

Проф. др Гордана Илић-Попов

Правни факултет Универзитета у Београду

ОПОРЕЗИВАЊЕ ЗАРАДА СТРАНИХ ФИЗИЧКИХ ЛИЦА УПУЋЕНИХ НА РАД У СРБИЈУ

Ауторка у раду анализира колизиона правила у међународном пореском праву, која се односе на опорезивање зарада упућених радника – страних физичких лица која обављају рад за потребе српског правног лица на територији Србије, а који су запослени код иностраног послодавца. Да ли ће порески захтев припасти земљи извора (Србији) и/или земљи резидентства тог физичког лица, зависи од тога да ли су испуњени услови предвиђени одредбом уговора о избегавању двоструког опорезивања, која уређује радне односе. Истакнуте су одређене дилеме у вези са тим условима. Ауторка, такође, подвргава анализи и порескоправне импликације ситуације када је упућени радник резидент државе са којом Србија нема у примени порески уговор. Главни циљ истраживања је разграничење, са пореског аспекта, ad hoc упућивања страних радника од међународног изнајмљивања радне снаге.

Кључне речи: Зарада; Порез на зараде; Порески уговор; Радни однос;
Страна физичка лица; Стална пословна јединица;
Упућивање на рад.

1. УВОД

Глобализација и ширење тржишта изван националних граница довели су, између осталог, и до тога да су све чешћи случајеви када страна физичка лица, запослена код иностраног послодавца, бивају упућена у другу земљу да на њеној територији обаве одређени посао за домаће правно лице (у даљем тексту: упућени радници).¹ Између

Гордана Илић-Попов, gordana@ius.bg.ac.rs.

¹ Под појмом „упућени радници“ нећемо у раду обухватити физичка лица која су из друге државе упућена у Србију ради обављања послова у дипломатском или конзуларном представништву, односно обављања послова у међународним организацијама, које се налазе на територији Србије.

страног и домаћег правног лица² мора постојати уговор, као правни основ за вршење таквих послова. Најчешће су домаће и страно правно лице повезана правна лица, у смислу значајног учешћа у капиталу, технолошке повезаности и др.³ Примера ради, матично друштво-резидент једне државе упућује два своја радника да врше обуку лица запослених у зависном друштву-резиденту друге државе за рад на испорученој машини. Могуће је, међутим, да се ради и о неповезаним правним лицима. На пример, страно правно лице пошалае свог запосленог да његовом пословном партнеру у другој држави пружи консултантску услугу или, пак, упути неколико својих радника како би извршили монтажу машина код његовог купца-привредног друштва, које је резидент друге државе. Однос повезаности између правних лица не утиче на порески третман прихода који остварују упућени радници, у форми зараде, накнаде трошкова или другог сличног примања. Од значаја је, међутим, околност да ли између држава чији су резиденти правна лица постоји закључен, односно у примени уговор о избегавању двоструког опорезивања дохотка и имовине (*у даљем тексту*: порески уговор). У раду ћемо се бавити пореским третманом примања које остварује страно физичко лице обављањем рада за домаће правно лице на територији Републике Србије, по основу упућивања од стране свог (иностраниг) послодавца.

Дужина боравка страниг физичког лица на територији Републике Србије утиче на то да ли ће се он у пореске сврхе третирати као српски резидент или, пак, као нерезидентни порески обвезник, који ће бити опорезован само за доходак који оствари по основу рада на територији Србије.⁴ Уколико одлучи да остане да борави у Србији дужи временски период од онога који је био предвиђен за обављање посла (нпр. заснује ванбрачну заједницу), поставља се питање да ли је постао порески резидент Србије,⁵ па отуда српском фискусу треба да плаћа порез на свој светски доходак, тј. на доходак остварен и у земљи свог резидентства,

² За термине страно, односно домаће правно лице користићемо, такође, термине нерезидентно, односно резидентно правно лице, карактеристичне у пореској терминологији.

³ Вид. Закон о порезу на добит правних лица – ЗПДПЛ, *Службени гласник РС*, бр. 25/01, 80/02, 80/02, 43/03, 84/04, 18/10, 101/11, 119/12, 47/13, 108/13, 68/14, 142/14, 91/15, 112/15, 113/17 и 95/18, чл. 59.

⁴ Вид. Закон о порезу на доходак грађана – ЗПДГ, *Службени гласник РС*, бр. 24/01, 80/02, 135/04, 62/06, 65/06, 31/09, 44/09, 18/10, 50/11, 91/11, 93/12, 114/12, 47/13, 48/13, 108/13, 57/14, 68/14, 112/15, 113/17 и 95/18, чл. 8, ст. 2, тач. 1. Вид. Мишљење Министарства финансија РС, бр. 413-00-261/2014-04 од 2.10.2014. године.

⁵ Резидент Републике Србије је физичко лице које: 1) на територији Републике има пребивалиште или центар пословних и животних интереса, или 2) на територији Републике, непрекидно или са прекидима, борави 183 или више дана у периоду од 12 месеци који почиње или се завршава у односној пореској години. Вид. ЗПДГ, чл. 7, ст. 2.

и у Србији, с тим што би, са циљем елиминисања двоструког правног опорезивања, имао право на примену методе кредита или методе изузимања, зависно од конкретног пореског уговора.⁶

2. ПОРЕСКИ ТРЕТМАН ЗАРАДЕ УПУЋЕНИХ РАДНИКА

Страна физичка лица за време проведено на раду у другој држави и даље остају у радном односу код иностраног послодавца⁷ и зараду остварују искључиво од њега. Међутим, уговором између домаћег и страног правног лица може се предвидети да страно правно лице испостави фактуру домаћем правном лицу за надокнаду трошкова зарада коју исплаћује упућеним радницима за време њиховог рада код домаћег правног лица.⁸ Износ накнаде се утврђује за сваког упућеног радника посебно, зависно од висине зараде коју остварује код страног послодавца и сразмерно времену проведеном на раду код домаћег правног лица.⁹

Пореске последице опорезивања зарада и сличних примања зависе од тога да ли су упућени радници резиденти земље са којом Србија има у примени порески уговор.

2.1. Ситуација када је упућен радник резидент земље са којом Србија има у примени порески уговор

Србија тренутно има у примени пореске уговоре са 60 земаља.¹⁰ За опорезивање зарада упућених радника од значаја је чл. 15, ст. 1 пореских уго-

⁶ Вид. више. Д. Поповић, *Пореско право*, Правни факултет Универзитета у Београду, Београд 2018, 263–270.

⁷ Вид. више. Модел-конвенција о порезима на доходак и на имовину, Српско фискално друштво, Београд 2016, 295.

⁸ Вид.: Мишљење Министарства финансија РС, бр. 414-00-120/2008-04 од 18.02.2009. године; Мишљење Министарства финансија РС, бр. 413-01-2255/2010-04 од 10.09.2010. године.

⁹ Вид. Мишљење Министарства финансија РС, бр. 011-00-475/2011-04 од 7.11.2011. године. Понекад се накнада која је одређена висином исплаћене зараде увећава и за одређену провизију страног правног лица. Вид. Мишљење Министарства финансија РС, бр. 011-00-281/2018-04 од 31.05.2018. године.

¹⁰ У примени су не само порески уговори које је од 2010. године закључила Србија (са Аустријом, Азербејџаном, Вијетнамом, Грузијом, Данском, Естонијом, Индонезијом, Ирском, Јерменијом, Казахстаном, Канадом, Катаром, Либијом, Литванијом, Луксембургом, Малтом, Норвешком, Пакистаном, Републиком Корејом, Сан Марином, Тунисом, Уједињеним Арапским Емиратима, Црном Гором и Шпанијом), већ и уговори закључени од стране СФР Југославије (са Белгијом, Великом Британијом, Италијом, Кипром, Малезијом, Немачком, Финском, Француском, Холандијом, Шведском и Шри Ланком), СР Југославије (са Белорусијом, Бугарском, Грчком, ДНР Корејом, Кином, Кувајтом, Мађарском, Македонијом, Пољском, Румунијом, Русијом, Словачком, Украјином и Хрватском) и Државне заједнице Србија и Црна Гора (са Албанијом, Босном и Херцеговином, Египтом, Индијом, Ираном, Летонијом, Молдавијом, Словенијом, Турском, Чешком и Швајцарском), а који се примењују по принципу правног следбеништва.

вора, односно чл. 16, ст. 1 (у пореским уговорима са Албанијом, Индијом, Казахстаном, Немачком, Пакистаном, Румунијом и Тунисом), који су насловљени са „Радни односи“^{11 12} и предвиђају следеће: „Зараде, накнаде и друга слична примања која резидент државе уговорнице оствари из радног односа опорезују се само у тој држави, осим ако се рад обавља у другој држави уговорници. Ако се рад обавља у другој држави уговорници, таква примања која се у њој остварују могу се опорезивати у тој другој држави“.

Језичким тумачењем закључујемо да искључиво право опорезивања зарада, накнада и других сличних примања (нпр. употреба аутомобила, закуп стана, погодности животног осигурања и др.)¹³ има земља резидентства запосленог у ситуацији када он врши рад у тој земљи. Али, ако је рад обављен у другој држави, право опорезивања те врсте примања припада земљи извора, тј. земљи у којој је рад извршен. Рад је извршен у месту у којем се радник физички налази¹⁴ док обавља активности за које добија приход по основу радног односа. Дужина његовог фактичког боравка у земљи извора битна је са становишта алокације његове зараде¹⁵ између земље извора и земље резидентства. Алокацију би најједноставније било извршити према броју радних дана проведених у свакој од тих земаља, у односу на укупан број радних дана. Земља резидентства примењује методу обичног кредита или методу изузимања са прогресијом, како би се отклонило да исти приход физичког лица буде у обе државе опорезован по одбитку.¹⁶

У пракси може да се појави проблем уколико једна држава уговорница квалификује, према свом националном законодавству, одређени приход као „зараду, накнаду и друго слично примање“, док друга држава уговорница тај приход не подводи под ту категорију или га, једноставно, уопште не помиње у својим унутрашњим прописима (нпр. примања у облику акција и сл.).¹⁷ Тада би могло да се говори о сукобу

¹¹ У Србији се, за потребе опорезивања, са радним односом уподобљује уговор о обављању привремених и повремених послова и уговор закључен преко омладинске или студентске задруге са лицем преко 26 година живота. Вид.: Закон о раду, *Службени гласник РС*, бр. 24/05, 61/05, 54/09, 32/13, 75/14, 13/17 и 113/17, чл. 30 и ЗПДГ, чл. 13, ст. 2.

¹² У пореском уговору Србије са Великом Британијом одредба се зове: „Несамосталне личне делатности“.

¹³ Вид. Г. Илић-Попов, „Друга (додатна) примања запослених у пореској и пословној политици“, *Право и привреда* 7-9/2013, 604–622.

¹⁴ Лице документује дане свог физичког боравка у Србији авионском или другом превозном картом, из које се виде дан доласка и дан одласка, односно печатом у путној исправи.

¹⁵ Овде мислимо искључиво на зараду, а не и на накнаду одређених трошкова – који се подводе под шири појам зараде – који се везују само за земљу извора.

¹⁶ Вид. Модел-конвенција о порезима на доходак и на имовину, 357–384.

¹⁷ Вид. J. F. Avery Jones, “Problems of Categorising Income and Gains for Tax Treaty Purposes“, *British Tax Review* 5/2011.

квалификација.¹⁸ Да би се избегло двоструко опорезивање које би могло да настане услед таквог „сукоба“, тј. друкчијег одређивања значења једног термина, Коментар Модел-конвенције ОЕЦД-а налаже да, када је реч о термину који није дефинисан у чл. 3, ст. 1 Модел-конвенције ОЕЦД, значење које неком термину, на основу домаћег законодавства, даје земља извора обавезује земљу резидентства, везано за примену методе за елиминисање двоструког опорезивања.

Могућа је, такође, и ситуација да се према националном законодавству земље у којој се рад обавља одређени приход сматра зарадом, али је ослобођен од опорезивања (нпр. одређени трошкови).¹⁹ У том случају, земља резидентства мора да пружи олакшицу за избегавање двоструког опорезивања, или тако што ће покриће тих трошкова запосленог изузети из пореске основице, или му те трошкове неће признати као порески кредит (пошто на њих порез није ни плаћен у земљи у којој је рад обављен).

Запослени које послодавац чије је седиште изван Србије пошаље на рад у Србију су одређени временски период и даље обавезно социјално осигурани по прописима земље резидентства послодавца, односно нису обвезници доприноса за социјално осигурање по прописима Србије, под условом да су на рад упућени из државе са којом Србија има закључену конвенцију о социјалном осигурању (*у даљем тексту*: социјални споразум). Временски период на који се упућени радници сматрају и даље осигураницима државе из које су упућени износи првих 12 месеци (према социјалним споразумима са Белгијом, Великом Британијом и Северном Ирском, Данском, Италијом и Норвешком), 24 месеци (према социјалним споразумима са Аустријом, Босном и Херцеговином, Грчком, Кипром, Луксембургом, Македонијом, Румунијом, Русијом, Словенијом, Турском, Холандијом, Хрватском, Црном Гором, Чешком и Шведском), 36 месеци (према социјалним споразумима са Француском, Швајцарском и Канадом) или све време боравка (према социјалном споразуму са Бугарском, Либијом, Мађарском, Немачком, Панамом, Пољском и Словачком). За ослобођење од обавезе плаћања доприноса за обавезно социјално осигурање у Србији потребно је да лице достави надлежном Министарству за рад, запошљавање, борачка и социјална питања решење о упућивању од страног послодавца и потврду надлежног органа земље резидентства свог послодавца да је социјално осигуран по прописима те земље.

Колизиона норма, према којој се зараде и друга слична примања која оствари нерезидентно физичко лице обављајући, по налогу свог

¹⁸ Вид. Д. Поповић, С. В. Костић, *Уговори Србије о избегавању двоструког опорезивања: правни оквир и тумачење*, Цекос ин, Београд 2009, 173.

¹⁹ Вид. више: *Ibid.*, 173–174.

послодавца, послове у Србији за домаће правно лице опорезују само у земљи његовог резидентства, примењује се, уколико су кумулативно испуњени одређени услови, предвиђени пореским уговором.

Прво, упућени радник (прималац примања) не сме да борави у Србији дуже од 183 дана у периоду од дванаест месеци који почиње или се завршава у односној пореској години. Тај услов подразумева да упућени радник има статус нерезидентног лица. Везивање периода од 183 дана за период од 12 месеци који почиње или се завршава у односној пореској години²⁰ је боља солуција него везивање за „односну пореску годину“, имајући у виду ситуације када се пореске године у државама уговорницама не поклапају (на пример, у Србији се, као и у највећем броју држава, пореска година подударна са календарском годином, док у Великој Британији пореска година почиње 6. априла текуће календарске године и завршава се 5. априла наредне календарске године).²¹

У пореским уговорима, за разлику од решења у српском пореском закону, није прецизирано да ли боравак у предвиђеном временском оквиру подразумева непрекидни боравак или боравак са прекидима. Да би се отклониле дилеме које би могле да настану у пракси, у вези са начином обрачуна временског периода од 183 дана, у чл. 15, ст. 3 пореског уговора са Чешком Републиком²² је предвиђено да се „у период од 183 дана урачунавају сви дани физичког присуства, укључујући дане доласка и одласка, као и дани проведени ван државе у којој се делатност (рад) обавља, као што су суботе и недеље, национални празници, празници, и службена путовања која су непосредно повезана са обављањем делатности примаоца дохотка у тој држави, након којих се делатност наставља на територији те државе.“ Међутим, мишљења смо да такво одређивање периода од 183 дана није прихватљиво, јер лице може да стекне својство пореског резидента Србије иако фактички није боравило 183 и више дана на њеној територији. Сматрамо да сваки цео дан који је проведен изван Србије, као земље у којој је лице упућено да обави конкретан посао, током, на пример, Ускршњих, Божићних или других празника, пословног пута у другу земљу или из неког другог разлога (нпр. смртног случаја члана породице у земљи резидентства) не би требало узети у обрачун периода од 183 дана.

²⁰ Таква формулација је присутна у свим пореским уговорима Србије, осим уговора са Русијом и Шри Ланком, у којима стоји само „у периоду од 12 месеци“, без одређења да он „почиње или се завршава у односној пореској години“.

²¹ Упор.: М. Pires, *International Juridical Double Taxation of Income*, Kluwer, Deventer 1990, 28.

²² *Службени лист СЦГ* – Међународни уговори, бр. 3/05, *Службени гласник РС* – Међународни уговори, бр. 1/10.

Друго, примања се исплаћују од стране или у име послодавца који није резидент Србије. У вези са тим условом се, такође, могу појавити одређене дилеме, јер се поставља питање како поступити уколико је страно правно лице-послодавац фактурисао средства домаћем правном лицу, по основу накнаде за радника којег му је послао да обави одређени посао, и резидентно правно лице изврши ту исплату. Према нашем мишљењу, у том случају постоји простор за пореску евазију. Наиме, резидентно правно лице могло би, заправо, да буде стварни послодавац, а нерезидентно правно лице само фиктивни послодавац. На пример, домаће правно лице жели да запосли страна физичка лица у периоду који их неће „превести“ у статус пореског резидента (тј. краће од 183 дана у периоду од 12 месеци који почиње или се завршава у односној пореској години), па да би се избегло плаћање пореза, он то чини преко правног лица из земље из које жели да ангажује физичка лица, које му служи као „посредник“. Радници су у том случају ангажовани, а не упућени. Њихове зараде се, сходно колизионој норми, опорезују само у земљи њиховог резидентства, иако је тај други услов из пореског уговора само фиктивно испуњен.

Излаз из такве ситуације, која може довести до злоупотреба, је да се појам послодавца за пореске сврхе тумачи шире од онога како га предвиђа радно законодавство, односно да се послодавцем сматра лице које сноси економски терет исплате зарада и сличних примања. У том смислу треба тумачити и синтагму да су „примања исплаћена од стране или у име...“, односно да је интенција да право опорезивања има држава у којој трошак зараде, накнада и сличних примања умањује основицу пореза на добит. Ако је у фактури коју страно правно лице достави домаћем правном лицу изричито назначено да се рефундира трошак зараде страног физичког лица упућеног да обави неки посао у домаћем правном лицу, трошак ће падати на терет домаћег правног лица, које има право да га одбије као расход приликом утврђивања основице пореза на добит, у износима утврђеним билансом успеха, у складу са прописима којима се уређује рачуноводство, односно са међународним рачуноводственим стандардима и међународним стандардима финансијског извештавања.²³ Међутим, уколико у фактури није изричито назначено да се рефундира трошак зараде страног физичког лица, односно ако се не назначи да постоји непосредна веза између, с једне стране, фактурисане накнаде трошкова и, с друге стране, рада или услуге коју је страно физичко лице обавило, односно пружио домаћем правном лицу, онда је страно правно лице исплатилац зараде, на којег пада трошак зараде.²⁴

²³ Вид. ЗПДПЛ, чл. 7.

²⁴ Вид. више: Модел-конвенција о порезима на доходак и на имовину, 295–299.

Када је реч о Србији, треба примењивати начело фактицитета²⁵ и у сваком конкретном случају испитивати све релевантне околности које имају утицаја на опорезивање (нпр. да ли инструкције за обављање посла даје страна или домаће правно лице, ко одобрава нерадне дане радницима и др.),²⁶ односно дати предност економској суштини над формом,²⁷ како би се утврдило фактичко стање које производи одређене порескоправне последице. Ситуација би била утолико порески „осетљивија“, ако би се плаћање упућених радника који посао обављају у Србији вршило од стране правног лица које је основано, или има регистровано седиште, односно седиште управе, или место стварне управе на територији јурисдикције са преференцијалним пореским системом, чије законодавство пружа могућности за значајно мање пореско оптерећење.²⁸ Али, већ сама та околност би надлежним пореским органима могла да буде „сигнал“ да се иза такве конструкције скрива намера да се избегне порез. Такође, проблем везан за то која ће земља имати право на опорезивање може да настане и у ситуацији када послодавац има двојно резидентство.²⁹ Порески уговори најчешће предвиђају *tie-breaker* правило, према којем ће се у случају када је, према законима држава уговорница, компанија резидент обе државе сматрати да је она резидент оне земље у којој се налази седиште њене стварне управе.³⁰

Треће, примања запосленог не падају на терет сталне пословне јединице или сталне базе коју послодавац има у Србији. Стална пословна јединица

²⁵ Вид. Закон о пореском поступку и пореској администрацији – ЗПППА, *Службени гласник РС*, бр. 80/02, 84/02, 23/03, 70/03, 55/04, 61/05, 85/05, 62/06, 61/07, 20/09, 72/09, 53/10, 101/11, 2/12, 93/12, 47/13, 108/13, 68/14, 105/14, 112/15, 15/16, 108/16, 30/18 и 95/18, чл. 9.

²⁶ Упор.: F. Pötgens, *Income from International Private Employment*, IBFD, Amsterdam 2006, 670–671.

²⁷ Упор.: F. Vanistendael, “Legal Framework for Taxation”, *Tax Law Design and Drafting* (ed. Victor Thuronyi), International Monetary Fund, Washington, D. C. 1996, 44.

²⁸ Државе, односно територије које се сматрају јурисдикцијама са преференцијалним пореским системом су: Андора, Ангила, Антигва и Барбуда, Аруба, Бахами, Бахреин, Барбадос, Белизе, Бермуда, Британска девичанска острва, Кајманска острва, Божићно острво, Кукова острва, Доминиканска Република, Фокландска острва, Фици, Гибралтар, Гренада, Гвам, Гернзи, Гвајана, Хонг Конг, Острво Мен, Џерси, Либерија, Лихтенштајн, Макао, Малдиви, Маршалска острва, Маурицијус, Монако, Монсерат, Науру, Холандски Антили, Ниуе, Нормандска острва, Палау, Панама, Свети Китс и Невис, Света Луција, Свети Винсент и Гренадини, Самоа, Сан Марино, Сејшели, Соломонска острва, Тонга, Тринидад и Тобаго, Острва Туркс и Каикос, Тувалу, Девичанска острва САД и Вануату. Вид. Правилник о Листи јурисдикција са преференцијалним пореским системом, *Службени гласник РС*, бр. 122/12. Треба очекивати измену тог Правилника, с обзиром на то да је од 1.01.2019. године почела примена пореског уговора између Републике Србије и Сан Марина.

²⁹ Вид. више: K. van Raad, “Dual Residence“, *European Taxation* 8/1988, 241.

³⁰ Вид. о томе више: Д. Поповић, С. В. Костић, 191–194.

представља стално место пословања преко којег се пословање нерезидентног правног лица, у потпуности или делимично, обавља у другој држави.³¹ Уколико нерезидентно правно лице има сталну пословну јединицу у Србији, онда Србија, као земља извора, има право да опорезује добит која се приписује сталној пословној јединици.³² Али, поставља се и питање која држава има право да опорезује зараде и слична примања лица која су упућена на рад у сталну пословну јединицу. Упућивање на рад, које је предмет наше анализе, треба разликовати од ситуације када нерезидентно правно лице пошаље неког од својих запослених да због, на пример, привременог недостатка стручног или другог особља у сталној пословној јединици, обави посао у Србији, али који недвосмислено попада под делатност сталне пословне јединице, односно није за потребе домаћег правног лица. Ако зарада лица упућеног у сталну пословну јединицу, исплаћена од стране иностраног послодавца, не пада на терет сталне пословне јединице опорезивање је, уколико су испуњена и претходна два услова, под пореском јурисдикцијом земље резидентства послодавца. Страно правно лице има право да ту зараду, према националним пореским прописима, третира као трошак приликом обрачуна пореза на добит. Међутим, уколико је зарада упућених радника на терет сталне пословне јединице нерезидентног правног лица, која је регистрована у Србији, право опорезивања припада Србији.

У ситуацији када су страна физичка лица, запослена код нерезидентног правног лица, упућена на рад у Србију ради обављања послова за потребе његове сталне пословне јединице (нпр. огранак, пословница, фабрика, радионица и др.), при чему не заснивају радни однос са сталном пословном јединицом, већ настављају да примају зараду од свог послодавца (тј. нерезидентног правног лица), страном физичком лицу има обавезу да сâмо обрачуна и уплати порез на зараду остварену из друге државе,³³ с обзиром на то да приход остварује од лица које није обвезник пореза по одбитку, о чему ће касније бити више речи. У погледу обавезе плаћања доприноса за обавезно социјално осигурање треба, пре свега, утврдити да ли је лице осигураник према прописима друге земље, односно да ли Србија има закључен социјални споразум са земљом резидентства исплатиоца прихода, о чему је напред било више говора.

У неким (новијим) пореским уговорима које примењује Србија, одредба чл. 15, ст. 4³⁴ предвиђа да се примања која оствари резидент

³¹ О општем концепту сталне пословне јединице, вид. А. А. Skaar, *Permanent Establishment*, Kluwer Law and Taxation Publishers, Deventer, Boston 1991, 1–10.

³² Вид., нпр. *Determination of Profits of Permanent Establishments*, *Intertax* 12/1988, 429.

³³ Упор.: Мишљење Министарства финансија РС, бр. 413-01-02012/2010-04 од 20.12.2010. године.

³⁴ У неким пореским уговорима, то је ст. 3 или ст. 5.

државе уговорнице опорезују у тој држави (дакле, у земљи резидентства физичког лица), ако су зараде и слична примања исплаћене за рад обављен у другој држави уговорници у вези са градилиштем, грађевинским, монтажним или инсталационим радовима, за период у којем градилиште, односно такви радови не представљају сталну пословну јединицу у тој другој држави.³⁵ Тај временски период износи до 6 месеци (у уговору са Вијетнамом); 9 месеци (у уговорима са Катаром, Кувајтом и Норвешком); 12 месеци (у уговорима са Аустријом, Босном и Херцеговином, Бугарском, Грчком, Ираном, Канадом, Кином, Луксембургом, Републиком Корејом, Сан Марином, Украјином и Шпанијом); 18 месеци (у уговорима са ДНР Корејом, Пољском, Руском Федерацијом, Турском и Уједињеним Арапским Емиратима), односно 24 месеца (у уговору са Македонијом).

Да резимирамо. У ситуацији када постоји порески уговор између Србије и земље резидентства физичког лица које је упућено у Србију да обави одређени посао за српско правно лице, неће се, ако су у кумулацији испуњена сва три напред анализирана услова, опорезовати у Србији, иако је она земља извора. Неопходно је, међутим, да лице достави пореском органу у Србији потврду о резидентности,³⁶ како би се избегла нелегитимна законита пореска евазија, о чему је напред било више речи.

2.2. Ситуација када је упућен радник резидент земље са којом Србија нема у примени порески уговор

Уколико је страно физичко лице које, по основу упућивања, обавља послове за српско правно лице резидент земље са којом Србија нема закључен порески уговор (нпр. САД-а или Јапана), његова зарада подлеже опорезивању према унутрашњем законодавству Србије, иако не заснива радни однос са српским правним лицем. Као што је напред већ истакнуто, „обвезник пореза на доходак грађана је и физичко лице – нерезидент Републике Србије за доходак остварен на територији Републике“. Право опорезивања зарада и других примања страних физичких лица упућених у Србију да обаве рад за потребе домаћег правног лица даје се Србији и у случајевима када постоји порески уговор, али макар један од услова предвиђен пореским уговором није испуњен.

³⁵ Упор.: G. Ilić-Popov, S. Kostić, “The Construction Permanent Establishment under Serbian Domestic and Tax Treaty Law“, *European Taxation* 6/2013, 265–275.

³⁶ Вид.: ЗПДГ, чл. 107а, ст. 2; ЗПППА, чл. 159а; Правилник о поступку и начину издавања и изгледу образаца потврда о резидентности, *Службени гласник РС*, бр. 80/10 и 44/18, чл. 3; Мишљење Министарства финансија РС, бр. 414-00-2/2012-04 од 14.03.2012. године.

Према српском пореском закону, стопа пореза на зараде је 10%, с тим што се пореска основица умањује за износ од 15.000 динара месечно.³⁷ То умањење је сразмерно, зависно од радног времена тог лица у односу на пуно радно време.³⁸

Сходно одредби чл. 100а, ст. 5 ЗПДГ-а, обавезу обрачунавања и плаћања пореза има и обвезник-странац упућен на рад у Републику Србију, по основу примања које остварује од послодавца у или *из друге државе*. У питању је обавеза самоопорезивања, односно порески обвезник-физичко лице има обавезу да Пореској управи поднесе пореску пријаву о обрачунатом порезу и припадајућим доприносима, у електронском облику,³⁹ на обрасцу ПП ОПО и плати обрачунати порез, у року од 30 дана од остваривања прихода.⁴⁰ Пошто упућени радник зараду остварује у иностраној валути, потребно је да, за сврхе опорезивања, изврши прерачун по средњем курсу Народне банке Србије на дан уплате.

Уколико страни послодавац свом запосленом којег упућује у Србију да за српско правно лице обави одређене послове (нпр. држи обуку за рад на машинама које је испоручио фирми у Србији) обезбеди, поред зараде, и друге погодности (нпр. коришћење аутомобила за време док је у Србији и др.), таква неновчана примања се сматрају додатним примањем (енг. *benefits in kind*), које такође треба да буде подвргнуто порезу на зараде.⁴¹

Са друге стране, српско правно лице уговором закљученим са страним правним лицем може да преузме обавезу да обезбеди смештај и исхрану за упућене раднике за време њиховог боравка у Србији, док за његове потребе обављају одређени посао (нпр. монтажу машине). Иако нису ангажовани од стране српског правног лица, већ добијају налог од иностраног послодавца, упућени радници од њега примају накнаду за неопходне животне трошкове. Став Министарства финансија РС⁴² је да се накнаде трошкова и других расхода лицима која нису запослена код исплатиоца

³⁷ Вид. ЗПДГ, чл. 15а и 16.

³⁸ Вид. Правилник о начину и поступку обрачунавања пореза на зараде у случају умањења пореске основице, *Службени гласник РС*, бр. 115/13.

³⁹ Вид. ЗПППА, чл. 38, ст. 7.

⁴⁰ Вид. ЗПДГ, чл. 100а, ст. 2 и 3; Правилник о пореској пријави о обрачунатом порезу самоопорезивањем и припадајућим доприносима на зараду, односно другу врсту прихода од стране физичког лица као пореског обвезника, *Службени гласник РС*, бр. 15/16 и 20/18, чл. 2.

⁴¹ Вид. више: S. Eden, “Taxing benefits in kind – theory and practice“, *Taxation of Workers in Europe* (ed. Joerg Manfred Moessner), EATLP International Tax Series 2010, 40; Упор.: *The Taxation of Fringe Benefits*, OECD, Paris 1988, 8.

⁴² Вид.: Мишљење Министарства финансија РС, бр. 413-00-824/2011-04 од 17.10.2011. године; Мишљење Министарства финансија РС, бр. 414-00-00100/2007-04 од 26.12.2007. године.

(српско правно лице) сматрају другим приходом,⁴³ који се опорезује порезом по одбитку по стопи од 20%,⁴⁴ уз признавање нормираних трошкова у висини од 20%.⁴⁵ Међутим, одредба чл. 85, ст. 5, тач. 3) ЗПДГ-а предвиђа изузетак, према којем се порез на друге приходе не плаћа на документоване накнаде трошкова упућеним на рад у Србију, по налогу иностраног послодавца, а у вези са делатношћу домаћег исплатиоца.

3. ЗАКЉУЧАК

Циљ рада је био да укаже на разлику између, с једне стране, упућивања страних физичких лица да обаве *ad hoc* посао за домаће правно лице (обуку, монтажу машине, пружање услуге и др.) и међународног изнајмљивања радне снаге, с друге стране. У том смислу, значајно је сачувати кохерентност чл. 15 пореских уговора, како би се обезбедило да и земља у којој се рад обавља има право да опорезује зараду и друга слична примања упућеног радника. Домаће правно лице, ако жели да запосли страног радника може да ангажује посредничку компанију-резидента треће државе, која пружа услугу изнајмљивања радника.⁴⁶

Због пореских импликација битно је утврдити, на бази околности сваког конкретног случаја, ко врши функцију стварног (а не номиналног) послодавца – посредничка компанија или корисник услуга компаније која врши изнајмљивање радне снаге. Другим речима, треба водити рачуна да не дође до злоупотребе института изнајмљивања радне снаге у међународним оквирима, са намером да се избегне опорезивање зараде у земљи у којој се рад врши.

Пошто је овде, по правилу, реч о различитој интерпретацији чињеница, треба бити обазрив да се не да ни искључиви примат економском критеријуму сношења трошкова зараде. Примера ради, када страном правном лицу привремено пошаље правном лицу у другој држави свог запосленог,⁴⁷ како би му инсталирао или сервисирао опрему коју му је продао, купац опреме не би могао да се квалификује као послодавац, чак и ако уговор између испоручиоца и купца опреме (тј. страног и домаћег правног лица) предвиђа да ће купац сносити трошкове смештаја, превоза и друге накнаде тог запосленог у земљи у којој се рад врши. Разлог је тај што лице наставља да ради по налогу и упутствима свог послодавца из земље резидентства.

⁴³ Вид. ЗПДГ, чл. 85, ст. 1, тач. 13.

⁴⁴ Вид. ЗПДГ, чл. 86, ст. 1, у вези са чл. 99, ст. 1, тач. 9.

⁴⁵ Вид. ЗПДГ, чл. 85, ст. 3 и чл. 86, ст. 1.

⁴⁶ Претпоставка је да посредничка компанија нема сталну пословну јединицу на територији Србије.

⁴⁷ Резидентство правног лица и резидентство запосленог не морају нужно да буду исти.

Због разлика у националним пореским законодавствима земље резидентства запосленог и земље у којој се рад обавља, приликом примене колизионих правила треба водити рачуна и о правним квалификацијама, и о различитом тумачењу чињеница.

ЛИСТА РЕФЕРЕНЦИ

Библиографске референце

1. Vanistendael, Frans, "Legal Framework for Taxation", *Tax Law Design and Drafting* (ed. Victor Thuronyi), International Monetary Fund, Washington, D. C. 1996;
2. Determination of Profits of Permanent Establishments, *Intertax* 12/1988;
3. Eden, Sandra, "Taxing benefits in kind – theory and practice", *Taxation of Workers in Europe* (ed. Joerg Manfred Moessner), EATLP International Tax Series 2010;
4. Илић-Попов, Гордана, „Друга (додатна) примања запослених у пореској и пословној политици“, *Право и привреда* 7-9/2013;
5. Илић-Попов, Гордана, Костић, Светислав, "The Construction Permanent Establishment under Serbian Domestic and Tax Treaty Law", *European Taxation* 6/2013;
6. Jones, F. Avery, "Problems of Categorising Income and Gains for Tax Treaty Purposes", *British Tax Review* 5/2011;
7. Модел-конвенција о порезима на доходак и на имовину, Српско фискално друштво, Београд 2016;
8. Pires, Manuel, *International Juridical Double Taxation of Income*, Kluwer, Deventer 1990;
9. Поповић, Дејан, *Пореско право*, Правни факултет Универзитета у Београду, Београд 2018;
10. Поповић, Дејан, Илић-Попов, Гордана, „Утврђивање извора дохотка у пореском праву“, *Анали Правног факултета у Београду* 2/2008;
11. Поповић, Дејан, Светислав В. Костић, *Уговори Србије о избегавању двоструког опорезивања: правни оквир и тумачење*, Цекос ин, Београд 2009;
12. Pötgens, Frank, *Income from International Private Employment*, IBFD, Amsterdam 2006;
13. Raad, van Kees, „Dual Residence“, *European Taxation* 8/1988;
14. Skaar, Aage Arvid, *Permanent Establishment*, Kluwer Law and Taxation Publishers, Deventer, Boston 1991;
15. *The Taxation of Fringe Benefits*, OECD, Paris 1988.

Правни прописи

1. Закон о порезу на доходак грађана, *Службени гласник РС*, бр. 24/01, 80/02, 135/04, 62/06, 65/06, 31/09, 44/09, 18/10, 50/11, 91/11, 93/12, 114/12, 47/13, 48/13, 108/13, 57/14, 68/14, 112/15, 113/17 и 95/18;

2. Закон о пореском поступку и пореској администрацији, *Службени гласник РС*, бр. 80/02, 84/02, 23/03, 70/03, 55/04, 61/05, 85/05, 62/06, 61/07, 20/09, 72/09, 53/10, 101/11, 2/12, 93/12, 47/13, 108/13, 68/14 и 105/14;
3. Закон о порезу на добит правних лица, *Службени гласник РС*, бр. 25/01, 80/02, 43/03, 84/04, 18/10, 101/11, 119/12, 47/13, 108/13, 68/14, 142/14, 91/15, 112/15, 113/17 и 95/18;
4. Закон о раду, *Службени гласник РС*, бр. 24/05, 61/05, 54/09, 32/13, 75/14, 13/17 и 113/17;
5. Правилник о пореској пријави о обрачунао порезу самоопорезивањем и припадајућим доприносима на зараду, односно другу врсту прихода од стране физичког лица као пореског обвезника, *Службени гласник РС*, бр. 15/16 и 20/18;
6. Правилник о поступку и начину издавања и изгледу образаца потврда о резидентности, *Службени гласник РС*, бр. 80/10 и 44/18;
7. Правилник о начину и поступку обрачунавања пореза на зараде у случају умањења пореске основице, *Службени гласник РС*, бр. 115/13;
8. Правилник о Листи јурисдикција са преференцијалним пореским системом, *Службени гласник РС*, бр. 122/12.

Мишљења државних органа

1. Мишљење Министарства финансија РС, бр. 011-00-281/2018-04 од 31.05.2018. године;
2. Мишљење Министарства финансија РС, бр. 413-00-261/2014-04 од 2.10.2014. године;
3. Мишљење Министарства финансија РС, бр. 414-00-2/2012-04 од 14.03.2012. године;
4. Мишљење Министарства финансија РС, бр. 011-00-475/2011-04 од 7.11.2011. године;
5. Мишљење Министарства финансија РС, бр. 413-00-824/2011-04 од 17.10.2011. године;
6. Мишљење Министарства финансија РС, бр. 413-01-02012/2010-04 од 20.12.2010. године;
7. Мишљење Министарства финансија РС, бр. 413-01-2255/2010-04 од 10.09.2010. године;
8. Мишљење Министарства финансија РС, бр. 414-00-120/2008-04 од 18.02.2009. године;
9. Мишљење Министарства финансија РС, бр. 414-00-00100/2007-04 од 26.12.2007. године.

Full Professor Gordana Ilić-Popov, LL.D.

Faculty of Law, University of Belgrade

TAXATION OF WAGES OF FOREIGN NATURAL PERSONS ASSIGNED TO WORK IN SERBIA

Summary

In this paper the author analyzes the collision rules in the international tax law regulating the taxation of salaries of the foreign natural persons employed by a foreign employer seconded to perform work for the needs of a Serbian legal entity at the territory of Serbia. Which state is entitled to raise a tax claim – a country of source (Serbia) and / or a country of residence of that worker depends on whether the conditions of the tax treaty provided for the labor relations are met. The author points out some dilemmas about these conditions. Assigned workers often have the right to reimburse certain costs incurred during their stay in Serbia (e.g., accommodation, transportation, food, etc.), thus the issue of the tax treatment of such other income is also raised. Tax implications of the situation when seconded worker is a resident of a state with which Serbia does not have a tax treaty are also analyzed. The main aim of this research is to determine from the tax aspects, on one hand, secondment of foreign workers and the international labor force hiring, on the other hand. As well, from the aspect of taxation of salaries and other benefits, the author focused on the situation when foreign natural persons are sent to work in a permanent establishment of a non-resident legal entity located at the territory of Serbia.

Key words: *Employment; Foreign natural persons; Permanent establishment; Secondment; Salary; Tax treaty; Wages tax.*