Пољска, Португалија, САД, Словачка, Турска, Финска, Француска, Холандија, Чешка Република, Швајцарска, Шведска и Шпанија.

46. Види: Model Tax Convention on Income and Capital, стр. 106.

47. "Службени гласник Републике Србије", бр. 101/2005; у даљем тексту: ЗСТП.

48. Види: члан 9. став 2. тачка 1. ЗСТП.

Погон, место производње, фабрика или радионица, рудник, каменолом или друго место експлоатације природног богатства⁵⁰⁾ би могли чинити сталну пословну јединицу само у случају да су на располагању нерезидентном обвезнику дужи временски период.⁵¹⁾ Према Закону о страним улагањима,⁵²⁾ страни улагач може основати привредно друштво у Републици Србији, купити акције или уделе у постојећем српском привредном друштву или добити концесију,⁵³⁾ а поред тога може, складу са Законом о привредним друштвима,⁵⁴⁾ основати и огранак.⁵⁵⁾ Стога би се законито постојање сталне пословне јединице у неком од облика из члана 4. став 1. тачка 2., 4. и 5. могло замислити у веома ограниченом броју случајева.⁵⁶⁾

Најзад, огранак страног привредног друштва, "као издвојен, правно зависан организациони део оснивача, који на територији Републике трајно обавља делатности за које је оснивач регистрован у земљи седишта",⁵⁷⁾ и који има тачно одређено место пословања⁵⁸⁾ испуњава сва три општа услова за постојање сталне пословне јединице.

6. Закључак

Услед прилика у којима се Република Србија налазила током последње деценије двадесетог века, присуство нерезидентних правних лица на њеној територији није било већег обима. Ово је проузроковало да сталне пословне јединице дуго не буду предмет интересовања српских пореских органа. Међутим, са отварањем према свету и уласком у међународне привредне токове, неопходно је да се већа пажња посвети овом питању, у чему наука пореског права може да одигра одлучујућу улогу. Пре него што се приступи проблемима самог опорезивања, потребно је разумети шта представља сталну пословну јединицу нерезидентног обвезника на територији Републике Србије, за шта је објашњење њеног основног облика суштински предуслов. Доказ за ову тврдњу је и садржина дописа Сектора за кон-

49. Представништво би могло да представља сталну пословну јединицу нерезидентног обвезника Републике Србије уколико би испуњавало опште услове, али би тиме био прекршен ЗСТП.

50. Види: члан 4. став 1. тачка 2., 4 и 5. ЗПДП.

51. У наведеним примерима просторна компонента сталности места пословања и обављање делатности нерезидентног обвезника преко њега се подразумева.

52. "Службени лист Савезне Републике Југославије", бр. 3/2002, 5/2003; у даљем тексту: ЗСУ

53. Види: члан 4. и 5. ЗСУ.

54. "Службени гласник Републике Србије", бр. 125/2004; у даљем тексту: ЗПД.

55. Види: члан 3. ЗПД.

56. Нпр. страна телевизијска кућа, чији репортери и техничко особље припремају извештаје у закупљеним просторијама са одговарајућом опремом (нпр. од Радио-телевизије Србије), које затим достављају централи, би имала сталну пословну јединицу у таквом *месту производње* уколико би била испуњена и временска компонента услова сталности места пословања.

57. Види: члан 9. став 2. тачка 1. ЗСТП.

58. Види: члан 3. став 2. ЗПД.

тролу Пореске управе Министарства финансија Републике Србије у коме се наводе оквирни подаци о броју сталних пословних јединица, представништва и огранака страних правних лица која су евидентирана у Одељењу за ПДВ и регистрацију пореских обвезника,⁵⁹⁾ броју обвезника који су поднели порески биланс сталних пословних јединица и укупно исказаној добити у њима.⁶⁰⁾ Поставља се питање зашто се представништва и огранци посебно издвајају и шта је са осталим облицима сталне пословне јединице, нарочито ако се узме у обзир да представништво неће (осим, изузетно) уопште чинити сталну пословну јединицу. За разлику од хрватског права у коме страном правно лице, да би вршило било какву пословну активност на територији те државе мора основати огранак (*пoдpужницy*),⁶¹⁾ у српском праву таква обавеза не постоји. Међутим, поражавајући је податак да је за 2005. годину само 32 обвезника поднело порески биланс сталних пословних јединица, а да је у њима укупно исказана добит 844.447 динара. Све нас ово упућује да смо, у погледу сталних пословних јединица, на самом почетку и да је пред нама озбиљан задатак да се садашње, неприхватљиво стање, исправи.

Svetislav V. Kostić

Teaching Assistant at the Faculty of Law, University of Belgrade

THE BASIC FORM OF PERMANENT BUSINESS UNITS IN THE SERBIAN TAX LAW

Summary

The subject of this paper is the definition of the basic-rule permanent establishment within the Serbian tax law. Due to the fact that the domestic legal doctrine has not dealt with this issue, and the lack of any Serbian case law or administrative practice, the author uses the Commentaries on the Articles of the OECD Model Tax Convention for guidance. General conditions for the existence of a permanent establishment on the territory of Republic of Serbia are given close attention, and the author states scholarly approaches, as well as his own opinion with respect to their interpretation. Both the negative definition, and the positive list of permanent establishment examples are analyzed. Finally, the author gives reasons for the insufficient interest for this area of taxation in Republic of Serbia, and provides evidence for the current situation in the practice of the tax authorities.

Key words: *permanent establishment, nonresident taxpayer, OECD Model Tax Convention, fixed place of business, business activity of the nonresident taxpayer.*

59. Њихов број износи 1518.

60. Допис бр. 43-799/2006-18 од 15. марта 2006. године.

61. Михаела Бронић, Хрвоје Арбутина, Croatia, Taxation in Central and East Europe (detailed); у: European Taxation Database (on-line publication), IBFD, 2006, A.1.3.2.