

DVOSTRUKO OPOREZIVANJE MERE I METODE KOJIMA SE ONO SUZBIJA

Dejan Živkov*

Sadržaj: U današnjoj globalnoj ekonomiji svedoci smo intenzivnih međdržavnih razmena roba, ljudi, kapitala, tehnologije itd. Spoljnotrgovinska razmena ima značajan udeo u bruto društvenom proizvodu mnogih zemalja. Problemi nastaju kada dve ili više zemalja nastoje da oporezuju isti poreski objekat. Tada se javlja situacija koja se zove međunarodno dvostruko oporezivanje, pojava koja ima višestruko nepovoljne posledice, kako na ekonomskom tako i na planu pravičnosti. Dvostruko oporezivanje predstavlja značajnu prepreku međdržavnim razmenama, zato je ono predmet raznih međunarodnih konvencija i dogovora, sve u cilju njenog eliminisanja. Do sada su iznađene razne metode i mere koje delimično ili upotpunosti eliminišu efekte dvostrukog oporezivanja.

Ključne reči: dvostruko oporezivanje, mere i metode za sprečavanje dvostrukog oporezivanja

Abstrakt: In present global economy we are witnessing intense international exchange of goods, people, capital, technology etc. Foreign exchange has significant part in gross domestic product of many countries. The problems occur when two or more countries intend to tax same tax object. This situation has been named international double taxation, the appearance that has multiple undesirable consequences, both on economical and rightful field. Double taxation represent significant obstacle in international exchange, that's why it is an issue of various international conventions and agreements, all in favor of its elimination. Until now many methods and measures have been found, which eliminate effects of double taxation partially or in total.

Key words: double taxation, measures and methods for hinderance of double taxation

Predmet i problem istraživanja

Svetska ekonomija danas ne može da se zamisli bez globalne trgovine, tj. internacionalne razmene kako ljudi, roba, informacija tako i kapitala, odnosno stranih direktnih investicija. Sve ove aktivnosti stvaraju prihode koje ostvaruju subjekti koji su ili domaćeg ili stranog porekla. Svaka država, naravno, ima nameru da uzme deo kolača, odnosno deo ostvarenih prihoda koji su privredni subjekti ostvarili. Pitanje koje se samo po sebi nameće i koje samo po sebi proizilazi iz takve situacije je: koja zemlja ima subjektivno poresko pravo da oporezuje privrednog subjekta, odnosno pravo poreske jurisdikcije?

Ova negativna pojava ima višestruke negativne posledice kako za zemlje pojedinačno, tako i za svetsku ekonomiju posmatrano globalno. Dvostruko oporezivanje predstavlja smetnju slobodnom kretanju kapitala, jer neposredno povećava trošak seljenja kapitala, pa dovodi do neoptimalne alokacije resursa u svetu. Na taj način poboljšava se položaj poreskih obveznika koji su u granicama nacionalne ekonomije, a pogoršava se položaj onih koji su uključeni u međunarodnu razmenu kapitala, jer se samo njihov dohodak dvostruko oporezuje.

Ovaj problem se javlja u dva vida. Prvi slučaj je kada se dvostruko oporezivanje javlja između dve suverene države koje imaju nameru da oporezuju istovremeno isti poreski objekat. To se zove međunarodno pravno dvostruko oporezivanje. Drugi slučaj je kada postoji sukob između dve federalne jedinice ili dve lokalne vlasti unutar unitarne ili federativne države, koje imaju intenciju da oporezuju isti poreski objekat. Takva pojava se zove interno dvostruko pravno oporezivanje.

* Dejan Živkov, saradnik u nastavi na Visokoj poslovnoj školi u Novom Sadu

Ciljevi i motivi istraživanja

Osnovni cilj, kao i lični motiv ovog istraživanja jeste stvaranje jasnije slike o tome šta znači dvostruko oporezivanje, kada se javlja i koje su njegove posledice, kao i na koje načine taj problem može da se razreši. Uvidom u raznu literaturu koja razmatra ovo pitanje bilo je potrebno steći detaljnije znanje o ovom problemu, kako bi se moglo formirati sopstveno mišljenje, odnosno sopstveno viđenje stvari ove istraživane oblasti. Indirektni cilj ovog rada je upoznavanje čitalaca sa postojećim problemom u svetu koji se tiče dvostrukog oporezivanja, odnosno kako se fiskalna jurisdikcija uspostavlja nad nekim poreskim objektom kada ima više poreskih pretendenta.

Metod istraživanja

Metod koji će biti korišćen u ovom istraživanju se zove analitičko-empirijska metoda. Ova metoda je sinteza dva filozofska pravca empirizma i analize. Ona je pogodna za ovu vrstu istraživanja jer se putem empirijskog uvida pokušava sagledati slika kako su neke zemlje u praksi imale i kako su rešile problemsko pitanje. Analizom, kao misaonom radnjom pokušava se razložiti problem na sastavne komponente kako bi se lakše stekao uvid u proučavanu materiju i samim tim pažljivije izvukao zaključak.

Karakteristika ove metode je potreba za maksimalnom jasnoćom, preciznošću i egzaktnošću. Na ovaj način se isključuju nejasni pojmovi i prednost se daje iskustvenim podacima koji su dobijeni merenjem ili u ovom slučaju uvidom u relevantnu literaturu. Kod ove metode insistira se na besprekornoj logičkoj argumentaciji analiziranih problema, odnosno predloženih rešenja. Ova metoda je pogodna za istraživanje problema koji su statičke prirode, odnosno pojava koje ne podležu često promenama u vremenu.

Takođe je usmerena ka onome što je objektivno u pojavama, odnosno zanemaruje subjektivni faktor. Vrlo bitna karakteristika ovog načina istraživanja je korišćenje hipotetičko-deduktivnog zaključivanja pre nego induktivnog zaključivanja. Iz svega navedenog da se zaključiti da bi ovaj način pristupu problemu bio najadekvatniji s obzirom na vrstu istraživane oblasti stvarnosti.

Rezultati istraživanja

U današnjoj svetskoj ekonomiji, ekonomski i finansijski odnosi između zemalja su sve značajniji i intenzivniji. Zbog otvaranja svojih ekonomija ka svetu i dolaskom stranih investitora, zemlje u razvoju postale su glavni primaoci znanja, tehnologije i naravno svežih kapitalnih investicija. Sve kompanije koje su uložile svoj kapital u te zemlje ostvaruju profite, odnosno dobit koju treba oporezovati. Javlja se problem ko ima pravo da oporezuje nastalu dobit, zemlja iz koje je ta kompanija došla (zemlja rezidentsva) ili zemlja u kojoj je ta dobit ostvarena (zemlja izvora). Ovaj fenomen je poznat u svetskoj praksi kao *međunarodno pravno dvostruko oporezivanje*.

„Dvostruko oporezivanje se generalno definiše kao oporezivanje poreskog obveznika od strane dve države, primenom istih ili sličnih poreza, po istom predmetu oporezivanja i u istom periodu vremena.“¹ Drugim rečima dvostruko oporezivanje javlja se samo u onim slučajevima kada postoji istovetnost poreskog obveznika, vrste poreza, predmeta oporezivanja i vremenskog perioda u kojem je nastao poreski objekat. Ukoliko imamo situaciju da je isti poreski predmet izložen oporezivanju, istim ili sličnim porezima u istom vremenskom periodu, ali su poreski obveznici pravno različiti, iako su ekonomski istovetni, takva situacija se zove *međunarodno ekonomsko dvostruko oporezivanje*. Klasičan primer su akcionarska kompanija i akcionari. Akcionarska kompanija se prvo oporezuje porezom na dobit preduzeća, a zatim se njeni vlasnici,

¹ M. Arsić, *Ugovori državne zajednice Srbija i Crna Gora o izbegavanju dvostrukog oporezivanja*, A.D. Privredni savetnik, Beograd, 2005. str.8

akcionari, ponovo oporezuju porezom na dohodak fizičkih lica. Iako na prvi pogled slične, treba praviti razliku između ove dve situacije.

Principi obezbeđivanja poreske nadležnosti

U međunarodnom javnom pravu, gde spada i dvostruko oporezivanje, ne postoji pojam ograničenja suvereniteta u poreskoj ingerenciji. Drugim rečima, svaka država ima pravo da uređuje svoj poreski sistem kako ona hoće, odnosno kako misli da je najcelishodnije i najracionalnije. Ograničenje jedino postoji u smislu da nijedna zemlja ne može primenjivati svoje zakone na teritoriji druge države. Postoji shvatanje da veza između poreske nadležnosti države i poreskog obveznika mora biti relevantna, odnosno suštinska tj. mora postojati takav osnov koji državi daje pravo da primeni svoj poreski sistem na konkretnog poreskog obveznika.

„Savremeni poreski sistemi najčešće primenjuju sledeća tri principa za obezbeđenje poreske nadležnosti, odnosno prava na oporezivanje:

- 1) princip državljanstva;
- 2) princip rezidentnosti;
- 3) princip izvora²“

Treba napomenuti da sve države, po pravilu, primenjuju više od jednog principa za utvrđivanje svoje poreske nadležnosti, odnosno kombinuju ih. Najčešće se kombinuju princip rezidentnosti i princip izvora.

▪ Princip državljanstva

Prema ovom principu kao odlučujuća činjenica uzima se državljanstvo, odnosno država ima pravo da oporezuje sva lica neograničenom poreskom obavezom (po osnovu dohotka koji ostvare ili imovine koju poseduju u zemlji ili inostranstvu) koja imaju njeno državljanstvo, bez obzira gde ostvaruju dohodak ili poseduju imovinu. Da bi se utvrdilo da li lice podleže oporezivanju, dovoljno je da država utvrdi da li je ono državljanin te zemlje ili ne. Ovaj princip danas u svetu primenjuje najmanji broj zemalja, zbog činjenice da se državljani jedne zemlje diskriminišu u odnosu na nedržavljanke, iako i jedni i drugi ostvaruju dohodak na teritoriji te zemlje. Druga stvar je da postoji ozbiljan problem utvrđivanja dohotka i naplate poreza za državljane koji taj dohodak ostvaruju van zemlje državljanstva. Danas zemlje koje primenjuju ovaj princip su SAD, Kanada, Australija i Filipini.

▪ Princip rezidentnosti

Ovaj princip određuje da se fizičko lice, koje ima prebivalište ili boravište u zemlji, oporezuje neograničenom poreskom obavezom. Za pravna lica određivanje rezidentnosti se vrši na bazi kriterijuma registracije poslovnih aktivnosti (upisom u sudski registar) ili na bazi mesta iz koga se efektivno vrši upravljanje i kontrola njegovog poslovanja. Princip rezidentnosti primenjuje najveći broj visokorazvijenih zemalja (zemalja izvoznica kapitala) jer se na ovaj način oporezuju prihodi rezidenata koji su ostvareni u zemljama izvora, te se na taj način veličina ubranog poreza povećava. Ovaj princip, takođe, stvara poteškoće oko utvrđivanja veličine dohotka ostvarenog van zemlje, kao i veličine posedovane imovine, stoga je nužna saradnja sa poreskim administracijama u zemljama izvora.

² M. Arsić, *Ugovori državne zajednice Srbija i Crna Gora o izbegavanju dvostrukog oporezivanja*, A.D. Privredni savetnik, Beograd, 2005. str.11

- Princip izvora

Ako je odlučujuća činjenica data principu izvora, onda to znači da država ima prioritarno pravo oporezivanja imovine koja se nalazi na njoj teritoriji, odnosno dohotka koji je na njoj teritoriji ostvaren. Primena ovog principa dovodi do uspostavljanja tzv. ograničene poreske obaveze, odnosno država vrši oporezivanje samo dohotka koji je nastao u granicama njene teritorije bez obzira na to kakav odnos poreski obveznici imaju sa državom. Argumenti koji se koriste za opravdanost primene ovog kriterijuma odnose se na činjenicu da zemlja izvora obezbeđuje infrastrukturu, energiju, lokalnu radnu snagu, pravnu i drugu zaštitu koja je neophodna za obavljanje delatnosti i ostvarenje dohotka.

Zamerke koje se stavljaju ovom principu odnose se na to da on ne obezbeđuje oporezivanje stvarne ekonomske snage rezidentnih subjekata, jer se njihova imovina i dohodak van zemlje ne uzimaju u obzir. Takođe, ovaj način oporezivanja zanemaruje relevantne okolnosti rezidenta (troškovi i gubici nastali van zemlje) koje su značajne za utvrđivanje poreske obaveze. Danas u svetu samo nekoliko zemalja Latinske Amerike (Haiti, Panama, Dominikanska Republika i Venecuela) uzimaju kao odlučujuću i jedinu činjenicu teritorijalni princip, odnosno princip izvora.

Najčešće se u praksi velikog broja zemalja pri određivanju principa koji će se primenjivati uzima kombinacija principa rezidentstva i principa izvora, s tim da zemlje izvoznice kapitala daju prenost neograničenoj poreskoj obavezi (princip rezidentstva), a zemlje u razvoju i tranziciji daju prednost ograničenoj poreskoj obavezi (princip izvora).

Mere za izbegavanje dvostrukog oporezivanja

Generalno posmatrano dvostruko oporezivanje nastaje zbog sukoba poreskih jurisdikcija dve suverene zemlje. Nastali dohodak, koji je predmet oporezivanja, zemlje izvora nastoje da oporezuju jer je on nastao na njihovoj teritoriji, dok zemlje rezidentsva žele da ograniče oporezivanje svojih rezidenata u zemljama izvora kako bi mogle oporezovati njihov svetski dohodak. Pošto je definisanje poreskog sistema subjektivno pravo svake zemlje, normalno je da svaka država pokušava da stvori za sebe najpovoljniju poziciju. Od njene pozicije u međunarodnoj razmeni kapitala zavisi izbor poreskog principa koji će primenjivati. Ako zemlja ostvaruje suficit u razmeni kapitala sa drugim zemljama, onda je njena pozicija na tome da što više proširi svoju poresku jurisdikciju, pa je primena principa rezidentsva logična posledica. Njen interes je da oporezuje svetski dohodak koji su njeni rezidenti ostvarili u svetu.

Sa druge strane zemlja koja je uvoznik kapitala ima interes da oporezuje sve nerezidente koji posluju na njoj teritoriji i koji tako ostvaruju dohodak. Zemlje u razvoju nemaju mnogo rezidenata koji ostvaruju prihode u inostranstvu, pa je njihov izbor zato princip izvora, odnosno teritorijalni princip. Na ovaj način zemlje izvoznice kapitala ostvaruju za sebe najveći iznos poreskih prihoda.

Sukoba ne bi bilo kad bi se sve države odlučile za primenu samo jednog od navedenih principa, međutim ovakvo generalno rešenje nerealno je očekivati zbog suprotnosti interesa razvijenih zemalja i zemalja u razvoju. Zbog ovakve situacije dolazi do pojave dvostrukog oporezivanja, jer i zemlje izvora i zemlje rezidentsva žele da oporezuju isti poreski objekat. Na taj način potrebno je iznaći kompromisno rešenje kako bi se ova negativna situacija izbegla.

Mere koje države donose u cilju eliminacije ili smanjenja dvostrukog oporezivanja mogu nastati kao jednostrana odluka jedne zemlje ili mogu biti stvar dogovora između dve ili više zemalja. Na taj način razlikujemo dve vrste mera:

- 1) unilateralne mere;
- 2) međunarodne mere (bilateralne i multilateralne).

Unilateralne mere

Unilateralne mere, kako im sama reč kaže, donose države jednostrano u obliku zakona. Ove mere mogu sprečiti i interno i međunarodno dvostruko oporezivanje. U stvari, jedino se internim merama može eliminisati interno oporezivanje (oporezivanje koje se javlja kada dva poreska poverioca istog ranga, npr. dve federalne jedinice žele oporezovati isti poreski objekat). Najčešće država unapred može prevideti nastanak internog dvostrukog oporezivanja, te donošenjem adekvatnih kolizionih normi (pravila) ona u potpunosti eliminiše dvostruko oporezivanje koje se javlja unutar države.

Mnogo više pažnje treba posvetiti unilateralnim merama koje se tiču međunarodnog dvostrukog oporezivanja. Ove mere unutrašnjeg poreskog zakonodavstva imaju za cilj otklanjanje nepovoljnih efekata međunarodnog dvostrukog oporezivanja, u slučajevima kada nije zaključen ugovor o izbegavanju dvostrukog oporezivanja između zemalja. Kada su rezidenti jedne zemlje na osnovu dohotka i imovine koju imaju u drugoj zemlji, podložni oporezivanju u toj drugoj zemlji zakonodavstvo zemlje rezidentnosti može unilateralno osloboditi od plaćanja poreza poreskog obveznika u toj zemlji. Na ovaj način se izbegava duplo plaćanje poreza na štetu zemlje rezidentnosti, odnosno subjektivno poresko pravo se ograničava jednostranim aktom, odustajanjem od neograničene poreske obaveze.

- Prednosti unilateralnih mera:

0. donošenje unilateralnih mera porazumeva akciju samo jedne države, donose se na isti način kao i svi ostali zakoni;
1. postupak donošenja je mnogo jednostavniji i brži od međunarodnih mera

- Nedostaci unilateralnih mera:

1. unilateralne mere su nestabilne, jer kako ih je zemlja lako donela tako ih može lako i ukinuti;
2. ne postoji jedinstvena koncepcija pri donošenju, zbog odsustva međunarodne koordinacije;
3. opšte važenje, odnosno nemogućnost da se uvažavaju specifičnosti poreskih sistema drugih zemalja;
4. postoji objektivna opasnost da ako ove mere nisu uslovljene reciprocitetom dođe do jednostrane poreske žrtve samo jedne zemlje koja ih donosi;
5. njihovo donošenje slabi pregovaračku poziciju zemlje koja ih je donela, jer na taj način ne može se očekivati da i druga zemlja deluje na isti način

Unilateralne mere podrazumevaju primenu određenih metoda pomoću kojih se eliminiše ili ublažava dvostruko oporezivanje. Najčešće metode koje se koriste su metoda izuzimanja i metoda kredita o kojima će biti više reči u posebnom poglavlju. Potrebno je dodati da su visokorazvijene zemlje te koje donose unilateralne mere, odnosno oslobađaju svoje rezidente plaćanja poreza u matičnoj zemlji, jer zemlje izvora nisu izvoznice kapitala. Na praktičnom planu unilateralne mere se nisu pokazale kao efikasan instrument za razrešenje problema dvostrukog oporezivanja upravo iz razloga njihove jednostranosti. Zbog toga se mnogo veća pažnja posvećuje međunarodnim merama, odnosno konvencijama koje su rezultat dogovora između dve ili više zemalja.

- *Multilateralne mere*

Multilateralne mere su mere koje se donose u cilju izbegavanja dvostrukog oporezivanja od najmanje tri zemlje. Na ovakav način donesene mere obezbeđuju jednoobraznost rešenja koja se ugrađuju u poreske sisteme zemalja potpisnica. Ovakvi sporazumi se zovu međunarodne konvencije ili međunarodni ugovori. Ovako doneseni ugovori predstavljaju veoma pozitivnu stvar, jer se primenjuju u većem broju zemalja. Međutim, vrlo je teško doneti jedan takav multilateralan ugovor, jer treba zadovoljiti zahteve i interese svih zemalja koje učestvuju u tim pregovorima, što je najčešće nemoguće postići.

- Prednosti multilateralnih mera:
 1. unapređuju koordinaciju poreskih sistema na međunarodnom nivou;
 2. unapređuje saradnju poreskih administracija, što dovodi do efikasne borbe protiv evazije poreza i zloupotrebe ugovora;
 3. obezbeđuje rezidentima zemalja potpisnica povoljnije uslove za poslovanje i investiranje;
 4. omogućuje harmonizaciju i uniformnost poreskih regulativa, primenu istih metoda za izbegavanje dvostrukog oporezivanja.
- Nedostaci multilateralnih mera:
 1. poreski sistemi zemalja koje učestvuju u pregovorima se nužno razlikuju, pa je teško utanačiti takve razlike;
 2. ovakve mere nisu dovoljno fleksibilne tj. vrlo teško se revidiraju i menjaju donešeni sporazumi, odnosno vrlo je teško postizanje kompromisa;
 3. mali broj zemalja je spreman da se odrekne svoje poreske suverenosti na širokoj multilateralnoj osnovi.

Danas u svetu broj donesenih multilateralnih ugovora je veoma mali. I pored navedenih prednosti ovakvih ugovora, ključni problem predstavlja teškoća donošenja jednog takvog ugovora. Od postojećih pet multilateralnih ugovora, danas se primenjuju samo dva: Ugovor Andske grupe (između Bolivije, Perua, Kolumbije, Venecuele i Ekvatora) i Nordijski ugovor (između Danske, Finske, Islanda, Norveške, Švedske i Farskih ostrva).

Bilatelarne mere

Najzastupljeniji način kojim se rešava problem dvostrukog oporezivanja danas u svetu predstavlja dogovor između dve države, odnosno usvajanje bilateralnog ugovora. Svi nedostaci koji se javljaju kod unilateralnih i multilateralnih ugovora mogu efikasno da se reše prutem bilateralnog ugovora. Na ovaj način dve zemlje ostvaruju preko potreban kompromis, odnosno vrše međusobno usklađivanje poreskih sistema uz uvažavanje pojedinih specifičnosti svakog sistema.

Problemi se rešavaju tako što se zemlje međusobno dogovore kojoj će zemlji pripasti pravo oporezivanja poreskog objekta. Mogu se javiti tri slučaja:

1. zemlja rezidentnosti može odustati od subjektivnog poreskog prava da oporezuje dohodak koji je nastao u zemlji izvora i da to pravo prepusti zemlji u kojoj je dohodak i nastao;
2. zemlja izvora može odustati od svog prava da oporezuje dohodak koji je nastao u njenoj zemlji, koji su ostvarili nerezidenti i da to pravo prepusti rezidentnoj državi;
3. ukoliko nijedna država nije spremna da apsolutno odustane od svog prava oporezivanja, tada se najčešće predviđa deoba prava oporezivanja, odnosno svakoj državi bi pripao određeni procenat ostvarenog dohotka.

Bilateralni ugovori doneseni između dve zemlje imaju snagu zakona i zato se moraju poštovati i primenjivati. Nije dozvoljeno jednostrano menjati preuzete obaveze, jer se ovakav čin tumači kao nepoštovanje ugovora i takve mere mogu prouzrokovati istovetnu reakciju druge zemlje ugovornice. Ukoliko dođe do promena u poreskom sistemu neke zemlje, reviziju ugovora jednostavno je postići prostim dogovorom sa drugom zemljom uvažavajući novonastale činjenice.

Metode za sprečavanje dvostrukog oporezivanja

Sprečavanje dvostrukog oporezivanja se postiže putem različitih metoda. Primena različitih metoda generalno zavisi od bilateralnih kolizionih normi (mera) koje su dogovorene između dve zemlje. Kolizione norme su pravila koja određuju koja će zemlja imati pravo da oporezuje poreski objekat, u slučaju da dođe do preklapanja poreskih jurisdikcija. One mogu biti donete unilateralno (jednostrano) u vidu zakona ili bilateralno u vidu ugovora između dve zemlje. Cilj kolizionih normi je razgraničenje konkurentskih poreskih sistema. Potrebno je praviti razliku između kolizionih normi koje imaju apsolutno dejstvo i onih koje to dejstvo nemaju.

Kolizione norme koje decidno određuju kome pripada subjektivno poresko pravo oporezivanja, ne moraju biti praćene nekom od metoda za izbegavanje dvostrukog oporezivanja, jer one imaju apsolutnu važnost i dovoljne su same po sebi. Ako je apsolutnom kolizionom normom pravo oporezivanja dodeljeno zemlji izvora, onda se poresko pravo oporezivanja isključivo njoj prepušta. Isto važi i u obrnutom slučaju kad je u pitanju zemlja rezidentnosti.

Međutim, ako kolizionna norma nema apsolutnu važnost, onda će dvostruko oporezivanje biti eliminisano tek ako se primeni neka od metoda, jer kolizione norme nisu dovoljne. U tim slučajevima kategorija dohotka je raspodeljena između poreskih jurisdikcija dve zemlje, odnosno deo dohotka pripada zemlji rezidentstva, a deo zemlji izvora. Na taj način metode za sprečavanje dvostrukog oporezivanja deluju dopunski, kada kolizione norme nisu apsolutnog karaktera. Danas sve manje zemalja primenjuje apsolutne kolizione norme, jer žele da na taj način što više prošire polje svoje poreske jurisdikcije, uvodeći razne metode koje ih dopunjuju. Kolizione norme i metode za sprečavanje dvostrukog oporezivanja se ne razlikuju kada zemlja donosi unilateralne mere, odnosno u tom slučaju kolizionna norma je, faktički, isto što i metoda za uklanjanje dvostrukog oporezivanja.

„Metode za sprečavanje dvostrukog oporezivanja delimo na :

1. metodu izuzimanja
2. metodu kredita³“

▪ Metoda izuzimanja

Ova metoda se široko primenjivala u praksi do pre tridesetak godina. Na ovaj način se dohodak koji je ostvaren u zemlji izvora izuzima iz poreske osnovice u zemlji rezidentstva. Ponavljam, ona se primenjuje samo u slučajevima kada kolizione norme nemaju apsolutno dejstvo. Metoda izuzimanja ima svoja dva oblika:

1. metoda punog izuzimanja;
2. metoda izuzimanja sa progresijom.

Metod punog izuzimanja-Kod metode punog izuzimanja, zemlja rezidentstva izuzima iz poreske osnovice dohodak koji je ostvaren u zemlji izvora i oporezuje samo dohodak ostvaren u zemlji rezidentsva. Ako zemlja rezidentnosti primenjuje progresivno oporezivanje, ona oporezuje progresivnim stopama samo dohodak ostvaren u zemlji rezidentsva. Ne uzima se u obzir ukupan dohodak ostvaren u zemlji izvora i

³ D. Popović, *Poresko pravo*, Ekosin, Beograd, 2008. str.339

zemlji rezidentnosti pri određivanju poreske stope. Na ovaj način poreski obveznici plaćaju manje poreza, jer podležu nižim poreskim stopama koje se primenjuju samo na dohodak ostvaren u zemlji rezidentnosti.

Metod izuzimanja sa progresijom-Ovaj metod je široko zastupljen u praksi. Za razliku od metode punog izuzimanja, kod metode izuzimanja sa progresijom, zemlja rezidentnosti pri određivanju progresivne poreske stope, uzima u obzir ukupan dohodak koji je ostvaren i u zemlji izvora i u zemlji rezidentnosti. Na taj način se eliminiše privilegija poreskog obveznika po osnovu dohotka ostvarenog u inostranstvu. Drugim rečima to znači da se deo dohotka ostvaren u zemlji rezidentnosti oporezuje progresivnim stopama koje bi bile primenjene na ukupan dohodak.

▪ Metod kredita

Kod metode kredita zemlja rezidentnosti, u prvi mah, oporezuje ceo svetski dohodak rezidenta, kao da ne postoje koliziona pravila i subjektivno poresko pravo zemlje izvora. U drugom krugu, zemlja rezidentnosti eliminiše dvostruko oporezivanje tako što dopušta rezidentu da porez koji je plaćen u zemlji izvora iskaže kao poreski kredit, na račun poreza utvrđenog na svetski dohodak. Na ovaj način se umanjuje porez na svetski dohodak. Metoda kredita, takođe, ima svoja dva oblika:

1. metoda punog kredita;
2. metoda običnog kredita.

Metod punog kredita-Kod ovog metoda, porez koji je plaćen u zemlji izvora se u potpunosti odbija od poreza računatog na svetski dohodak koji bi se platio u zemlji rezidentnosti. Porez plaćen u zemlji izvora se u potpunosti odbija, bez obzira da li je porez u inostranstvu veći nego što bi bio plaćen u zemlji rezidentnosti na tu visinu dohotka.

Metod običnog kredita-Ova metoda se mnogo češće sreće u praksi. Kod ove metode porez koji je plaćen u zemlji izvora se odbija od poreza na svetski dohodak, koji je računat u zemlji rezidentstva, ali samo do iznosa koji bi bio plaćen u zemlji rezidentnosti. Drugim rečima, od ukupnog svetskog dohotka se oduzima manja vrednost poreza. Ako je u zemlji izvora, primenom njihovih propisa, porez manji od poreza koji bi se platio na taj deo dohotka u zemlji rezidentnosti, onda se od svetskog dohotka odbija manja vrednost poreza, odnosno porez u zemlji izvora. Ali ako je u zemlji izvora porez, na srazmerni deo dohotka, veći od poreza koji bi se platio u zemlji rezidentnosti, onda se od svetskog dohotka odbija manja vrednost poreza, odnosno porez u zemlji rezidentnosti. Na taj način zemlja rezidentnosti ostvaruje veće poreske prihode primenom ove metode.

Zaključak

Današnji stepen ekonomske razmene između država nužno podrazumeva sukob poreskih jurisdikcija, odnosno polaganje poreskog prava na isti poreski objekat. Dvostruko oporezivanje ima zasigurno negativan efekat, jer povećava trošak seljenja kapitala u potrazi za većom profitnom stopom. Na taj način bi dolazilo do suboptimalne alokacije sredstava u svetskim razmerama. U takvim uslovima poboljšava se položaj poreskih obveznika koji su u granicama nacionalne ekonomije, a pogoršava se za one koji dolaze sa strane. Ovakvo stanje prouzrokuje nepravdu prema investitorima, a neosporno šteti i državama kojima je preko potreban strani kapital, jer se dvostrukim oporezivanjem investitori praktično odvrćaju.

Pojava dvostrukog oporezivanja mora da se reši i prevaziđe na dobrobit svih zemalja učesnica u svetskoj ekonomskoj razmeni. U tu svrhu pronađene su brojne mere i metode kojima se ova negativna pojava eliminiše ili barem ublažava. Najefikasnije su bilateralne mere, odnosno dogovori između dveju zemalja kod kojih se javlja dvostruko oporezivanje. Metode služe kao dopuna ovim merama, između kojih se izdvajaju metoda izuzimanja sa progresijom i u poslednje vreme vrlo zastupljena, metoda punog kredita. Na

ovaj način države između sebe uspešno rešavaju ovaj problem i otvaraju put slobodnom kretanju kapitala, ljudi i roba.

Literatura

- [1] Arsić M., (2002) *Međunarodno dvostruko oporezivanje i njegovo izbegavanje*, Beograd, Institut G-17
- [2] Arsić M., (2005) *Ugovori državne zajednice Srbije i Crne Gore o izbegavanju dvostrukog oporezivanja*, Beograd, A.D. Privredni savetnik
- [3] Marković M., (2004) *Logika*, Beograd, Zavod za udžbenike i nastavna sredstva
- [4] Popović D., (2006) *Poresko pravo. Opšti deo*, Beograd, Ekosin
- [5] Ristić Ž., (2006) *O istraživanju, metodu i znanju*, Beograd, Institut za pedagoška istraživanja
- [6] Sredović J., Ožegović N., (2006) *Zbirka stručnih mišljenja (objašnjenja) privredno-finansijskih propisa-Knjiga prva*, Beograd, Poslovni biro D.O.O. Beograd