

*Prof. Dr. Ismet Dautbašić*

# MEĐUNARODNO DVOSTRUKO /VIŠESTRUKO/ OPOREZIVANJE SA POSEBNIM OSVRTOM NA PRAKSU SAD-a

## Pojam dvostrukog /višestrukog/ oporezivanja

Pojam dvostrukog /višestrukog/ oporezivanja najlakše ćemo odrediti ako usvojimo mišljenje prof. Lovčevića koji kaže da je to pojava: "kada jedan poreski objekt ili subjekt bude dva ili više puta oporezovan istim porezom u istom vremenskom periodu".<sup>1</sup>

Ovakvim oporezivanjem se narušava socijalno-političko načelo u oporezivanju koje inzistira na ravnomjernosti u snišenju poreskih tereta.

Sa dvostrukim oporezivanjem se ponekad poistovjećuju pojave kumulisanja i nadoporezivanja, a to su sasvim različiti pojmovi.

Kumulisanje poreza imamo onda kada jedan te isti poreski izvor bude oporezovan sa više različitih poreza.

Nadoporezivanje je slučaj kada postoji plaćanje izvjesnog iznosa poreza ili poreza na već plaćenu sumu osnovnog poreza. Za ovaj slučaj se često navodi primjer kada zavesni organi vlasti naplaćuju porez na ukupan dohodak, a pojedine članice Federacije objektni porez na zgrade, zemljište, prevozna sredstva itd. U ovim slučajevima ne radi se o dvostrukom oporezivanju, nego samo o nadoporezivanju ili doporezivanju.

Dvostruko oporezivanje je često u savremenim poreskim sistemima i to bilo kao namjerno ili nenamjerno. Prvo je onda kad zakonodavac baš hoće da se neka pore-

ska snaga jače oporezuje. Takav je slučaj sa oporezivanjem akcionarskih društava i sl. Nenamjerno dvostruko oporezivanje je često prouzrokovano nedovoljno i neprecizno razgraničenim kompetencijama između pojedinih nivoa poreskih vlasti.

I namjerno i nenamjerno dvostruko oporezivanje moguće je otkloniti.

## Vrste dvostrukog oporezivanja

Prema poznatom francuskom finansijskom teoretičaru G. Jeze-u /Žezu/ dvostruko oporezivanje može nastati u ova četiri slučaja:

- 1) Međunarodno dvostruko oporezivanje;
- 2) U federativno uređenim državama;
- 3) Između centralnih i lokalnih vlasti i
- 4) Kod oporezivanja akcionarskih društava.

Tokom narednih izlaganja zadržaćemo se na svakom od navedenih slučajeva dvostrukog oporezivanja.

## Međunarodno dvostruko oporezivanje

Do dvostrukog oporezivanja u internacionalnim odnosima dolazi, na taj način što određeni poreski izvor dođe pod udar poreskih vlasti dviju suverenih država. Tako na primjer, ako poreski obveznik ima prihod iz zemlje u kojoj nije njegov domicil, onda ono može biti dvostruko oporezovano. Prvi put u zemlji u kojoj je prihod ostvaren, a drugi put u zemlji gdje živi. Slično je i sa oporezivanjem nasljeđa u inostranstvu, kada se nasljeđe oporezuje tamo gdje je imovina, a onda i gdje je nasljednik nastanjen.

U savremenim uslovima veoma čest slučaj dvostrukog oporezivanja imamo kod međunarodnog kretanja kapitala koji se kreće na svim relacijama iz razvijenih u nerazvijene, iz kapitalističkih u socijalističke, iz bogatijih u siromašne zemlje i obratno.

Dvostruko oporezivanje može biti izbjegnuto na dva načina i to: unilateralnim propisima vlastitog zakonodavstva i bilatera-

<sup>1</sup> Prof. J. Lovčević: Institucije javnih finansija, Beograd, 1975. godine, str. 17.

lnim, odnosno međunarodnim konvencijama za izbjegavanje dvostrukog oporezivanja.

Kod unilateralnih regulisanja izbjegavanja dvostrukog oporezivanja važi princip reciprociteta, a kod bilateralnog važe načela bilateralnih konvencija. I o jednom i o drugom načinu izbjegavanja dvostrukog oporezivanja biće riječi tokom daljih izlaganja.

#### - Princip reciprociteta

Reciprocitet u međunarodnom pravu je međusobno priznavanje određenih prava odnosno nametanje određenih dužnosti između dvije suverene države. Reciprocitet obuhvata i priznavanje određenih prava odnosno nametanje određenih dužnosti fizičkim i pravnim licima one države koja na odgovarajući način postupa prema fizičkim i pravnim licima domaće države.<sup>2</sup>

Reciprocitet može biti ugovoren ili diplomatski i zakonski ili činjenički /faktički/.

Ugovorni reciprocitet je onaj koji se primjenjuje na temelju međunarodnog ugovora, a činjenički je onaj koji se zasniva na suvremenom zakonodavstvu zemlje bez zaključene konvencije.<sup>3</sup>

Formalni reciprocitet se sastoji u tome da se strana fizička i pravna lica oporezuju kao i domaća uz uslov da se domaća fizička i pravna lica u stranoj zemlji oporezuju isto tako kao i fizička i pravna lica te zemlje. Formalni reciprocitet je najčešći.

Stvarni reciprocitet se sastoji u tome da se prema stranim, fizičkim i pravnim licima primjenjuje isti postupak kao i prema domaćim licima samo ako se u stranoj ze-

<sup>2</sup> Prof.Dr. M. Handžeković: Oporezivanje stranih investitora u Jugoslaviji u knjizi "Pravo stranih investicija u Jugoslaviji". Informator, Zagreb, 1971. godine, str. 71-72.

<sup>3</sup> Naša zemlja je do sada zaključila veliki broj ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja i to sa Francuskom 1976, Švedskom 1981, Danskom 1982, Velikom Britanijom 1982, Belgijom 1983, Holandijom i ČSSR 1984. Italijom 1985, kao i sa Kinom, Norveškom, Švajcarskom i Grčkom o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja dohotka iz međunarodnog pomorskog i zračnog saobraćaja.

mlji prema domaćim licima primjenjuje isti postupak kao u vlastitoj zemlji.

U primjeni su najčešće i formalni i stvarni reciprocitet.

#### - Bilateralne konvencije za izbjegavanje međunarodnog dvostrukog oporezivanja

Kao što smo naveli, pored reciprociteta postoje i bilateralni ugovori o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja koji su se pojavili u praksi oporezivanja u međunarodnim relacijama nakon Prvog svjetskog rata pod utjecajem velikih međunarodnih organizacija kao što su međunarodna trgovinska komora i Društvo naroda.

#### - Modeli konvencija Društva naroda

Društvo naroda je proučavanje problema izbjegavanja dvostrukog oporezivanja povjerilo komitetu koji je predložio četiri modela konvencije. Dva su se od njih odnosila na izbjegavanje dvostrukog oporezivanja /kod neposrednih poreza i poreza na nasljedstvo/, a ostala su dva na poreze i ubiranje poreza.

#### - Modeli konvencija izrađenih u Mexico Cityju / 1943/ i Londonu / 1946/<sup>4</sup>

Međunarodna konferencija koja se sastala 1943. godine u Mexico Cityju izradila je model dvostrane konvencije za izbjegavanje dvostrukog oporezivanja poreza na dohodak i imovinu; zatim model dvostrane konvencije za izbjegavanje dvostrukog oporezivanja nasljedstva i model dvostrane konvencije za uvođenje međusobne administracije pomoći u pogledu poreza i naplate poreza na dohodak, imovinu i nasljedstvo.

Prema modelima usvojenim u Mexico Cityju i u Londonu dvostruko oporezivanje dohotka ili imovine može se spriječiti dvjema vrstama odredaba, koje se međusobno dopunjuju. U prvom redu određuje se pod kojim se uslovima svaka kategorija pri-

<sup>4</sup> Op. cit. str. 77.

hoda, koju karakterizira tip dobara ili djelatnosti od koje potječe, može oporezovati u nekoj zemlji prema mjerilima realnog oporezivanja, a u drugom redu, određuje se da tako plaćene poreze treba odbiti od poreza koji je obveznik platio u zemlji u kojoj ima prebivalište ili porezni domicil.

Dobici industrijskih i trgovačkih preduzeća mogu se oporezovati prema tekstu iz Mexica Citya, ako preduzeće sklapa poslove ili obavlja svoje djelatnosti u toj zemlji uz uslov da se ti poslovi vrše stalno. S druge strane londonska konvencija traži da se oporezuje dohodak privrednog preduzeća ako ima u zemlji stalno sjedište.

Osnovno načelo, prema kojem se vrši raspodjela dobitka između preduzeća i njegovog stalnog sjedišta u drugoj zemlji je da se stalno sjedište nekog stranog preduzeća može oporezovati samo za dobitak koji je direktan rezultat djelatnosti tog stalnog sjedišta. Ovaj način određivanja ili podjele dobitka nekog stalnog sjedišta, zove se "Metoda odvojenog knjigovodstva" a cilj joj je da svako stalno sjedište bude oporezovano kao da je posebno i neovisno preduzeće i da se dobitak sjedišta ocjenjuje bez obzira na rezultat poslovanja koje je drugdje obavljalo preduzeće kojemu pripada.

Član peti modela konvencije određuje da se dobit od pomorskog i avionskog saobraćaja oporezuje samo u zemlji u kojoj se brod ili avion registruje uz uslov da vlasnik ili korisnik u toj zemlji ima poreski domicil.

Način oporezivanja dividendi predviđen je u članu IX modela konvencije iz Mexica Citya. Prema njemu dividenda se oporezuje u zemlji u kojoj su proizvodno uloženi kapitali od kojih proistječu te dividende. U većini slučajeva dividende bi se oporezovale u istoj zemlji u kojoj se oporezuju i dobiti od kojih se te dividende plaćaju. Međutim, prema tački 1. člana XIII londonskog teksta, dividende se oporezuju u zemlji u kojoj dioničko društvo koje ih dijeli ima svoj poreski domicil, tj. sjedište svoje stvarne uprave. U slučaju da dioničko društvo ima podružnicu u drugoj zemlji, dobi-

tak podružnice će biti oporezovan u toj drugoj zemlji, ali će dividende biti oporezovane isključivo u zemlji u kojoj se nalazi sjedište stvarne uprave dioničkog društva.

Uopšteno govoreći, problem oporezivanja prihoda od pokretnog kapitala jedno je od najzamašnijih pitanja dvostrukog oporezivanja. Tu dolazi do sukoba između interesa zemalja koje izvoze i interesa zemalja koje uvoze kapital između država vjerovnika i država dužnika. Oporezivanje dividendi i kamata u mjestu poreskog domicila vjerovnika pogoduje državama izvoznicama kapitala, a oporezivanje u mjestu poreskog domicila dužnika pogoduje državama uvoznicama kapitala. Kod rješavanja tog pitanja u konkretnom slučaju se mora voditi računa o nizu ekonomskih, finansijskih i političkih problema važnih za države ugovornice.

Prihodi od nepokretnih dobara na površini zemlje ili u njezinoj utrobi, kao na primjer od rudnika, kamenoloma, izvora, vodopada itd. oporezuju se tamo gdje se nalaze. Prema članu 10. modela konvencije iz Mexica Citya određuje se da prihodi od iskorištavanja patenata, tajnih postupaka i formula, tvorničkih žigova i trgovačkih ime- na oporezuju tamo gdje se ti patenti iskorišćavaju. Članom 13. citirane konvencije određuje se da država u kojoj poreski obveznik ima poreski domicil zadržava pravo da oporezuje njegov sveukupni dohodak, bez obzira potječu li prihodi iz te države ili inozemstva, ali od razrezanog poreza treba da odbije manji od sljedeća dva iznosa:

- a) porez koji je naplatila druga država ugovornica na prihode koji se prema prethodnim odredbama oporezuju na njezinom području, i
- b) iznos prema ukupnom porezu na dohodak koji se plaća u državi poreskog domicila, stoji u istom omjeru u kojem stoji čisti prihod koji se oporezuje u drugoj državi prema ukupnom dohotku.<sup>5</sup>

<sup>5</sup> Op. cit. str. 74.

*- Metode izbjegavanja dvostrukog oporezivanja nasljedstva*

Slično kao i kod poreza na dohodak i imovinu, i porez na nasljedstvo može se razrezivati prema državljanstvu ostaviocu ili prema njegovu domicilu.

Prema odredbama člana i protokola uz model citirane konvencije domicil nekog lica u času njegove smrti je mjesto gdje je stalno prebivao s očiglednom namjerom da tamo i ostane. Ako ne postoji ovakav domicil onda se smatra da se njegov domicil nalazio u zemlji u kojoj se nalaze njegovi porodični, društveni i privredni interesi.

Oporezivanje koje se ovom konvencijom želi izvršiti odnosi se na cjelokupnu vrijednost ostavine, neovisno o podjeli te ostavine među nasljednike.

Prema članu III Protokola trgovačka, rudarska, poljoprivredna i druga preduzeća, kao i preduzeća za pomorski i vazdušni saobraćaj, ostavljena od lica koje je u času smrti imalo domicil u jednoj od država ugovornica oporezuju se na sljedeći način:

- a) ako preduzeće ima stalno sjedište u jednoj od dviju država ugovornica, ostavina će biti oporezovana samo u toj državi;
- b) ako preduzeće ima stalno sjedište u obje države, ostavina će biti oporezovana u mjeri u kojoj pripadaju ili su vezana uz sjedište koje se nalazi u svakoj od država.

I na kraju da navedemo da se nekretnine sa svim pripadnostima oporezuju u zemlji u kojoj se nalaze, a da se pokretna imovina oporezuje u državi u kojoj je ostavilac imao domicil i u kojoj su se ta dobra nalazila u času njegove smrti.<sup>6</sup>

Poseban problem pri izbjegavanju dvostrukog oporezivanja javlja se kod investiranja kapitala u nekim zemljama.<sup>7</sup>

Odnos između uređenja dvostrukog oporezivanja i njegovog izbjegavanja u SAD i "ostatka svijeta" u mnogo čemu je specifičan. Kako se naša država Bosna i Hercegovina nalazi u tranziciji, smatram nužnim pokušati izložiti ovu važnu, složenu i nadasve dinamičnu oblast poreskog sistema i politike u ovoj najrazvijenijoj zemlji svijeta, komparirajući to sa Modelom koji zagovara Organizacija Ujedinjenih nacija u svom Modelu iz 1998. godine.

Mnogi od temeljnih postulata koji su predviđeni Zakonom o unutrašnjim prihodima i Zakonom o spoljnotrgovinskom poslovanju u SAD-u, kao i Pravilnikom o porezima prihoda, jer se na njih autori pozivaju, pošto predstavljaju nezamjenljiv izvor međunarodnog poreskog prava, izmijenjeni su sa više od 40 bilateralnih poreskih ugovora /konvencija/ zaključenih između SAD i njenih trgovačkih partnera /označenih u ugovorima kao "država", a ne kao zemlje/<sup>8</sup>

Uporedo s njima i sudska praksa kao i odluke upravnih organa u slučajevima kada je od pomoći za ilustraciju teme koja se konkretno obrađuje.

Treba reći, još i to, da postoje i dodatni, sekundarni izvori koji detaljnije istražuju ovu oblast.

*Osnovni cilj ovih međunarodnih ugovora je da pomognu međunarodnoj trgovini i investiranju smanjenjem poreskih barijera na međunarodne tokove roba i usluga. Smanjivanje prosječnog oporezivanja ohrabruje trgovinu i investiranje. Svaka država uključena u međunarodnu privredu ima dvostruku ulogu prilikom oporezivanja. U nekim situacijama država zahtijeva pravo da oporezuje kao država u kojoj obveznik ima prebivalište. U drugim situacijama država preuzima poresku nadležnost na bazi izvora prihoda ostvarenog od strane ne-rezidenta.*

Mnoge zemlje su donijele domaća pravna pravila kojima se reguliše međunarodno oporezivanje kojim se obezbjeđuje

<sup>6</sup> Član II i IV cit. konvencije.

<sup>7</sup> Kako je to riješeno u zakonodavstvu i praksi SAD-a, biće upravo predmet daljih razmatranja.

<sup>8</sup> Vidjeti: Prof.Dr. Richard L. Doenberga K. H. Gyr: "Međunarodno oporezivanje"- drugo izdanje. 1993. godine.

unilateralno oslobođenje od dvostrukog oporezivanja. Ovo unilateralno oslobođenje ne isključuje uvijek sukob nadležnosti. Na primjer, ako Kanada po svojim domaćim pravilima smatra poreskog obveznika svojim rezidentom, dok SAD po svojim pravilima smatra da je obveznik njen rezident, postoji vjerovatnoća da se prihod takvog obveznika oporezuje dvostruko. Jedan od ciljeva međunarodnih poreskih ugovora je otklanjanje sukoba u oblasti utvrđivanja prebivališta.

Slično, ukoliko rezident SAD ostvari prihod u Njemačkoj, poreski ugovor najčešće ublažava potencijalno dvostruko oporezivanje ili davanjem ekskluzivne poreske nadležnosti zemlje prebivališta /npr. samo ta zemlja može oporezivati kamatni prihod plaćen od strane subjekta iz druge zemlje ugovornice/, ili obezbjeđivanjem podijeljene nadležnosti sa zemljom prebivališta koja ima pravo na ostatak poreza dobijen nakon uzimanja u obzir zemlje izvora prihoda /npr. dividende isplaćene od strane subjekta iz zemlje u kojoj se nalazi izvor prihoda/.

Međunarodni ugovori također obezbjeđuju određeni stepen sigurnosti i predvidljivosti tako da poreski obveznici mogu organizovati svoje poslovanje. Razgraničavanje poreske nadležnosti i zajednička procedura za rješavanje problema sadržana u međunarodnom ugovoru pomaže u prevazilaženju onih problema koje poreski obveznik najčešće ima prilikom poslovanja u više zemalja sa više pravnih sistema. Također, one odredbe ugovora kojima se reguliše razmjena informacija između država pomažu zemljama ugovornicama u postupku izvršenja domaćih poreskih pravila.<sup>1a</sup>

Međunarodni ugovori također regulišu poreski tretman američkih poreskih obveznika i priznavanje takvog tretmana od strane druge zemlje ugovornice.<sup>1b</sup>

### Proces stvaranja međunarodnih poreskih ugovora u SAD

Izvršni Ogranak SAD, kao dio svojih ovlašćenja u okviru spoljnih odnosa, ima ekskluzivna ovlašćenja da pregovara o poreskim ugovorima. Pregovore obavlja Ministarstvo finansija preko Pomoćnog sekretara za Poresku politiku i Međunarodnog Poreskog Savjeta. Kada se međunarodni ugovor potpiše od strane Predsjednika ili lica koje on ovlasti, takav ugovor se šalje u Senat radi prihvatanja. Komitet za Inostrane odnose Senata najčešće vrši razmatranja takvog ugovora prije odlučivanja o njemu. Ukoliko Komitet prihvati ugovor, Senat vrši glasanje. Ponekad Senat odobri međunarodni ugovor pod uslovom rezerve u vezi određenih odredbi. U takvom slučaju, iz perspektive SAD ugovor stupa na snagu osim u pogledu odredbi na koje su stavljene rezerve. Kada Senat odobri ugovor on stupa na snagu razmjenom ratifikacionih instrumenata od strane Izvršnog Ogranka.

### Odnos između međunarodnih poreskih ugovora i Zakonika

Međunarodni poreski ugovori postoje da bi ograničili poresku nadležnost zemalja ugovornica u cilju izbjegavanja međunarodnog dvostrukog oporezivanja. Shodno tome, odredbe ugovora generalno ne bi smjele biti tumačene u smislu bilo kakvog ograničenja nekog izuzimanja, oslobođenja, umanjenja ili kreditiranja predviđenih domaćim poreskim pravom zemalja ugovornica. Drugačije rečeno, međunarodni poreski ugovori mogu smanjiti poresku odgovornost obveznika ali je generalno ne mogu povećati.

Međunarodni poreski ugovori SAD imaju istu pravnu snagu kao i domaće pravo /tj. obadva izvora predstavljaju "vrhovno pravo zemlje"/. Ustav SAD, član IV, stav 2. Ukoliko je ugovor u suprotnosti sa federalnim pravom /npr. poreskom odredbom/ generalno, u smislu domaćeg prava, pravilo kasnije odredbe preovlađuje /Whithey v. Robertson (1888)/. Kada je god to moguće

<sup>1a</sup> 1a Richard L. Doenberg: Op. cit., str. 41, Atlanta Georgia, May, 1933.

<sup>1b</sup> Richard L. Doenbegr: St. Paul. Mir - West Publishing CO. 1933, godine, str. 25-132.

sudovi pokušavaju da odredbe ugovora tumače na način koji bi bio u skladu sa domaćim poreskim pravilima. Ukoliko obveznik smatra da je neka zakonska odredba povrijeđena međunarodnim ugovorom, takav obveznik se mora izričito pozvati na međunarodni ugovor kako bi se modifikovale odredbe Zakonika (član 6114. Zakonika).

Pravilo kasnije odredbe često vodi kršenju međunarodnog prava. Kada Kongres izglasa zakonsku odredbu koja direktno nije u skladu sa postojećom odredbom nekog međunarodnog ugovora, onda takva domaća odredba prevladava odredbu ugovora. Međutim, SAD se ne oslobađaju svojih ugovornih obaveza, te nepridržavanje odredbama ugovora rezultira povredom međunarodnog prava (član 27 Bečke Konvencije o Pravu Međunarodnih Ugovora, Komentar član 135 (1) (b) Zakona o Spoljnim odnosima SAD). Ne postoji praktičan lijek za takvu povredu međunarodnog prava, osim mogućnosti za drugu zemlju ugovornicu da djelimično ili potpuno raskine takav ugovor.

Bez obzira na posljedice po međunarodno pravo član 7852 (d) Zakonika jasno predviđa da niti odredba međunarodnog poreskog ugovora niti domaća odredba nemaju preferencijalni status po sebi (tako da se primjenjuje pravilo kasnije odredbe). Odnos između međunarodnih ugovora i domaćeg prava regulisan je i članom 894 (a) Zakonika koji predviđa da bi odredbe Zakonika trebalo primjeniti "sa dužnom pažnjom prema bilo kojoj obavezi preuzetoj međunarodnim ugovorom".

### **Razvoj modela međunarodnih poreskih ugovora**

SAD su imale dvostruki cilj pri dizajniranju međunarodnih ugovora: harmonizaciju domaćih poreskih propisa sa propisima drugih zemalja i u isto vrijeme očuvanje domaće poreske nadležnosti prema državljanima i rezidentima SAD. U tom cilju SAD su pratile seriju modela poreskih ugovora pri pregovorima sa drugim zemljama. U posljednje vrijeme po-

četna pozicija pri pregovorima bio je model za međunarodne poreske ugovore koji je razvijen uglavnom 1977. i 1981. godine /"US model"/. Novi US Model ugovora se upravo razvija. Mnogi od evropskih partnera koriste model ugovora koji je razvila Organizacija za Ekonomsku saradnju i razvoj /"OECD Model"/.<sup>9</sup>

Ova dva modela su više slična nego različita. Međutim, postoje određene fundamentalne razlike. Za razliku od OECD Modela, US Model zadržava pravo zemalja ugovornica da oporezuju svoje državljane čak i u slučaju da imaju prebivalište u drugoj zemlji ugovornici. Po US Modelu, prebivalište pravnog lica je zemlja u kojoj je pravno lice osnovano ukoliko postoji nesuglasica oko prebivališta. Po OECD Modelu, prebivalište se nalazi u mjestu stvarne uprave pravnog lica. Kada postoji potencijalno dvostruko oporezivanje, US Model se oslanja na metodu kreditiranja (tj. zemlja ugovornica kreditira poreze plaćene drugoj zemlji ugovornici na prihod ostvaren u toj zemlji) dok OECD Model, pored metoda kreditiranja, usvaja i metod izuzimanja (tj. zemlja ugovornica izuzima prihod ostvaren u drugoj zemlji ugovornici).

Slijedeća razlika između ova dva modela leži u tretmanu kamatnih prihoda. US Model dodjeljuje isključivu poresku nadležnost zemlji u kojoj obveznik ima prebivalište, dok OECD Model dozvoljava zemlji iz koje prihod potiče (tj. gdje isplatišlac ima prebivalište) ograničeno pravo oporezivanja kamate isplaćene rezidentu druge zemlje ugovornice. Postoje i druge strukturalne razlike između ova dva modela. Na primjer, US Model ne zahvata državna i lokalna poreska pravna pravila, dok OECD Model to čini. Najzad, US Model usmjerava više pažnje na tzv. "biranje ugovora" (treaty shopping) od OECD Modela, tako što specificira ograničenja koristi od međunarodnog ugovora i teži da koristi ugovor radi izbjegavanja poreza.<sup>10</sup>

<sup>9</sup> Prof. Dr. Božidar Jelčić: "Finansijsko pravo i finansijska znanost", Zagreb, 1994. godine. str. 323.

<sup>10</sup> Pogledati US Model, 1981., član 16.

Dodatno, postoji i UN Model iz 1981. godine čija je namjera da bude vodič za međunarodne ugovore koji se zaključuju između razvijenih zemalja i zemalja u razvoju. Dok US i OECD Model stavljaju u povoljniji položaj zemlje izvoznike kapitala (tj. zemlju prebivališta), UN Model favorizuje zemlje uvoznike kapitala (tj. zemlju u kojoj je izvor prihoda) tako što im povjerava veću poresku nadležnost u pogledu kako investicionih tako i poslovnih prihoda. U pregovorima sa SAD, vjerovatnije je da će jedna zemlja u razvoju koristiti UN Model kao početnu tačku.

I dok US Model služi kao početna tačka za pregovore, međunarodni ugovori iz ove oblasti koje su SAD zaključile, pokazuju nevjerovatan stepen različitosti. Bez obzira na to, US Model za međunarodne poreske ugovore predstavlja suštinu našeg daljnjeg razmatranja.

### **Odredbe međunarodnih poreskih ugovora**

Iako postoje različitosti u odredbama međunarodnih ugovora zaključenih između SAD i njenih partnera, postoji određeni broj tipičnih odredbi koje se mogu naći u bukvalno svim ovakvim ugovorima.

#### *(a) Tumačenje međunarodnih poreskih ugovora SAD*

Svi savremeni međunarodni poreski ugovori SAD sadrže odredbu koja utvrđuje hijerarhiju u odredbama koje regulišu tumačenje ugovora. Pogledati US Model 1981, član 3 (2). Prvo, mnogi pojmovi iz međunarodnih ugovora specifično su definisani u ugovoru (npr. definicija "kamate"). Ukoliko pojam nije specifično definisan, kontekst ugovora, uključujući sve relevantne prateće materijale, može zahtijevati dodatno definisanje. Ukoliko kontekst ugovora ne zahtijeva definisanje, zemlje ugovornice primjenjuju svoja unutrašnja pravna pravila. Generalno je prihvaćeno da upućivanje na unutrašnje pravo zemalja ugovornica podra-

zumijeva upućivanje na pravo koje se vremenom može izmijeniti. Dakle, radi se o dinamičkom, a ne o statičkom tumačenju. Dinamičko tumačenje ne znači da je zemlja ugovornica slobodna da mijenjaja svoje unutrašnje pravo u isključivom cilju izmjenjene primjene međunarodnog ugovora.

#### *(b) Domašaj međunarodnih poreskih ugovora<sup>11</sup>*

Članovi 1., 2. i 29. US Modela regulišu važenje međunarodnog ugovora u pogledu lica, vrsta poreza, teritorije i vremena. Generalno, međunarodni ugovor primjenjuje se na rezidente zemlje ugovornice. Međutim, politika SAD je da jedan međunarodni ugovor može ograničiti mogućnost SAD da oporezuju rezidente ostalih zemalja ali da isto tako tim ugovorom bude sačuvano pravo SAD da oporezuje državljane i rezidente SAD u pogledu prihoda koje ovi ostvare širom svijeta, član 1 (3) US Modela, 1981. Na primjer, po ovakvoj klauzuli, rezident Velike Britanije koji nije državljanin SAD može očekivati, na bazi član 11. ugovora između SAD i Velike Britanije, da izbjegne oporezivanje od strane SAD kamata isplaćenih od strane američkog zajmoprimca. Međutim, ukoliko bi takav rezident istovremeno bio i rezident SAD, onda bi SAD očuvale svoje pravo po članu 1 (3) da oporezuju u potpunosti prihod od kamate, kao da se međunarodni ugovor i ne primjenjuje. čak i ukoliko bi kamata bila plaćena od strane zajmoprimca iz Velike Britanije, SAD bi oporezivale prihod od kamate ukoliko bi rezident Velike Britanije bio istovremeno državljanin SAD, iako odgovornost za izbjegavanje dvostrukog oporezivanja u ovom slučaju leži na SAD.

*Vratimo se domašaju međunarodnih ugovora u vezi vrsta poreza, teritorije i vremena. Međunarodni ugovori SAD iz ove oblasti regulišu federalne poreze na prihod. Državni i lokalni porezi na prihod nisu*

<sup>11</sup> " Prof.Dr. Hamdija Sefić i Doc.Dr. Halil Kapić: "Finansije", Bihać, 1998. godine, str. 58.

obrađeni u ozbiljnijem obimu i na nezadovoljstvo američkih partnera koji bi željeli zaštitu od onoga što oni smatraju ne-fer državnim oporezivanjem. Neke američke države (npr. Kalifornija), koristeći formalistički pristup, ponekad oporezuju prihod koji nije vezan za aktivnosti u samoj državi. Međunarodni ugovori nemaju ograničen period važnosti i mogu biti raskinuti sa otkaznim rokom od šest mjeseci, a nakon isteka 5 godina od stupanja takvog ugovora na snagu (član 29. US Modela 1981).

Po članu 1 (2), međunarodni ugovor se ne može primjeniti na način koji bi onemogućio poreskog obveznika da uživa koristi koje bi mu inače bile na raspolaganju da ugovor nije na snazi. Odnosno, međunarodni ugovor ne može povećati poresku odgovornost američkog poreskog obveznika u poređenju sa odgovornošću koja bi postojala u odsustvu međunarodnog ugovora. Na primjer, dvije različite djelatnosti koje obavlja u SAD, on može izabrati da bude oporezovan u skladu sa unutrašnjim poreskim propisima SAD, ukoliko mu primjena tih pravila više ide u korist (npr. mogućnost prebijanja poslovnih gubitaka i prihoda) nego primjena pravila po međunarodnom sporazumu. Međutim, poreski obveznik se mora dosljedno ponašati u odnosu na svaku kategoriju prihoda pojedinačno (npr. obveznik ne može izabrati koristi po međunarodnom ugovoru u pogledu poslovnih prihoda, a sa druge strane izabrati primjenu unutrašnjih propisa za poslovne gubitke). Ukoliko su različite kategorije prihoda nepovezane (npr. kamatni prihod i dividende), poreski obveznik može zahtijevati primjenu unutrašnjih propisa u odnosu na jednu kategoriju i primjenu međunarodnog ugovora u pogledu druge.<sup>12</sup>

### (c) Definicije

Članovi 3-5 US Modela sadrže definicije ključnih pojmova koji se pojavljuju u

međunarodnim ugovorima. Definicija pojma "rezident" je centralna za primjenu ugovora, jer ugovori često dodjeljuju poresku nadležnost zemlji prebivališta. Svaka zemlja ugovornica svojim unutrašnjim propisima definiše pojam prebivališta, kako za fizička, tako i za pravna lica. Ortakluk najčešće nije rezident zemlje ugovornice osim ako nije oporezovan kao poseban subjekt. Međutim, ortaci mogu biti rezidenti koji imaju pravo na primjenu međunarodnih ugovora na prihod ortakluka.

Zbog toga što zemlja ugovornica primjenjuje svoju unutrašnju definiciju pojma "rezident", obveznik može biti u poziciji da je rezident obje zemlje. Na primjer, T može biti rezident SAD po članu 7701 (b) Zakonika i francuski rezident po francuskom unutrašnjem pravu. Po članu 3 (3) ugovora između SAD i Francuske (ili član 4 (2) (a) US Modela) T je rezident države u kojoj ima stalno mjesto stanovanja koje mu je na raspolaganju. Ukoliko ima mjesto stanovanja u obje zemlje, T je rezident one zemlje sa kojom ima bliže lične i ekonomske odnose (centar vitalnih interesa). Ukoliko centar vitalnih interesa ne može biti određen, onda se primjenjuje test "životnog staništa". U nemogućnosti primjene ovog testa, državljanstvo se primjenjuje kao određujući faktor. Ukoliko je T državljanin obje zemlje ili nije državljanin nijedne zemlje, ugovornice su odredile rješavanje takvog pitanja uzajamnom saglasnošću.

Pretpostavimo da je preduzeće X osnovano u SAD ali da ima centar stvarne uprave u stranoj zemlji, tako da se po unutrašnjim poreskim propisima smatra rezidentom obje zemlje. Pogledati npr. član 4 (1) ugovora između SAD i Velike Britanije. Odredba kojom se reguliše prebivalište u US Modelu /član 4 (3)/ klasifikuje X preduzeće kao rezidenta zemlje u kojoj je osnovano.

### (d) Pravila vezana za klasifikaciju poreza i određivanje poreske nadležnosti

Članovi 6-21 US Modela su pravila kojima se klasifikuju vrste prihoda i dodjeljuje

<sup>12</sup> Prof. Dr. France Pernek: "Finančno pravo in javne finance", Maribor, 1997. godine, str. 131-231.



*poreska kompetencija jednoj ili objema zemljama, a u zavisnosti od vrste prihoda.*

(1) *Poslovni prihodi*

Uopšteno govoreći, rezident zemalja ugovornica ne biva oporezivan na poslovni prihod koji potiče iz druge zemlje ugovornice, osim ukoliko se poslovni prihod može "pripisati" "stalnom mjestu stanovanja" koje se nalazi u toj drugoj zemlji. Ukoliko ne postoji stalno mjesto poslovanja, prihod koji bi u suprotnom slučaju bio oporezovan u zemlji u kojoj je takav prihod ostvaren, u odsustvu međunarodnog sporazuma, ne biva oporezovan u toj zemlji. Na primjer, strano preduzeće uključeno u trgovinu ili poslovanje u SAD, ali ne preko stalnog mjesta poslovanja (npr. stalna prodaja robe u SAD ali preko stranih poslovnih prostora) generalno nije podložno oporezivanju u SAD po međunarodnim ugovorima koji se mogu primjeniti.

Definicija "stalnog mjesta poslovanja" razlikuje se od ugovora do ugovora, ali generalno, stalno mjesto poslovanja se pojavljuje u jednom od slijedećih oblika: poslovni prostor, lokacija na kojoj se gradi ili određeni oblik zastupništva (agency). Sva tri tipa stalnog mjesta poslovanja zahtijevaju određenu dozu stalnosti. Poslovni prostor podrazumijeva: mjesto uprave, ogranak, kancelariju, fabriku, mjesto iskopavanja prirodnih bogatstava, itd. Lokacija na kojoj se gradi podrazumijeva mjesto izgradnje zgrade ili mjesto vršenja drugog građenja, instaliranja, zatim postojanje opreme koja se koristi pri eksploataciji prirodnih dobara, ukoliko je takva oprema prisutna u periodu dužem od 12 mjeseci, itd. Oblik zastupništva kao stalnog mjesta poslovanja postoji u slučaju da zastupnik poreskog obveznika ima ovlaštenja da zaključi ugovor u ime principala i redovno koristi takva ovlaštenja. Međutim, nezavisan "zastupnik" (agent) koji nastupa u okviru svojih redovnih ovlaštenja ne formira zastupstvo u smislu kreiranja stalnog mjesta poslovanja. Ukoliko matično preduzeće iz zemlje A ima zavisno preduzeće

u zemlji B, takvo zavisno preduzeće ne predstavlja stalno mjesto poslovanja matičnog preduzeća samo po osnovu vlasništva matičnog preduzeća. Međutim, ukoliko zavisno preduzeće nastupa kao zastupnik svog matičnog preduzeća sa ovlaštenjima da u njegovo ime zaključuje ugovore i to ovlaštenje redovno koristi, onda zavisno preduzeće može predstavljati stalno mjesto poslovanja matičnog preduzeća. U kontekstu ortakluka, stalno mjesto poslovanja ortakluka ili bilo kog ortakluka primjenjuje se na sve ortake.

Član 5 (4) US Modela specifično predviđa da stalno mjesto poslovanja ne uključuje: (1) korišćenje prostora i opreme za stovarište robe, izlaganje ili isporuku robe; (2) održavanje određene količine robe isključivo u svrhu dalje obrade od strane drugog privrednog subjekta; (3) održavanje stalnog mjesta poslovanja u svrhu kupovine robe ili prikupljanja informacija; ili (4) održavanje stalnog mjesta poslovanja isključivo radi uključivanja u bilo koju aktivnost koja ima pripremni ili pomoćni karakter.

Ukoliko rezident zemlje ugovornice održava stalno mjesto poslovanja u drugoj zemlji ugovornici, onda je samo ona poslovna dobit koja se može pripisati takvom mjestu poslovanja podložna oporezivanja u zemlji gdje se stalno mjesto poslovanja nalazi. Generalno, pojam "poslovna dobit" znači prihod koji potječe iz aktivnog vršenja trgovine ili poslovanja. Pojam "pripisati" generalno se odnosi na neto prihod koji je ostvaren stalnim mjestom poslovanja kao da je to potpuno nezavisan subjekt. Prema tome, odbici koji su realno povezani sa proizvodnjom prihoda od strane stalnog mjesta poslovanja umanjuju iznos prihoda koji je oporeziv od strane zemlje u kojoj se nalazi stalno mjesto poslovanja.

Određeni tipovi poslovnih prihoda su ponekad posebno obrađeni u US Modelu. Na primjer, član 8. US Modela predviđa da je prihod (ostvaren direktnim upravljanjem ili kao prihod od zakupa) od pomorskog ili vazdušnog međunarodnog saobraćaja generalno oporeziv u zemlji u kojoj se

nalazi prebivalište subjekta koji vrši usluge a ne u zemlji u kojoj je prihod ostvaren, čak i u slučaju da se prihod može pripisati stalnom mjestu poslovanja u toj zemlji. Ovo pravilo reflektuje očekivane teškoće u određivanju mjesta iz koga prihod potiče, koje bi mogle rezultirati u višestrukom oporezivanju dobiti od ovih djelatnosti.

Članovi 7. i 8. US Modela regulišu raspoređivanje prihoda u okviru jednog subjekta.

Član 9. US Modela dozvoljava da se poslovna dobit (kao i drugi prihodi) raspoređi između povezanih subjekata na način koji bi bio adekvatan odnosu između nezavisnih subjekata. Ovaj član dozvoljava primjenu člana 482. Zakonika kao i druge sa njim povezane odredbe.

### (2) Prihod od ličnih usluga

Po članu 14. US Modela, prihod koji ostvari fizičko lice koje je rezident zemlje ugovornice vršenjem ličnih usluga podložan je oporezivanju isključivo u toj zemlji. čak i u slučaju da su usluge izvršene u drugoj zemlji, osim u slučaju da se prihod od tih usluga može pripisati stalnoj bazi u drugoj zemlji ugovornici. Na primjer, ukoliko kanadski arhitekta izvrši profesionalne usluge u SAD, onda, u nedostatku stalne baze, SAD ne mogu izvršiti oporezivanje prihoda od izvršenih usluga, bez obzira što bi takav prihod, u slučaju da ne postoji međunarodni ugovor, mogao biti oporeziv u SAD kao efektivno povezan sa vršenjem trgovine ili poslovanja u SAD. Pojam "stalna baza" vrlo je sličan pojmu "stalno mjesto poslovanja", ali ne zahtijeva isti stepen stalnosti da bi povukao oporezivanje. Na primjer, ukoliko lokalne vlasti u SAD omogućile ljekaru prostor koji bi ovaj koristio za medicinske konsultacije jednom nedjeljno, može se desiti da stalna baza postoji, iako ne postoji stalno korišćenje.

Ukoliko fizičko lice koje je rezident zemlje ugovornice izvrši zavisne lične usluge (tj. kao zaposleno lice) u drugoj zemlji ugovornici, onda zemlja u kojoj su usluge izvršene ima poresku nadležnost nad nadoknadom isplaćenom u bilo kojoj od sljedeće tri situacije: (1) da je primalac prisutan u ze-

mlji izvršenja usluge više od 183 dana za vrijeme fiskalne godine; (2) da je nadoknada isplaćena od strane. ili u ime, rezidenta te zemlje; ili (3) da je nadoknada isplaćena od strane stalnog mjesta poslovanja ili stalne baze koju poslodavac održava u toj zemlji.<sup>13</sup>

Penzije ostvarene od strane zaposlenog su podložne oporezivanju isključivo u zemlji u kojoj takvo lice ima prebivalište (član 18, US Modela, 1981). Uprava Prihoda zauzela je stav da isplata, da bi se kvalifikovala za penziju, mora ispuniti sljedeće kumulativne zahtjeve: (i) da je primalac bio zaposlen najmanje 5 godina ili da je star 62 godine ili stariji u trenutku isplate; (ii) da je isplata izvršena: (a) iz razloga smrti zaposlenog ili onesposobljenog za rad, ili (b) kao dio u seriji istih isplata povodom smrti zaposlenog, ili (c) da su sve isplate vršene nakon što je zaposleni prestao sa vršenjem usluga ili na dan ili poslije dana u kome je zaposleni dostigao 70,5 godina starosti. Odloženi bonusi plaćeni od strane poslodavca fizičkom licu nakon penzionisanja ne predstavljaju "penziju ili sličnu nadoknadu" po članu 18, ali su ovakve isplate pokriveno članom 15. Odluka br. 71-478, 1971-2 C.B. 490.

I dok su član 14. i 15. US Modela najvažnije odredbe koje regulišu prihod od vršenja ličnih usluga, pojedine vrste prihoda od usluga su obrađene u drugim dijelovima US Modela. Na primjer, prihod ostvaren od strane umjetnika i sportista, iz razloga mogućnosti ostvarivanja visoke zarade, generalno su oporezivi u zemlji vršenja usluge čak i u slučaju da se ostvareni prihod ne može pripisati stalnoj bazi (npr. prihod od dvonedjeljne muzičke turneje). Član 17. US Modela, 1981. Postoje posebna pravila za radnike vlada (član 19.) kao i za studente i pripravnike (član 20.).

### (3) Prihod od investicija

*US Model sadrži posebne odredbe kojima se regulišu oporezivanje dividendi, kamata, prihoda od autorskih prava, priho-*

<sup>13</sup> US Model, 1981, član 15.

da od zakupa nepokretnosti i kapitalne dobiti. U odsustvu međunarodnog sporazuma, dividende koje potiču iz SAD, a isplaćene su od strane nerezidenta SAD normalno su podložne oporezivanju po odbitku po stopi od 30% na bruto primljeni iznos (član 871 (a) ili 881. zakonika). Međunarodni poreski ugovori koje su zaključile SAD generalno mijenjaju ove stope kroz recipročno umanjene stope koje zemlje isplatioca (tj. zemlja odakle potiče prihod) može propisati za oporezivanje dividendi koje se isplaćuju rezidentu druge zemlje ugovornice. Po članu 10 US Modela, najveća stopa koju zemlja iz koje potječe prihod može propisati, iznosi 15%. Mnogi sporazumi smanjuju stopu i do 50% za dividende isplaćene preduzeću koje posjeduje 10 ili manje procenata glasova u preduzeću koje isplaćuje dividende.<sup>14</sup> Ograničavanjem ove stope sporazumi smanjuju eventualnu mogućnost dvostrukog oporezivanja. Međutim, ukoliko je primalac dividende ipak oporezovan u obje zemlje, i u zemlji iz koje prihod potiče i u zemlji u kojoj ima prebivalište, onda zemlja prebivališta mora izvršiti oslobađanje od oporezivanja (član 23 US Modela).

Kamate su US Modelom tretirane na sličan način kao i dividende. Također, postoji ograničavanje oporezivanja za zemlju odakle prihod potiče. Međutim, postoje i bitne razlike. Član 11. ne dozvoljava bilo kakvo oporezivanje kamata od strane zemlje iz koje kamata potiče (tj. zemlje u kojoj isplatioc ima prebivalište) iako oni američki ugovori, koji su bazirani na OECD Modelu, dozvoljavaju takvoj zemlji oporezivanje kamata po stopi koja ne može biti veća od 10%.

Kao i kamate, prihodi i prava intelektualne svojine (tj. iznosi isplaćeni za korišćenje autorskih prava, umjetničkih i naučnih radova, patenata, tajnih formula, trgovačkih znakova, know-how) ostvareni od strane rezidenta zemlje ugovornice podložni su oporezivanju samo u toj zemlji po US Modelu. Međutim, mnoge zemlje u razvoju, slijedeći UN Model, dozvoljavaju ograničeno oporezivanje od stra-

ne zemlje iz koje potječe prihod po stopama koje ne prevazilaze 15-20%.

Ukoliko se prihodi od kamata, dividendi i prava intelektualne svojine mogu pripisati stalnom mjestu poslovanja koje primalac prihoda održava u drugoj zemlji ugovornici, onda se prihod tretira kao poslovni prihod koji je u potpunosti oporeziv u zemlji gdje se stalno mjesto poslovanja nalazi. Pogledati član 10 (4) - dividende, član 11 (3) - kamate, član 12 (3) prihodi od prava intelektualne svojine, US Modela, 1981.

I dok su prihodi od dividendi, kamata i autorskih prava ograničeni US Modelom, prihod ostvaren od strane rezidenta jedne zemlje ugovornice od davanja u zakup nepokretnosti koje se nalaze u drugoj zemlji ugovornici, može biti u potpunosti podložan oporezivanju u zemlji u kojoj se nepokretnost nalazi. Ukoliko bi ta zemlja po svojim unutrašnjim propisima izvršila oporezivanje ovakvih prihoda na bruto osnovi prihoda, član 6 (5) dozvoljava primaocu prihoda da izabere da li želi oporezivanje na neto osnovi.

Poreska nadležnost nad dobiti ostvarenom raspolaganjem investicionom imovinom zavisi od prirode te imovine. Dobit od raspolaganja nepokretnošću ili udio u subjektu čija se imovina sastoji prvenstveno od nepokretnosti, podložna je oporezivanju u zemlji ugovornici u kojoj se nepokretnost nalazi, i to po unutrašnjim propisima. Pogledati član 13 US Modela. Dobit od raspolaganja sa ličnom imovinom (npr. mašine i oprema) koja se može pripisati stalnom mjestu poslovanja, oporeziva je u zemlji gdje se takvo mjesto poslovanja nalazi. Dobit od raspolaganja dionicama ili drugim hartijama od vrijednosti normalno je oporeziva isključivo u zemlji gdje se nalazi prebivalište prodavca.

#### (4) Ostali prihodi

Svaki prihod koji nije specifično naveden u US Modelu podložan je oporezivanju isključivo u zemlji u kojoj primalac ima svoje prebivalište. Na primjer, zemlja ugovornica ne može po svom unutrašnjem pravu da oporezuje prihod od zakupa isplaćen

<sup>14</sup> Pogledati član 10. US Modela, 1981.

od strane rezidenta te zemlje rezidentu druge zemlje ugovornice ukoliko se radi o zakupu nepokretnosti koja se nalazi u drugoj zemlji ugovornici.

(e) *Izbjegavanje dvostrukog oporezivanja*

Najvažniji cilj mreže američkih bilateralnih poreskih međunarodnih ugovora je eliminisanje međunarodnog dvostrukog oporezivanja. Američki ugovori iz ove oblasti sadrže recipročno obavezivanje svake od zemalja ugovornica, u slučajevima kada se pojavljuju kao zemlje prebivališta, da obezbjeđe ili poreski kredit za poreze plaćene u zemlji u kojoj je izbor prihoda ili da izuzmu prihod ostvaren u drugoj zemlji ugovornici. Na primjer, SAD odobravaju kredit za bilo koje poreze plaćene stranoj zemlji na prihod koji potiče iz strane zemlje dok istovremeno druga zemlja ugovornica izuzima iz svog oporezivanja poslovni prihod koji potiče iz SAD (i odobrava kredit za porez plaćen zemlji iz koje potiče poslovni prihod). Član 23 US Modela, 1981.<sup>15</sup>

(f) *Ograničenja u korišćenju odredbi ugovora*

*Strani obveznici koji investiraju ili obavljaju poslovanje u SAD često pokušavaju da strukturiraju svoje poslovanje tako da iskoriste prednosti povoljnih poreskih međunarodnih ugovora. Ova pojava često se naziva "biranje međunarodnog ugovora" (treaty shopping). I dok se američki obveznici takođe mogu uključiti u ovo biranje u pokušaju da smanje strane poreze na prihod ostvaren u inostranstvu, SAD su više od bilo koje druge zemlje bile preokupirane sa problemom biranja međunarodnog ugovora. Ovo biranje generalno ima dva oblika: poreski obveznik zemlje koja nema zaključen međunarodni ugovor sa SAD u potrazi je za mogućnošću da bude pokriven povoljnim ugovorom ili je obveznik zemlje ugovornice u potrazi za povoljnijim ugovorom*

*zaključenim između SAD i neke treće zemlje. Često, strani obveznik koji investira u SAD može biti u potrazi za međunarodnim ugovorom koji obezbjeđuje nisku stopu oporezivanja od strane SAD na investicioni prihod koji potječe iz SAD. Slično tome, estradni umjetnik koji izvodi svoj program u SAD može biti u potrazi za određenim oblikom preduzeća koje bi se bavilo ličnim uslugama, ako je bilo osnovano u jurisdikciji sa povoljnim odredbama o ličnim uslugama ili odredbama koje ograničavaju oporezivanje zemlji iz koje prihod potječe.*

*U nedostatku ograničenja u vezi biranja međunarodnog ugovora takav ugovor zaključen sa jednom zemljom mogao bi postati ugovor sa cijelim svijetom. Sa sve većom odlučnošću SAD traže načine kojima bi smanjili biranje međunarodnih ugovora. U Aiken Indus., Inc. v. Commissioner (1971), preduzeće osnovano na Bahamima koje je pozajmilo novac svom američkom zavisnom preduzeću prenijelo je to potraživanje svom zavisnom preduzeću osnovanom u Hondurasu pod istim uslovima kao što je i potraživanje prema američkom zavisnom preduzeću. Preduzeće iz Hondurasa nije ostvarilo nikakav profit od ove transakcije jer kamata primljena od američkog preduzeća odmah je isplaćivana Bahamskom preduzeću. Američko preduzeće tvrdilo je da porez po odbitku od strane SAD po članu 881. i 1442. Zakonika u pogledu kamata isplaćenih preduzeću u Hondurasu ne bi trebalo primjeniti, a na osnovu zaključenog međunarodnog ugovora. Ugovor između SAD i Bahama nije postojao.*

Poreski Sud je odlučio da preduzeće sa Hondurasa nikada nije "primilo" kamatne isplate kao što se zahtijeva ugovorom SAD-Honduras, a iz razloga što su prijem kamate i obaveza prenosa te kamate Bahamskom preduzeću neodvojive transakcije. Poreski Sud je smatrao da odgovarajuća odredba međunarodnog ugovora zahtijeva više od privremene fizičke državnine. Od preduzeća iz Hondurasa se zahtijevalo da u potpunosti ima kontrolu nad transakcijom da bi se međunarodni ugovor mogao primjeniti. Smatrajući da je preduzeće iz Hondurasa samo "putanja" u ovoj transakciji, Sud je naznačio

<sup>15</sup> Tzv. Metoda "izuzimanja"

da ovakva transakcija nije imala ekonomski ili poslovni razlog, osim izbjegavanja poreza u SAD preko koristi koje obezbjeđuju međunarodni ugovori. Također pogledati Odluke 84-152, 1984-2 C.B. 381 i 84-153, 1984-2 C.B. 183.

U svojim pregovorima sa drugim zemljama povodom zaključivanja poreskih ugovora SAD sada insistiraju na uključivanju odredbi koje se odnose na ograničenje koristi koje određeni ugovor obezbjeđuje (član 16. US Modela, 1981). I pored toga što određene razlike u prirodi ovih odredbi postoje, tipičan ugovor predviđa da se određene ugovorne koristi neće primjenjivati, ukoliko 50 ili više procenata (25% ili više po članu 16. US Modela) udjela u preduzeću drži poreski obveznik treće zemlje (osim ako udjeli nisu bili predmet javne trgovine). Na primjer, ako investitori iz Saudijske Arabije formiraju kompaniju u Francuskoj radi investiranja u obveznice i hartije od vrijednosti SAD, ta kompanija ne ispunjava uslov za umanjene američkih poreza na osnovu ugovora koji Francuska ima sa SAD o plaćanju kamata i dividendi.

Pretpostavimo da investitori iz Saudijske Arabije angažuju francuskog državljanina da bude nominalni vlasnik kompanije sa 100% udjelom. Dok takav aranžman zadovoljava uslov neophodnog potrebnog udjela za primjenjivanje ugovorne koristi, on ne zadovoljava test osnovne erozije što poništava koristi iz ugovora ako se prihod kompanije koristio kao osnovni prihod nerezidenta. Međutim, čak i kada kompanija ne zadovoljava oba uslova, koristi iz ugovora mogu biti ostvarene ako se dokaže da izbjegavanje poreza nije bio osnovni razlog za stvaranje kompanije. Na primjer, ako kompanija ostvaruje bilo kakve poslovne aktivnosti u Francuskoj, može se očekivati da će biti u mogućnosti da ostvari koristi iz ugovora.

#### (g) *Nediskriminacija*

Iz razloga što je osnovna svrha ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja da minimizira uticaj poreza na slobodno

kretanje međunarodne trgovine, ugovori obično sadrže obostrano obavezivanje da će svaka ugovorna strana izbjegavati korišćenje oporezivanja u smislu protekcionizma. Najopštije, državljani i rezidenti svake države ugovornice imaju jednak tretman kao državljani i rezidenti druge države ugovornice i pod istim uslovima. Ova obaveza nediskriminacije često je sadržana u obliku uzajamnog obećanja država ugovornica da neće državljanima i rezidentima druge države ugovornice opterećivati težim poreskim opterećenjem od poreskog opterećenja svojih državljanima i rezidentima (vidi član 24. Modela SAD).

Odredba o nediskriminaciji obično omogućava da državljanin jedne zemlje ugovornice koji je rezident u drugoj zemlji ugovornici ne može biti tretiran lošije od državljanina date zemlje u istim okolnostima. Tako i preduzeće koje je rezident jedne zemlje ugovornice i koje obavlja poslovanje putem stalnog prisustva u drugoj zemlji ugovornici ne može biti tretiran lošije od preduzeća koje je rezident u datoj zemlji. Na primjer, ako bi SAD uvele više stope na dobit koja se ostvaruje putem stalnog prisustva u SAD od stopa koje se primjenjuju na dobit koju ostvaruju američka preduzeća, ta odredba bi predstavljala kršenje odredbe o nediskriminaciji.

Odredba o nediskriminaciji takođe obično obavezuje ugovorne strane da prihvata odbitke po osnovu kamata, autorskih honorara ili drugih troškova plaćenih rezidentu druge ugovorne strane u slučajevima kada se ti odbici prihvataju kod plaćanja rezidenta date države. Na primjer, SAD poriče odbitak po osnovu kamate u slučajevima kada je kamata plaćena od strane poreskog obveznika SAD nerezidentu gdje na osnovu primjene ugovora postoji umanjeno 30% poreske stope u SAD (član 163 (j) Zakonika). Međutim, ne postoji poricanje odbitaka za plaćanja po identičnom osnovu kada je primalac rezident SAD. Primjena člana 163 (j) Zakonika u kontekstu međunarodnih ugovora predstavlja kršenje odredbe o nediskriminaciji, ali bez obzira na to predstavlja pozitivno pravo u SAD.

Prisustvo odredaba o nediskriminaciji u ugovorima ne znači da svi nerezidenti moraju biti oporezovani na isti način kao i rezidenti. Koncept nediskriminacije sadrži primjenu identičnog položaja subjekata (iako mnogi ugovori sadrže formulaciju "sličnog položaja subjekata"). Na primjer, nerezidenti i strana preduzeća mogu biti obveznici 30% bruto poreza na OOGP prihod dok je fizičkim i pravnim licima u SAD oporezovan sličan prihod na neto osnovi, u skladu sa članom 1. ili 11. Zakonika. Međutim, 30% poreza po odbitku ne smatra se diskriminacijom zato što položaj nerezidenta i rezidenta SAD nije "sličan" - rezidentima SAD se oporezuje prihod ostvaren bilo gdje u svijetu dok se nerezidentima oporezuje samo prihod koji je povezan sa SAD u skladu sa tačno određenim pravilima. Slično razmišljanje dozvoljava različita pravila za nerezidente u oblasti oslobođanja, poreskog postupka i sl. Određivanje kada država ugovornica krči odredbe ugovora putem diskriminacije, nije moguće putem upoređivanja položaja nerezidenta i nedržavljanina SAD sa položajem rezidenta i državljanina SAD zato što oni nisu u istom položaju - državljanin SAD je obveznik poreza na cijeli svoj prihod dok to nije slučaj sa nedržavljaninom SAD.

#### (h) *Postupak rješavanja sporova*

Odredbe ugovora koje SAD zaključuju obično sadrže odredbe koje regulišu način rješavanja eventualnih spornih situacija pri primjeni ugovora (vidi član 25 SAD Modela iz 1981). Na osnovu tih odredbi, ako poreski obveznik uloži prigovor protiv radnje poreskih vlasti druge države ugovornice, koja rezultira ili će rezultovati oporezivanjem koje predstavlja kršenje ugovora, nadležne vlasti država ugovornica zajedno će pokušati da prošire sporazum na takav način da izbjegnu dvostruko oporezivanje. Na osnovu odredbi postupka za rješavanje sporova, nadležne vlasti država ugovornica mogu postići međusobni sporazum (koji može izmijeniti unutrašnje pravo) na sljedeće načine (i) da riješe posebne slučajeve u kojima poreski obveznik navodi kršenje

sporazuma; (ii) da se sporazumijevaju u skladu sa tumačenjem i primjenom sporazuma; i (ili) da eliminišu dvostruko oporezivanje u slučajevima koji nisu izričito navedeni u sporazumu. U SAD nadležna vlast je Ministar finansija ili njegov predstavnik.

Tipična pitanja koja mogu biti predmet rješavanja sporova su: obilježja prihoda ostvarenog putem stalnog prisustva; razmještaj prihoda između osoba koje su u međusobnoj vezi, karakteristike pojedinih oblika prihoda, primjena pojedinih pravila u odnosu na pojedine oblike prihoda; značenje termina, povećanja iznosa navedenih u ugovoru u skladu sa monetarnim i ekonomskim razvojem; primjena unutrašnjeg prava u vezi kažnjavanja, prekršaja i zatezanih kamata. Najveći dio posla za nadležne vlasti čini raspodjela profita i odbitaka između stalnog prisustva u drugoj zemlji i glavnog sjedišta ili raspodjela prihoda i odbitaka između povezanih poreskih obveznika u različitim državama. Na primjer, ako preduzeće iz SAD prodaje robu svom zavisnom preduzeću u Švajcarskoj koji tu istu robu preprodaje na veliko širom Evrope, nadležne vlasti mogu biti povezane da razmotre raspored dobiti između američkog i švajcarskog preduzeća zbog poreskih razloga.<sup>16</sup>

#### (i) *Razmjena informacija*

Bilateralni ugovori koje zaključuje SAD takode sadrže odredbe koje obavezuju ugovorne strane da obezbjede informacije drugoj ugovornici koje joj omogućuju da primjeni svoj poreski zakon (vidi član 26 SAD Modela iz 1981). Strana od koje se traži informacija je ovlašćena da koristi sva svoja ovlašćenja, uključujući i prinudne postupke, da bi obezbjedila traženu informaciju. Postoji nekoliko načina razmjene kao što su: stalna ili automatska, razmjena informacija u vezi imena primalaca kao i iznosa primljenih kamata, dividendi i autorskih honorara plaćenih rezidentima strane od koje se

<sup>16</sup> Prof. Dr. Kasim Begić "Ekonomska politika", Univerzitetska knjiga, Sarajevo, 1998. godine, str. 336-346

traži informacija; razmjena koja se vrši na zahtjev druge strane; istovremeno ispitivanje povezanih poreskih obveznika; istovremena razmjena informacija. Ako Uprava prihoda primi zahtjev treće strane izvještaj o poslovnim transakcijama sa poreskim obveznikom koji je predmet interesovanja strane ugovornice, ugovorna obaveza se mora izvršiti čak i uz mogućnost poništavanja zahtjeva treće strane (član 7609 Zakonika).

SAD su takođe pristupile sporazumima o razmjeni poreskih informacija (TIEAS) sa zemljama koje nisu u mogućnosti da međunarodno saraduju u primjeni poreskih zakona. Kao dodatak, SAD su ratifikovale multilateralnu OECD Konvenciju o međusobnoj pomoći u poreskim stvarima koja takođe omogućava razmjenu informacija.<sup>17</sup>

Ugovorna strana može odbiti da pruži informaciju: ako to zahtjevaju administrativne mjere koje krše zakon ili administrativnu praksu ugovorne strane; ako se traži informacija koja se ne može dobiti u uobičajenom poreskom postupku bilo koje ugovorne strane; ili ako tražena informacija može otkriti trgovačku ili poslovnu tajnu.

Iako su SAD voljne da razmjenjuju informacije u skladu sa navedenim ugovorima, očigledno je da jedna država neće pomagati u prikupljanju poreza drugoj državi. (Holman v. Johnson, 98 Eng.Rep, 1120 (1775) (Lord Mansfield)). Teško je braniti ovaj princip common law-a u poreskoj oblasti, kada strane vlade traže da se primjeni strana presuda zasnovana na povredi ugovora. Ne postoji razlog zašto sud SAD ne izvršava presude stranih sudova iz oblasti poreskog prava (i obrnuto) u slučajevima kada poreski obveznik ima pravo na prigovor, pravo da bude saslušan i pravno da uloži svaki procesni pravni lijek.

### Poreska štednja

Izraz "poreska štednja" označava praksu u kojoj jedna zemlja ugovornica dozvoljava svojim poreskim obveznicima da zahtijevaju strani poreski kredit za porez koji u drugoj zemlji ugovornici nije stvarno

plaćen. Ovaj princip je stvoren od strane pojedinih evropskih zemalja u njihovim sporazumima sa zemljama u razvoju. Osnovna namjena poreske štednje je da omogući zemljama u razvoju da ponude poresko oslobodenje za određen period vremena (tax holiday) kao jedan podstrek za investiranje u zemljama u razvoju.

Na primjer, pretpostavimo da preduzeće iz SAD koje je stalno prisutno u Pakistanu ostvaruje \$100 prihoda koji bi bio oporezovan sa \$20 poreza u Pakistanu, a što će u skladu sa stranim poreskim kreditom od strane SAD smanjiti poresku obavezu poreskog obveznika u SAD za \$20. Ako Pakistan daje poresko oslobodenje za prihod ostvaren u Pakistanu od strane stranih ulagača, u nedostatku poreske štednje, jedini korisnik povlastice bila bi državna kasa SAD koja bi prikupila dodatnih \$20 na ime prihoda koji je ostvaren u Pakistanu. Sve dok je prihod ostvaren u inostranstvu pod režimom poreskog kredita, sa stanovišta plaćanja poreza sasvim je svejedno da li se on ostvaruje u SAD ili u Pakistanu. Ali ako SAD umanjuje poresku obavezu za \$20 pakistanskog poreza bez obzira da li je on plaćen ili ne, onda poreski obveznik SAD štedi \$20 u porezima putem investicija u Pakistanu.

SAD su odbijale da unesu odredbe o poreskoj štednji u ugovore koje su zaključivale. U skladu sa politikom SAD, poreski ugovori ne bi trebali da ograničavaju oporezivanje prihoda ostvarenog bilo gdje u svijetu ni stepen više nego što je potrebno da se otkloni dvostruko oporezivanje. SAD vjeruju da dozvoljavanje poreskog kredita za porez koji nije stvarno plaćen stranoj zemlji predstavlja kršenje poreske politike SAD i stvara neravnopravnost između poslovnih ljudi koji ulažu kod kuće i onih koji ulažu u zemlje u razvoju, tako što ovo pitanje stavlja u neravnopravan položaj.<sup>18</sup>

<sup>17</sup>Prof.Dr. Ismet Dautbašić: "Finansije i finansijsko pravo", Sarajevo, 1991. godine. str. 85

<sup>18</sup>Prof.dr. Bajro Golić: "Ekonomika prostora", Bosna public, Sarajevo, 1994. godine, str.77.