Porez na dobit po odbitku na autorske naknade – gde smo godinu dana kasnije?

Godišnji račun, Udruženje banaka Srbije

Zlatibor, 7. decembar 2023. god.

Teme

01 IT usluge – *Cloud computing*

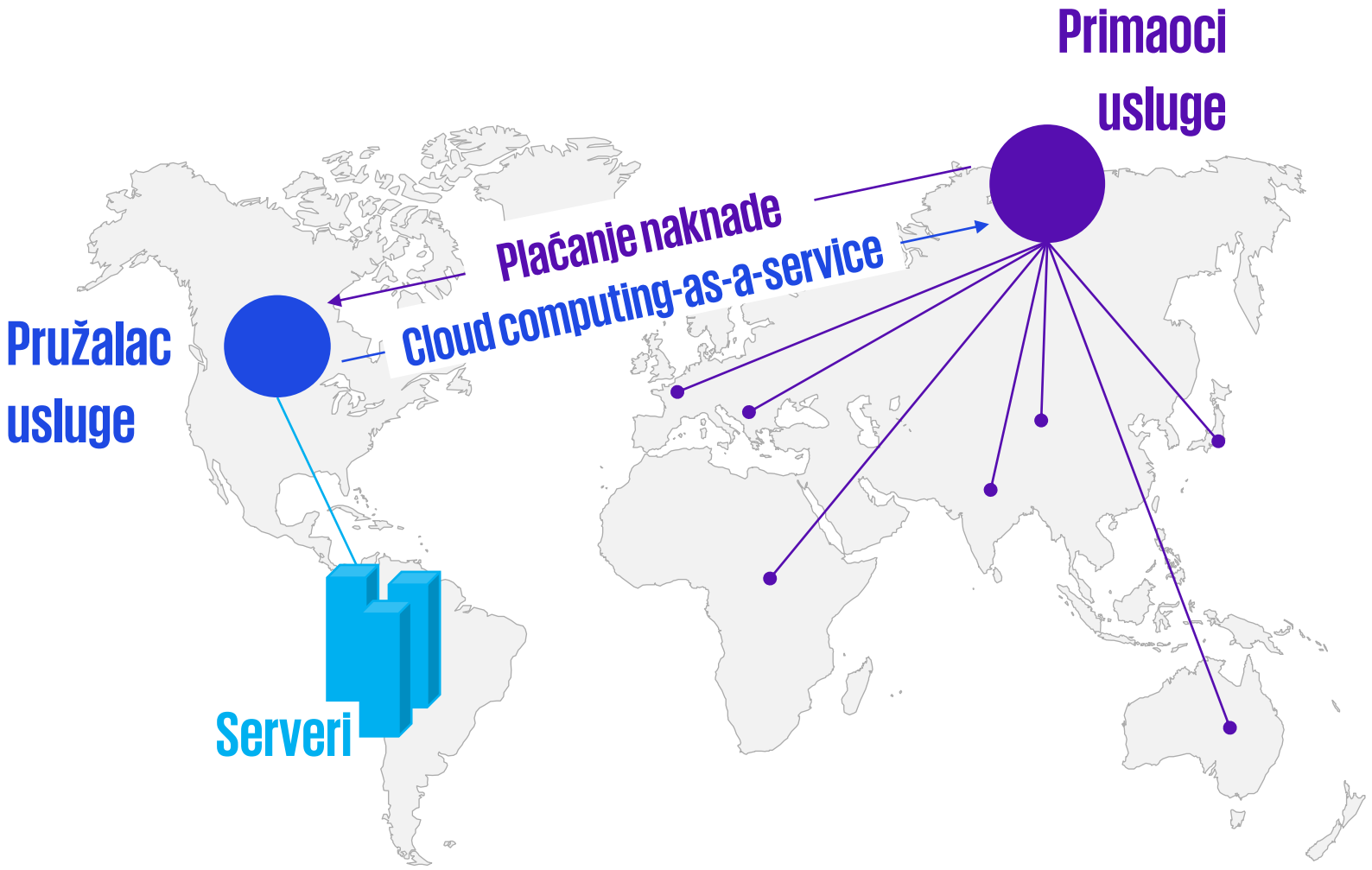
02 Međunarodni pogled

03 Porez na dobit po odbitku

04 Otvorena pitanja / praksa

01
IT usluge | *Cloud computing*

Cloud computing



© 2023 KPMG d.o.o. Beograd, srpsko društvo s ograničenom odgovornošću i firma članica KPMG globalne organizacije nezavisnih firmi članica povezanih sa KPMG International Limited, privatnim engleskim društvom ograničenim garancijom. Sva prava zaštićena.

Cloud computing – primeri

Infrastructure-as-a-Service (IaaS)

Pružalac usluge: da obezbedi osnovne resurse (kapacitete za skladištenje podataka i mrežnu infrastrukturu).

Korisnici koriste sopstveni **softver - operativne sisteme i aplikativne softvere.**

Korisnik ne upravlja osnovnim resursima (infrastrukturom) ali ima kontrolu i upravlja operativnim sistemom, kapacitetima za skladištenje podataka i aplikativnim softverom.

Primer AaaS: Amazon

Pitanje: Da li se usluga faktički može poistovetiti sa operativnim zakupom resursa ili njihovom prodajom?

Platform-as-a-Service (PaaS)

Pružalac usluge: nudi platformu i alate za programiranje.

Korisnici: koriste platformu za razvoj aplikacija koje su smeštene kod pružaoca usluge *cloud computing-a*.

Korisnik ne upravlja infrastrukturom i operativnim sistemom ali ima kontrolu nad aplikacijom koju je razvio.

Primer: Google App Engine

Pitanje: Da li se usluga može poistovetiti sa pravom korišćenja infrastrukture i operativnog sistema?

Software-as-a-Service (SaaS)

Pružalac usluge: omogućava korišćenje ažurnih aplikacije kojima se pristupa posredstvom interfejsa (internet pretraživača ili web-mejla).

Korisnici: su vlasnici sadržaja i ne moraju da ažuriraju softver kako bi koristili najnovije funkcionalnosti.

Krajnji korisnik nema kontrolu nad infrastrukturom, operativnim sistemom i aplikacijama (aplikativnim softverom) koji koristi prilikom kreiranja dokumenata.

Primer: Google Docs (Word, Excel, PowerPoint)

Pitanje: Da li se usluga može poistovetiti sa zakupom ili naknadom za pravo korišćenja aplikativnog softvera (autorskog dela)?

KPMG

© 2023 KPMG d.o.o. Beograd, srpsko društvo s ograničenom odgovornošću i firma članica KPMG globalne organizacije nezavisnih firmi članica povezanih sa KPMG International Limited, privatnim engleskim društvom ograničenim garancijom. Sva prava zaštićena.

Document Classification: KPMG Public

Cloud computing – Otvorena poreska pitanja

A. Klasifikacija prihoda:

   I. Dobit od poslovanja (čl. 7 OECD Model Konvencije / UIDO), Ili

   II. Autorska naknada (čl. 12 OECD Model konvencije / UIDO).

B. Postojanje stalne poslovne jedinice ukoliko se prihod kvalifikuje kao dobit od poslovanja.

KPMG

© 2023 KPMG d.o.o. Beograd, srpsko društvo s ograničenom odgovornošću i firma članica KPMG globalne organizacije nezavisnih firmi članica povezanih sa KPMG International Limited, privatnim engleskim društvom ograničenim garancijom. Sva prava zaštićena.

Document Classification: KPMG Public

02

Međunarodni pogled

Kvalifikacija vrste prihoda - dva pristupa

Objedinjeni pristup

- Počiva na pretpostavci da postoji dominantna (ključna) usluga koja je opredeljujuća za klasifikaciju vrste prihoda, a da su sve ostale usluge sporedne/manje značajne, tj. u funkciji pružanja glavne usluge.
- Poreski tretman celog ugovora zavisi od poreskog tretmana ključne usluge.
- Navedeni pristup ima ograničenu praktičnu primenu usled neizbežnog rizika različite interpretaciji ključne i sporednih usluga od strane Poreske uprave i poreskih obveznika.

Segmentirani pristup

- Široko rasprostranjen u praksi i počiva na segmentaciji ugovora o IT uslugama na pojedine vrste usluga (IaaS / PaaS / SaaS).
- Poreski tretmana se određuje za svaku pojedinačnu uslugu.

Pitanje: *Da li je moguće izvršiti segmentaciju u cilju primene poreskih pravila?*

© 2023 KPMG d.o.o. Beograd, srpsko društvo s ograničenom odgovornošću i firma članica KPMG globalne organizacije nezavisnih firmi članica povezanih sa KPMG International Limited, privatnim engleskim društvom ograničenim garancijom. Sva prava zaštićena.

Pozicija OECD (Komentar čl. 7 OECD Model Konvencije)

— Imajući u vidu da većina usluga cloud computing-a (u formi SaaS, PaaS i IaaS) **po svojoj suštini predstavlja uslugu** (pruženu od strane lica koje ima pravo korišćenja autorskog dela), a ne plaćanje za korišćenje autorskog dela, ista predstavlja dobit od poslovanja (u smislu odredbi čl. 7 OECD Model konvencije) i oporeziva je u zemlji poreskog rezidentstva pružaoca usluge.

— **Izuzetno, zemlja izvora prihoda ima pravo oporezivanja ukoliko pružalac usluge ima stalnu poslovnu jedinicu u toj zemlji** (npr. posredstvom opreme/servera koji se koristi prilikom pružanja usluge).

— Posebnu pažnju treba obratiti na konkretne UIDO koji usluge tehničke prirode (deo dobiti od poslovanja) (pre)kvalifikuju u autorsku naknadu za potrebe oporezivanja.

Digital services tax

- Otklon od Pozicije OECD.
- Pillar 1 Projekat OECD jasno navodi zahtev za ukidanjem/suspendovanjem ove vrste poreza u cilju stabilizacije pravila međunarodnog oporezivanja (januar 2023. god.)
- Pillar 1 – status?

KPMG

© 2023 KPMG d.o.o. Beograd, srpsko društvo s ograničenom odgovornošću i firma članica KPMG globalne organizacije nezavisnih firmi članica povezanih sa KPMG International Limited, privatnim engleskim društvom ograničenim garancijom. Sva prava zaštićena.

Document Classification: KPMG Public

03

Porez na dobit po odbitku

Zakon o porezu na dobit pravnih lica - čl. 40

“ **(1)** Ukoliko međunarodnim ugovorom o izbegavanju dvostrukog oporezivanja nije drukčije uređeno, **porez na dobit po odbitku po stopi od 20%** obračunava se i plaća na prihode koje ostvari **nerezidentno pravno lice** od rezidentnog pravnog lica po osnovu:

…

2) naknada od autorskog i srodnih prava i prava industrijske svojine (u daljem tekstu: **autorska naknada**);

…

4) naknada od **zakupa** i podzakupa nepokretnosti i pokretnih stvari na teritoriji Republike;

5) naknada od usluga istraživanja tržišta, računovodstvenih i revizorskih usluga **i drugih usluga iz oblasti pravnog i poslovnog savetovanja, nezavisno od mesta njihovog pružanja ili korišćenja, odnosno mesta gde će biti pružene ili korišćene**.

…

(4) Izuzetno od st. 1. i 3. ovog člana, na prihode koje ostvari **nerezidentno pravno lice iz jurisdikcije sa preferencijalnim poreskim sistemom** po osnovu **autorskih naknada**, kamata, naknada po osnovu zakupa i podzakupa nepokretnosti i pokretnih stvari na teritoriji Republike, kao i **naknada po osnovu usluga**, bez obzira na mesto njihovog pružanja ili korišćenja, odnosno mesto gde će biti pružene ili korišćene, obračunava se i plaća **porez po odbitku po stopi od 25%**...”

KPMG

© 2023 KPMG d.o.o. Beograd, srpsko društvo s ograničenom odgovornošću i firma članica KPMG globalne organizacije nezavisnih firmi članica povezanih sa KPMG International Limited, privatnim engleskim društvom ograničenim garancijom. Sva prava zaštićena.

Ugovori o izbegavanju dvostrukog oporezivanja

I. Član 7 – Dobit od poslovanja

(1) **Dobit preduzeća države ugovornice oporezuje se samo u toj državi**, osim ako preduzeće obavlja poslovanje u drugoj državi ugovornici preko **stalne poslovne jedinice** koja se u njoj nalazi. Ako preduzeće obavlja poslovanje u drugoj državi ugovornici preko stalne poslovne jedinice, dobit preduzeća može se oporezivati u toj drugoj državi, ali samo do iznosa koji se pripisuje toj stalnoj poslovnoj jedinici.

II. Član 12 – Autorske naknade

— OECD Model konvencija:

(1) Autorske naknade nastale u državi ugovornici i isplaćene rezidentu druge države ugovornice oporezuju se **samo u toj drugoj državi**.

— Većina UIDO koje primenjuje Srbija:

(1) Autorske naknade nastale u državi ugovornici i isplaćene stvarnom korisniku rezidentu druge države ugovornice **mogu se oporezovati u toj drugoj državi**.

(2) Takve autorske naknade mogu se oporezovati i u državi ugovornici u kojoj nastaju i saglasno zakonu te države **ali tako razrezan porez ne prelazi 10 *[alt. 5]* odsto** od bruto iznosa autorskih naknada.

© 2023 KPMG d.o.o. Beograd, srpsko društvo s ograničenom odgovornošću i firma članica KPMG globalne organizacije nezavisnih firmi članica povezanih sa KPMG International Limited, privatnim engleskim društvom ograničenim garancijom. Sva prava zaštićena.

Mišljenja Ministarstva finansija (1/5)

PORESKI TRETMAN NAKNADE KOJU REZIDENTNO PRAVNO LICE PLAĆA NEREZIDENTNOM PRAVNOM LICU ZA SMEŠTANJE PODATAKA NA SERVERIMA NEREZIDENTNOG PRAVNOG LICA U INOSTRANSTVU, PRI ČEMU SE TI PODACI ZATIM PREUSMERAVAJU NA NAZNAČENE ELEKTRONSKE ADRESE

(Zakon o porezu na dobit pravnih lica član 40)

Naknada koju rezidentno pravno lice plaća nerezidentnom pravnom licu *[poreskom rezidentu Irske]* za **smeštanje podataka na serverima** nerezidentnog pravnog lica u inostranstvu, pri čemu se ti podaci (potom) preusmeravaju na naznačene (elektronske) adrese, **predstavlja autorsku naknadu** koja se oporezuje porezom po odbitku

(Mišljenje Ministarstva finansija, br. 430-00-64/2019-04 od 24.5.2019. godine)

KPMG

© 2023 KPMG d.o.o. Beograd, srpsko društvo s ograničenom odgovornošću i firma članica KPMG globalne organizacije nezavisnih firmi članica povezanih sa KPMG International Limited, privatnim engleskim društvom ograničenim garancijom. Sva prava zaštićena.

Mišljenja Ministarstva finansija (2/5)

POSTOJANJE OBAVEZE OBRAČUNAVANJA I PLAĆANJA POREZA PO ODBITKU NA PRIHODE KOJE NEREZIDENTNO PRAVNO LICE OSTVARI OD REZIDENTNOG PRAVNOG LICA - DISTRIBUTERA SOFTVERA, PO OSNOVU NAKNADE ZA PRAVO KORIŠĆENJA SOFTVERA

(Zakon o porezu na dobit pravnih lica član 40)

Prilikom isplate **naknade za pravo korišćenja softvera nerezidentnom pravnom licu**, nezavisno od toga da li se radi o softveru namenjenom za dalju distribuciju ili o softveru koji obveznik koristi za obavljanje svoje poslovne delatnosti, **obračunava se i plaća porez po odbitku**.

(Mišljenje Ministarstva finansija, br. 011-00-360/2020-04 od 10.3.2021. godine)

Mišljenje Ministarstva finansija, br. 011-00-810/2022-04 od 23.3.2023. godine:

Ukoliko nerezidentno pravno lice ima potpisane ugovore sa svojim zavisnim pravnim licima, uključujući i rezidentno pravno lice, u skladu sa kojim je predviđeno da to **nerezidentno pravno lice trošak nabavljenih licenci prefakturiše svojim zavisnim pravnim licima**, prihod koji isto nerezidentno pravno lice ostvari od rezidentnog pravnog lica **po svojoj ekonomskoj suštini predstavlja autorsku naknadu**, pri čemu, u cilju primene beneficirane stope poreza po odbitku iz ugovora o izbegavanju dvostrukog oporezivanja sa Saveznom Republikom Nemačkom, validnu potvrdu o rezidentnosti rezidentnom pravnom licu treba da priloži njegovo matično pravno lice, tj. sticalac licenci

KPMG

© 2023 KPMG d.o.o. Beograd, srpsko društvo s ograničenom odgovornošću i firma članica KPMG globalne organizacije nezavisnih firmi članica povezanih sa KPMG International Limited, privatnim engleskim društvom ograničenim garancijom. Sva prava zaštićena.

Mišljenja Ministarstva finansija (3/5)

PORESKI TRETMAN NAKNADE KOJU REZIDENTNO PRAVNO LICE ISPLAĆUJE REZIDENTU UJEDINJENOG KRALJEVSTVA VELIKE BRITANIJE I SEVERNE IRSKE PO OSNOVU PRISTUPA SERVISU SA KONSTANTNO AŽURIRANIM INFORMACIJAMA KOJE SE ODNOSE NA FINANSIJSKO TRŽIŠTE

(Zakon o porezu na dobit pravnih lica član 40)

Naknada koju rezidentno pravno lice isplaćuje rezidentu Ujedinjenog Kraljevstva Velike Britanije i Severne Irske po osnovu korišćenja servisa, koji omogućava pristup konstantno ažuriranim informacijama koje se odnose na finansijsko tržište **ima karakter dobiti od poslovanja** koja se oporezuje samo u Ujedinjenom Kraljevstvu Velike Britanije i Severne Irske.

…

Ne dolazi do prenosa stručnih znanja (eng. know-how) već plaćanje omogućava korisniku (rezidentnom pravnom licu) da pristupom preko interneta preuzme digitalni proizvod (javno dostupne informacije sa finansijskog tržišta) za sopstvenu upotrebu (suštinski sticanje podataka u obliku digitalnog signala, a ne njihovo korišćenje ili pravo korišćenja).

(Mišljenje Ministarstva finansija, br. 413-00-00167/2017-04 od 14.12.2017. godine)

KPMG

© 2023 KPMG d.o.o. Beograd, srpsko društvo s ograničenom odgovornošću i firma članica KPMG globalne organizacije nezavisnih firmi članica povezanih sa KPMG International Limited, privatnim engleskim društvom ograničenim garancijom. Sva prava zaštićena.

Mišljenja Ministarstva finansija (4/5)

NEPOSTOJANJE OBAVEZE OBRAČUNAVANJA I PLAĆANJA POREZA NA DOBIT PO ODBITKU KADA REZIDENTNO PRAVNO LICE PLAĆA NAKNADU NEREZIDENTNOM OBVEZNIKU PO OSNOVU IZVRŠENE USLUGE KOJA NEMA KARAKTER AUTORSKE NAKNADE

(Zakon o porezu na dobit pravnih lica član 40)

U slučaju kada rezidentno pravno lice plaća naknadu nerezidentnom obvezniku po osnovu izvršene **usluge koja nema karakter autorske naknade**, ne obračunava se i ne plaća se porez po odbitku.

"Plaćanje koje rezidentno pravno lice vrši matičnom nerezidentnom pravnom licu čiji je tehnički tim izvršio arhiviranje (već postojeće) baze podataka rezidentnog pravnog lica na server matičnog pravnog lica u inostranstvu (u konkretnom slučaju SR Nemačkoj), nije predmet oporezivanja porezom na dobit po odbitku u skladu sa zakonom kojim se uređuje oporezivanje dobiti pravnih lica, pod uslovom da naknada za arhiviranje baze podataka nema karakter autorske naknade.

Međutim, prilikom plaćanja koje rezidentno pravno lice vrši matičnom nerezidentnom pravnom licu po osnovu naknade za pravo korišćenja softvera za pristup serveru matičnog pravnog lica u SR Nemačkoj (autorska naknada), obračunava se i plaća porez na dobit po odbitku, saglasno zakonu kojim se uređuje oporezivanje dobiti pravnih lica.

(Mišljenje Ministarstva finansija, br. 430-01-289/2013-04 od 31.10.2013. godine)

KPMG

© 2023 KPMG d.o.o. Beograd, srpsko društvo s ograničenom odgovornošću i firma članica KPMG globalne organizacije nezavisnih firmi članica povezanih sa KPMG International Limited, privatnim engleskim društvom ograničenim garancijom. Sva prava zaštićena.

Mišljenja Ministarstva finansija (5/5)

NEPOSTOJANJE OBAVEZE PLAĆANJA POREZA NA DOBIT PO ODBITKU NA NAKNADU KOJU REZIDENTNO PRAVNO LICE PLAĆA NEREZIDENTNOM PO OSNOVU ZAKUPA SERVERA U INOSTRANSTVU NA KOME VRŠI ISKLJUČIVO SMEŠTANJE PODATAKA

(Zakon o porezu na dobit pravnih lica član 40)

Rezidentno pravno lice plaća nerezidentnom pravnom licu naknadu za **zakup servera u inostranstvu** na kom rezident (kao zakupac) vrši isključivo smeštanje podataka, pri čemu se ne plaća naknada za bilo koju drugu radnju, odnosno korišćenje softvera nerezidenta u cilju obrade i distribucije predmetnih podataka, te naknada koju rezident plaća nerezidentu **nije predmet oporezivanja porezom po odbitku**

…

U konkretnom slučaju, rezidentno pravno lice plaća nerezidentnom pravnom licu naknadu za zakup servera u inostranstvu na kom rezident (kao zakupac) vrši isključivo smeštanje podataka, pri čemu se ne plaća naknada za bilo koju drugu radnju, odnosno korišćenje softvera nerezidenta u cilju obrade i distribucije predmetnih podataka.

(Mišljenje Ministarstva finansija, br. 011-00-313/2022-04 od 10.4.2023. godine)

© 2023 KPMG d.o.o. Beograd, srpsko društvo s ograničenom odgovornošću i firma članica KPMG globalne organizacije nezavisnih firmi članica povezanih sa KPMG International Limited, privatnim engleskim društvom ograničenim garancijom. Sva prava zaštićena.

04
Otvorena pitanja / praksa

Cloud computing i porez po odbitku – Ima li pomaka godinu dana kasnije?

Srbija

— *Cloud computing* se smatra pravom korišćenja autorskog dela koje je predmet poreza na dobit po odbitku.

— UIDO u najvećem broju slučajeva samo ograničava stopu oporezivanja na 10% / 5%.

Međunarodna praksa

— *Cloud computing* u principu tretiran kao dobit od poslovanja.

— Posledično, poreza na dobit po odbitku obračunat u skladu sa UIDO nije moguće koristiti kao poreski kredit.

Posledica

— Faktičko dvostruko oporezivanje (uprkos postojanju UIDO) i povećani troškovi poslovanja.

KPMG

© 2023 KPMG d.o.o. Beograd, srpsko društvo s ograničenom odgovornošću i firma članica KPMG globalne organizacije nezavisnih firmi članica povezanih sa KPMG International Limited, privatnim engleskim društvom ograničenim garancijom. Sva prava zaštićena.

Document Classification: KPMG Public

Otvorena pitanja

Izazovi:

- *Cloud computing* - šta plaćamo (naknada za uslugu ili pravo korišćenja softvera) ?
- Da li je usluga pružena od putem softvera predmet poreza po odbitku (ima li navedena usluga “karakter autorske naknade”)?
- Kako opredeliti poreski tretman naknade (jedinstvena naknada ili naknada za više različitih usluga)?
- Kvalifikovanje vrste usluge za svrhe oporezivanja – da li rizici i troškovi rastu kao rezultat prakse Srpskih obveznika?
- Postupanje Poreske uprave?



© 2023 KPMG d.o.o. Beograd, srpsko društvo s ograničenom odgovornošću i firma članica KPMG globalne organizacije nezavisnih firmi članica povezanih sa KPMG International Limited, privatnim engleskim društvom ograničenim garancijom. Sva prava zaštićena.

Pitanja ?



© 2023 KPMG d.o.o. Beograd, srpsko društvo s ograničenom odgovornošću i firma članica KPMG globalne organizacije nezavisnih firmi članica povezanih sa KPMG International Limited, privatnim engleskim društvom ograničenim garancijom. Sva prava zaštićena.

Kontakti

Nenad Nešovanović
Partner saradnik, Tax & Legal

Milutina Milankovića 1J
11070 Beograd
nnesovanovic@kpmg.com
Tel. +381 (11) 20 50 543
Mob. +381 (60) 20 55 543



Darko Rumenić
Direktor, Tax & Legal

Milutina Milankovića 1J
11070 Beograd
drumenic@kpmg.com
Tel. +381 (11) 20 50 572
Mob. +381 (60) 20 55 572



© 2023 KPMG d.o.o. Beograd, srpsko društvo s ograničenom odgovornošću i firma članica KPMG globalne organizacije nezavisnih firmi članica povezanih sa KPMG International Limited, privatnim engleskim društvom ograničenim garancijom. Sva prava zaštićena.



kpmg.com/socialmedia

Informacije sadržane u ovom dokumentu su opšte prirode i nisu namenjene okolnostima određenog pojedinca ili pravnog lica. Iako nastojimo da pružimo tačne i pravovremene informacije, ne možemo garantovati da su te informacije tačne onda kada su primljene niti da će ostati tačne u budućnosti. Ne bi trebalo postupati na osnovu takvih informacija bez prethodnog odgovarajućeg stručnog saveta datog nakon detaljnog ispitivanja određene situacije.

© 2023 KPMG d.o.o. Beograd, srpsko društvo s ograničenom odgovornošću i firma članica KPMG globalne organizacije nezavisnih firmi članica povezanih sa KPMG International Limited, privatnim engleskim društvom ograničenim garancijom. Sva prava zaštićena.

KPMG ime i logo su zaštitni znaci koje nezavisne firme članice KPMG globalne organizacije koriste u skladu sa licencom.

Document Classification: KPMG Public