

Monika Polanec

studentica četvrte godine Pravnog fakulteta Sveučilišta u Zagrebu

Porezni tretman dohotka u ugovorima o izbjegavanju međunarodnog dvostrukog oporezivanja koje je zaključila Republika Hrvatska

UDK 336.2.032
336.215

Sažetak

Sama pojava međunarodnog dvostrukog oporezivanja kao i njegove negativne posljedice koje nastaju za poreznog obveznika vrlo su značajne te uz pozornost specijaliziranih praktičara i teoretičara privlače pozornost i drugih osoba koje su na tom području laici. Razlog tome jest velika mogućnost nastanka te pojave, a pogotovo kod nas u Hrvatskoj zbog činjenice što jako puno osoba iz naše zemlje svoje životne prilike imaju usmjerene prema inozemstvu. U svrhu izbjegavanja međunarodnog dvostrukog oporezivanja, Republika Hrvatska je normirala metode za njegovo izbjegavanje pomoću dva instrumenta i to putem unutrašnjih propisa te putem međunarodnih ugovora.

Ključne riječi: međunarodno dvostruko oporezivanje, dohodak, ugovori o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja.

1. Uvod

Svaka država nastoji normirati svoja porezna ovlaštenja, a time i ovlaštenje na oporezivanje dohotka, na način da obuhvati poreznom obvezom sve osobe koje na njezinu teritoriju ostvare neki dohodak. To joj može poći za rukom, ali kod toga riskira mogućnost da zbog istovremenog korištenja dva načela plaćanja poreza, tj. zbog preklapanja načela svjetskog dohotka i načela izvora dohotka, dođe do dvostrukog oporezivanja. Uz taj slučaj, do te pojave dolazi i zbog činjenice što dvije ili više država smatraju određenu osobu svojim državljaninom, a time i svojim poreznim obveznikom. Činjenica postojanja tih težnji država uzrokuje međunarodno dvostruko oporezivanje, a time i neke njezine negativne posljedice, budući da ta pojava može destimulirati intenzivnu prekograničnu gospodarsku aktivnost kojoj sve države teže. Uz tu gospodarsku negativnu posljedicu te pojave postavlja se ujedno i pitanje pravednosti jer je očito da ova pojava nepravedno izaziva povećano porezno opterećenje za osobe čija je životna situacija usmjerena preko državne granice.

Kod nas je pojava međunarodnog dvostrukog oporezivanja dosta česta ne samo zbog činjenice što jako puno osoba iz naše zemlje odlazi u inozemstvo na rad kao tzv.

"gastarbajteri", nego i zbog toga što dosta stranih državljana također dolazi raditi u Republiku Hrvatsku. Učestalost te pojave iziskuje potrebu da se njezine negativne posljedice koje bi mogle nastati riješe normiranjem metoda za izbjegavanje međunarodnog dvostrukog oporezivanja. Republika Hrvatska je to i napravila putem dva instrumenta: unutrašnjim propisima i međunarodnim ugovorima.

2. Dvostruko oporezivanje

2.1. Definicija pojma "dvostruko oporezivanje"

Prije definiranja samog pojma "dvostruko oporezivanje", potrebno je utvrditi značenje višestrukog oporezivanja, koje označava "opterećenje određenog dijela imovine jedne osobe s dva ili više poreza"¹. Kao oblici višestrukog oporezivanja javljaju se dvostruko oporezivanje i kumuliranje poreza, a njihova diferencija specifična je činjenica postojanja ili nepostojanja istovjetnosti pravne osnove nastanka najmanje dviju poreznih obveza koje pogađaju istog poreznog obveznika.

Uz potrebu postojanja istovjetnosti pravne osnove, tj. istovjetnosti pravnih činjenica koje dovode do nastanka najmanje dviju poreznih obveza te potrebe postojanja istovjetnosti ili istovrsnosti poreza mora postojati i treći uvjet, a to je istovjetnost razdoblja oporezivanja. Povezujući ova tri uvjeta istovjetnosti, dolazimo do zaključka da se kod dvostrukog oporezivanja radi o situaciji kad dvije ili više poreznih vlasti razrežu, temeljem iste pravne osnove, istovrsne poreze za isto porezno razdoblje².

Što se tiče samog naziva "dvostruko oporezivanje", treba reći da on nije sasvim prikladan zbog toga što upućuje na postojanje dviju poreznih obveza, a iz prakse proizlazi da se u slučaju nastanka ovog fenomena ne mora raditi striktno o dvije porezne obveze. Štoviše, može se raditi i o znatno većoj brojci od dva i zbog toga je u teoriji prisutan stav da se taj naziv odnosi na ponavljanje oporezivanja.

2.2. Vrste dvostrukog oporezivanja

Razlikujemo dvije vrste dvostrukog oporezivanja, a to su međunarodno i unutrašnje dvostruko oporezivanje. Unutrašnje nastaje djelovanjem jedne ili više poreznih vlasti iste države, a međunarodno djelovanjem poreznih vlasti različitih država. Uz ovu podjelu, moramo razlikovati pravno dvostruko oporezivanje od ekonomskog, s time da kod ekonomskog nema preklapanja u subjektu, tj. postoje različiti porezni obveznici, te ono ne ulazi u predmet ovog razmatranja.

2.2.1. Uzroci nastanka i posljedice međunarodnog dvostrukog oporezivanja

Uzrok nastanka međunarodnog dvostrukog oporezivanja jest činjenica što suvremene države koriste istovremeno dva kriterija za određenje porezne obveze: načelo neograničene porezne obveze prema kojem fiskalni rezidenti plaćaju porez na svjetski dohodak (dobit) te načelo izvora dohotka (dobiti) prema kojem fiskalni nerezidenti plaćaju porez samo na dohodak (dobit) ostvaren na području određene države. Dakle, primjena ovih načela istim povodom na istog poreznog obveznika i od različitih država, u različitim kombinacijama,

¹ Jelčić, B., Arbutina, H., *Financijsko pravo i financijska znanost, Višestruko oporezivanje i njegove vrste*, Informator, Zagreb, 1998., str. 442.

² Vidi više: Arbutina, H., *Pitanje definicije pojma "dvostruko oporezivanje"*, *Financijska praksa*, Zagreb, 3/1997, str. 407.- 428.

dovodi do međunarodnog dvostrukog oporezivanja. Uz ovaj slučaj, do dvostrukog oporezivanja može doći i preklapanjem dvaju načela fiskalne rezidentnosti, a zbog toga i dvaju načela svjetskog dohotka u slučaju kada jednog poreznog obveznika dvije države smatraju svojim rezidentom.

Negativne posljedice koje nastaju za poreznog obveznika zbog činjenice istovremenog djelovanja, tj. preklapanja ovlaštenja na oporezivanje, poreznih vlasti različitih suverenih država u pogledu iste pravne osnove i istog pravnog subjekta u istom razdoblju, privlače pozornost specijaliziranih praktičara i teoretičara.

Međunarodno dvostruko oporezivanje uz to što je formalni problem koji proizlazi iz preklapanja fiskalnih jurisdikcija različitih država, ono je i sadržajni problem koji se javlja kao gospodarski problem i problem jednakog postupanja. Što se tiče gospodarskog aspekta problema, možemo govoriti, s jedne strane, o poželjnosti intenzivne prekogranične privredne djelatnosti, ali istovremeno, s druge strane, ista se destimulira upravo putem oporezivanja istog dohotka (ili dobiti) u različitim državama. Na ovaj gospodarski problem nadovezuje se i pitanje pravednosti o oporezivanju jer ne ukloni li se međunarodno dvostruko oporezivanje to za sobom povlači pojavu da će subjekti koji su mu izvrgnuti snositi veće porezno opterećenje zbog toga što su njima životne prilike usmjerene preko državne granice.

2.2.2. Rješavanje negativnih posljedica međunarodnog dvostrukog oporezivanja

Postoje određeni instrumenti i metode u svrhu izbjegavanja negativnih posljedica međunarodnog dvostrukog oporezivanja, ali potrebno je da ti instrumenti i metode postanu dio pozitivnog prava određene države putem normativnog reguliranja. Te pravne norme u pozitivnom pravu u biti su metode izbjegavanja dvostrukog oporezivanja koje ulaze u domaći pravni poredak putem dva instrumenta, a to su: unutrašnji propisi određene države (dakle, jednostrano) te međunarodni ugovori, bilateralni i multilateralni (dakle, temeljem sporazuma dviju ili više država).

Najprisutnije metode koje su normirane unutrašnjim propisima i međudržavnim ugovorima jesu metoda izuzimanja i metoda odbitka. Prva jest oslobođenje od oporezivanja dohotka (dobiti) ostvarenog u inozemstvu, koja dolazi u dvije varijante: punog izuzimanja (full exemption) i izuzimanja s progresijom (exemption with progression). Puno izuzimanje označava potpuno oslobađanje od oporezivanja u tuzemstvu inozemnih dohodaka i dobiti, dok izuzimanje s progresijom znači da se inozemni dohodak i dobit ne oporezuje u tuzemstvu, ali se uzima u obzir prilikom oporezivanja tuzemnog dohotka. Druga metoda, metoda odbitka označava odbitak poreza plaćenog u inozemstvu na inozemni dohodak od poreza koji fiskalni rezident treba platiti na svoj svjetski dohodak. Ova metoda također dolazi u dvije varijante, a to su: puni odbitak, koji označava da se inozemni porez u cijelosti odbija od ukupne porezne obveze fiskalnog rezidenta te obični odbitak, čijom primjenom se od poreza koji bi u tuzemstvu fiskalni rezident trebao platiti na dohodak (dobit) oporezovanog u inozemstvu, odbija porez plaćen u inozemstvu na inozemni dohodak (dobit), ali najviše do iznosa tuzemnog poreza na inozemni dohodak (dobit)³.

3. Određenje osobnog i predmetnog obuhvata porezne obveze pri oporezivanju dohotka

Polazeći od ovlaštenja države u poreznim stvarima, u prvom redu, ona mora normirati dvije stvari, a to su: osoba poreznog obveznika i oporezivi dohodak (ili dobit). Nadalje, pitanje porezne obveze može se podijeliti na dva zasebna pitanja, i to:

³ Vidi više: Jelčić, B., Arbutina, H., *Financijsko pravo i financijska znanost, Višestruko oporezivanje i njegove vrste*, Informator, Zagreb, 1998., str. 448.-449.

- a) temeljem čega se određuje osobni obuhvat porezne obveze i
- b) temeljem čega se određuje predmetni obuhvat porezne obveze.

Odgovarajući na pitanje pod a) nameće se odgovor sadržajne dimenzije, tj. koja će vrsta osoba biti porezni obveznici određenog poreza; kao i odgovor formalne dimenzije, tj. činjenica postojanja određenog svojstva kod nekih osoba koje tu osobu svrstava među porezne obveznike nekog konkretnog poreza u poreznom sustavu određene države. Odgovor na pitanje pod b) također nameće sadržajnu dimenziju odgovora, tj. određenje dijela ekonomske snage poreznog subjekta koji će poslužiti kao pravna osnova za oporezivanje te teritorijalnu dimenziju koja označava prostor na kojem treba nastati pravna osnova nastanka porezne obveze.

Sve ove aspekte osobnog i predmetnog obuhvata porezne obveze potrebno je normativno regulirati što, u biti, označava preduvjet temeljem kojeg određena porezna vlast može ustanoviti svoju poreznu obvezu.

3.1. Određenje osobnog obuhvata porezne obveze

Utvrđujući sadržajnu dimenziju određenja obuhvata porezne obveze naš Zakon o porezu na dohodak (u nastavku: Zakon) u čl. 2. st. 1. određuje da je porezni obveznik poreza na dohodak isključivo fizička osoba. Nadalje, Zakon u drugom stavku propisuje da ako više fizičkih osoba zajednički ostvaruje dohodak, porezni obveznik je svaka fizička osoba zasebno i to za svoj udio u zajednički ostvarenom dohotku. Treći stavak utvrđuje da je porezni obveznik i nasljednik za sve porezne obveze koje proizlaze iz dohotka što ga je ostavitelj ostvario do svoje smrti. Nasljednik je istodobno i porezni obveznik za dohodak koji mu pritječe iz naslijeđenih izvora dohotka.

Prema Zakonu o porezu na dobit u čl. 2. st. 4. primijenjeno je načelo fakultativnosti u slučaju ako se radi o poreznom obvezniku koji je poduzetnik-fizička osoba koja ostvaruje dohodak od obrta i s obrtom izjednačenih djelatnosti:

1. ako je u prethodnom poreznom razdoblju ostvario ukupni primitak veći od 2.000.000,00 kuna, ili
2. ako je u prethodnom poreznom razdoblju ostvario dohodak veći od 400.000,00 kuna, ili
3. ako ima dugotrajnu imovinu u vrijednosti većoj od 2.000.000,00 kuna, ili
4. ako u prethodnom poreznom razdoblju prosječno zapošljava više od 15 radnika.

Dakle, takav poduzetnik-fizička osoba koji udovoljava barem jednom od navedenih uvjeta, može sam odlučiti hoće li biti obveznik poreza na dohodak ili poreza na dobit.

Nakon određenja vrste osoba koje su porezni obveznici poreza na dohodak potrebno je utvrditi osobni obuhvat u formalnom smislu primjenom određenih načela. Postoje tri načela koja se dijele u dvije grupe s obzirom na karakter fiskalne vezanosti poreznog subjekta za poreznu jurisdikciju određene države. Kod osobne vezanosti postoji načelo državljanstva i načelo fiskalne rezidentnosti, a kod ekonomske vezanosti poreznog subjekta za poreznu jurisdikciju određene države govori se o načelu oporezivanja nerezidenta.

Načelo državljanstva nastalo je na osnovi osobne vezanosti fizičke osobe za državu te seže daleko u povijest u vrijeme feudalnih i rodovskih društava, kada je oporezivanje bilo pravo suverena da određuje propise koji mu "pripadaju"⁴. Pojam državljanstva nije definiran Zakonom te se primjenjuje opće određenje koje je izraženo već i u Model-ugovoru OECD-a, prema kojem je "državljanin onaj tko je po zakonima neke države stekao njezino državljanstvo, a nije ga po tim zakonima izgubio"⁵.

⁴ Arbutina, H., Određivanje osobnog i predmetnog obuhvata porezne obveze pri oporezivanju dohotka i dobiti, Zbornik pravnog fakulteta, Zagreb, 1997., str. 167.

⁵ Ibid. Str. 168.

Načelo fiskalne rezidentnosti upućuje na pravnu vezu između poreznopravnog subjekta (domaćeg ili stranog) i porezne vlasti. Od tog načela izuzeti su diplomatski službenici i druge s njima izjednačene osobe te ostali stranci koji su temeljem općeg pravila međunarodnog prava izuzeti iz fiskalne nadležnosti države u kojoj se nalaze.

Povezujući načelo državljanstva s načelom fiskalne rezidentnosti, možemo utvrditi da je njihov odnos takav da se jedno načelo podređuje drugom, a to znači da je načelo državljanstva uvedeno u sustav oporezivanja dohotka Republike Hrvatske kao dopunsko načelo za upotpunjenje određenja pojma tuzemnog poreznog obveznika. U krajnjoj liniji, ovo načelo omogućuje obuhvaćanje fiskalnom jurisdikcijom RH osobe koje su hrvatski državljani zaposleni u diplomatskim i konzularnim predstavništvima RH ili hrvatski državljani koji održavaju nastavu u hrvatskim školama u inozemstvu.

Zakon u čl. 2. st. 1. normira načelo fiskalne rezidentnosti utvrđivanjem osobe rezidenta, a to je fizička osoba koja u Republici Hrvatskoj ima prebivalište ili uobičajeno boravište. U drugom stavku određeno je da je to i osoba koja nema prebivalište ili uobičajeno boravište u RH, ali je zaposlena u državnoj službi RH i po toj osnovi dobiva plaću. Za preciznije razumijevanje ovog članka potrebno je objasniti pojmove prebivalište i uobičajeno boravište. Ovi pojmovi određeni su u Općem poreznom zakonu u čl. 37. i po njemu porezni obveznik ima prebivalište ondje gdje ima stan u vlasništvu ili posjedu neprekidno najmanje 183 dana u jednoj ili u dvije kalendarske godine, ali boravak u stanu nije obavezan. Nadalje, uobičajeno boravište ima porezni obveznik u onom mjestu u kojemu se zadržava pod okolnostima na temelju kojih se može zaključiti da on u tom mjestu ili na tom području ne boravi samo privremeno, dakle, uobičajenim boravištem smatra se stalan ili vremenski povezan boravak u trajanju od najmanje 183 dana u jednoj ili dvije kalendarske godine, s time da za određivanje uobičajenog boravišta nisu važni kratkotrajni prekidi boravka koji ne traju dulje od jedne godine. Ipak, kod toga moramo naglasiti činjenicu da se naš termin uobičajenog boravišta ne poklapa s terminom koji se upotrebljava u SR Njemačkoj, gdje se definira kao "samosvojan poreznopravni pojam koji počiva na činjeničnom stanju", pri čemu je ispušten subjektivni element⁶.

Kod trećeg načela, tj. načela nerezidentnosti (inozemnosti) postoji ekonomska vezanost poreznog subjekta za poreznu jurisdikciju i ono ima cilj podrediti fiskalnoj jurisdikciji određene države osobe koje ne udovoljavaju niti uvjetu državljanstva niti uvjetu rezidentnosti pa su, u konačnosti, to porezni obveznici osobe koje nisu niti državljani niti rezidenti određene države. Prema čl. 4. Zakona nerezident se definira kao fizička osoba koja u RH nema ni prebivalište ni uobičajeno boravište, a u RH ostvaruje dohodak koji se oporezuje prema odredbama ovog Zakona.

3.2. Određenje predmetnog obuhvata porezne obveze

Kao što je već navedeno, predmetni obuhvat može se analizirati sa sadržajnog i teritorijalnog određenja, gdje nam sadržajno određenje odgovara na pitanje što će se oporezivati (tj. što je oporeziv dohodak ili dobit), a teritorijalno na kojem području će ostvareni oporezivi dohodak oporezivati određena porezna vlast.

Odgovor na prvo pitanje sadržan je u Zakonu u čl. 5. st. 1. koji utvrđuje da su izvori dohotka primici ostvareni od nesamostalnog rada, samostalne djelatnosti, imovine i imovinskih prava, kapitala, osiguranja i drugih primitaka. Odgovarajući na drugo pitanje, imamo u vidu dva načela, a to su načelo svjetskog dohotka, po kojem oporezivi dohodak čini dohodak ostvaren u zemlji i u inozemstvu te načelo izvora dohotka, po kojem oporezivi dohodak čine dohodak poreznih obveznika koji potječe ili je ostvaren u određenoj državi.

⁶ Ibid. Str. 171.

3.3. Načini određenja obuhvata porezne obveze

Nakon što smo utvrdili koga će i što će porezna obveza određenog poreznog oblika obuhvatiti, potrebno je još odgovoriti na pitanje koja će oporeziva dobra koja pripadaju poreznim subjektima biti podvrgnuta fiskalnoj jurisdikciji određene države. Na to pitanje odgovara se prema dva načela: načela neograničene porezne obveze, što znači da porezni obveznici plaćaju porez na sva oporeziva dobra ostvarena na području bilo koje države te načela ograničene porezne obveze prema kojem inozemni porezni obveznici plaćaju porez samo na dohodak ostvaren u Republici Hrvatskoj.

U slučaju kada se ne može utvrditi porezna osnovica na temelju podnesene dokumentacije, Opći porezni zakon u čl. 79. određuje poreznom tijelu da u takvim slučajevima tu poreznu osnovicu sam procjenjuje.

4. Međunarodni ugovori kao instrument za rješavanje problema međunarodnog dvostrukog oporezivanja dohotka

Pri oporezivanju inozemnih dohodaka tuzemnih poreznih obveznika i tuzemnih dohodaka inozemnih poreznih obveznika treba, u prvom redu, utvrditi radi li se o državama i rezidentima država s kojima Republika Hrvatska ima sklopljen ugovor o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja ili takvog ugovora nema. Naime, Ustav Republike Hrvatske u čl. 140. određuje da međunarodni ugovori koji su sklopljeni i potvrđeni u skladu s Ustavom i objavljeni, a koji su na snazi, čine dio unutarnjeg pravnog poretka Republike Hrvatske, a po pravnoj su snazi iznad domaćih zakona. Međunarodni ugovori o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja određuju koja od država ugovornica ima pravo oporezivati određenu vrstu dohotka te postupak izbjegavanja dvostrukog oporezivanja istog dohotka.

Iako im to iz imena ne proizlazi, takvi međunarodni ugovori imaju još jednu funkciju, a to je problem izbjegavanja porezne obveze koja dovodi do erozije porezne osnovice tih zemalja, a samim time i do smanjenja njihovih ukupnih poreznih prihoda. Taj problem je izraženiji u ugovorima istočno-europskih država budući da se radi o državama u kojima nije bilo protuevazijskih odredbi iz dva razloga, a to su tržišno-planska privreda te nepostojanje velikih privatnih poduzetnika.

4.1. Model ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja OECD-a (Organizacije za ekonomsku suradnju i razvoj)

Države pri sklapanju ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja polaze od vlastitih nacрта ugovora koji za njih sadrže najpovoljnija rješenja. Mnoge države, pa tako i Republika Hrvatska, upotrebljavaju pri izradi vlastitih nacрта ugovora Model OECD-a iz 1963. godine s kasnijim izmjenama. Ovaj model daje polazne osnove pri sklapanju takvih ugovora uz veće ili manje modifikacije ovisno o interesima država ugovornica. Treba istaknuti i značaj njegovih komentara koji se nadovezuju na članke te služe otklanjanju nedoumica i ujednačavanju prakse u primjeni ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja.

Jedno od osnovnih načela od kojih polazi Model ugovor jest da se ugovor primjenjuje samo na osobe koje su rezidenti jedne ili objiju država ugovornica što znači da pogodnosti ugovora mogu koristiti samo te osobe. Definicija "rezidenta države" prema tome glasi: "to je osoba koja prema zakonima te države u njoj podliježe oporezivanju na temelju svog prebivališta, boravišta, mjesta stvarne uprave ili bilo kojeg kriterija slične prirode"⁷. Temeljna

⁷ Međunarodni ugovori o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja, Porezni vjesnik 1.a, Zagreb, 2004., str. 10.

obilježja za određivanje rezidentnosti fizičke osobe jesu prebivalište, središte životnih interesa, uobičajeno boravište i državljanstvo⁸. Ako na temelju navedenog ipak dođe do preklapanja i situacije da neka fizička osoba bude rezident objiju država ugovornica, njezin se status određuje na sljedeći način: "smatrat će se rezidentom one države u kojoj ima stalno mjesto stanovanja, a ako ima stalno mjesto stanovanja u objema državama, smatrat će se da je rezident one države, s kojom ima uže osobne i gospodarske odnose (središte državnih interesa); ako se ne može odrediti u kojoj državi ima središte životnih interesa ili ako ni u jednoj državi nema stalno mjesto stanovanja, smatrat će se da je rezident države u kojoj ima uobičajeno boravište; ako osoba ima uobičajeno boravište u objema državama ili ga nema ni u jednoj od njih, smatrat će se da je rezident države čiji je državljanin; ako je osoba državljanin objiju država ili nije državljanin ni jedne od njih, nadležna tijela država ugovornica riješit će taj problem dogovorom"⁹.

Model ugovora uz ostalo u jednom dijelu uređuje i porezni tretman pojedinih vrsta dohoda o kojima će dalje više biti riječi.

Prema Modelu ugovora autorskim naknadama smatraju se primici bilo koje vrste primljeni kao naknada za korištenje ili pravo korištenja bilo kojeg autorskog prava na književno, umjetničko ili znanstveno djelo, uključujući kinematografske filmove, bilo kojeg patenta, zaštitnog znaka, uzorka ili modela, plana, tajne formule ili postupka ili obavijesti koje se odnose na industrijska, komercijalna ili znanstvena iskustva. Ako je stvarni korisnik autorske naknade rezident druge države ugovornice, prema navedenom Modelu oporezuju se samo u toj drugoj državi.

Usprkos posljednjoj izmjeni Model ugovora, prema kojem više nema članka o oporezivanju dohotka od samostalne djelatnosti, u Republici Hrvatskoj još uvijek postoji načelo fakultativnosti gdje poduzetnik-fizička osoba koji udovoljava uvjetima navedenim u Zakonu o porezu na dobit sam može odlučiti hoće li biti obveznik poreza na dohodak ili poreza na dobit.

Model ugovor utvrđuje osnovno načelo kod oporezivanja dohotka od nesamostalnog rada rezidenta države ugovornice, po kojem se porez plaća u državi rezidentnosti, osim ako je riječ o nesamostalnom radu koji se obavlja u drugoj državi ugovornici. Ako se radi o takvom nesamostalnom radu, primanja koja se od toga ostvaruju mogu se oporezivati u toj drugoj državi ugovornici. Bez obzira na navedeno, dohodak koji je ostvaren u inozemstvu ipak će se oporezivati u državi rezidentnosti, ako su kumulativno ispunjeni sljedeći uvjeti:

- a) primatelj boravi u drugoj državi u razdoblju ili razdobljima koja ukupno ne traju duže od 183 da u bilo kojem dvanaestomjesečnom razdoblju koje počinje ili završava u predmetnoj kalendarskoj godini
- b) primanja isplati poslodavac koji nije rezident druge države ili se ono isplati u njegovo ime i
- c) primanje ne tereti stalnu poslovni jedinicu ili stalno sjedište koje poslodavac ima u toj drugoj državi¹⁰.

Model OECD-a, govoreći o dohotku ostvarenom od nesamostalnog rada na brodu, zrakoplovu, ili cestovnom transportnom vozilu korištenom u međunarodnom prometu ili na riječnom brodu u prometu u unutrašnjim vodama, zauzima se za to da se takva primanja mogu oporezivati u državi u kojoj se nalazi mjesto stvarne uprave društva.

I na kraju, napomenimo činjenicu da je Model prihvatio obje već navedene metode za izbjegavanje dvostrukog oporezivanja u obje prethodno navedene varijante. To su, dakle, metoda izuzimanja u varijanti punog izuzimanja i varijanti progresivnog izuzimanja te metoda odbitka kako u varijanti punog odbitka tako i u varijanti običnog odbitka.

⁸ Ibid.

⁹ Ibid.

¹⁰ Ibid., str. 12.

Uz ovaj Model ugovora, OECD je 1966. godine izradio i model Ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja nasljedstva, a 1982. godine ista materija je proširena i na oporezivanje darova. Ovaj Model ipak zaostaje u primjeni te Hrvatska nije sklopila niti jedan takav međunarodni ugovor.

4.2. Ugovori o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja između Republike Hrvatske i drugih država

Raspadom bivše SFRJ i raskidom državnopravnih veza s njom, Republika Hrvatska izrazila je volju Ustavnom deklaracijom o suverenosti i samostalnosti RH da će kao sljednica bivše SFRJ primjenjivati ugovore koje je sklopila bivša država jedino u slučaju ako nisu u suprotnosti s Ustavom i pravnim poretkom Republike Hrvatske, a u skladu s pravilima međunarodnog prava o sukcesiji država u pogledu ugovora. Pod navedenim uvjetima Republika Hrvatska nastavila je primjenjivati međunarodne ugovore koje je sklopila bivša država, pa tako i ugovore o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja, kako ne bi došlo do usporavanja i narušavanja njezinog sudjelovanja u međunarodnom prometu.

Nakon osamostaljenja i uspostave diplomatskih odnosa s nekim državama utvrđena je ugovorna klauzula o pravnom sljedništvu ugovora koje je sklopila bivša SFRJ, dok je s drugim državama dogovoren nastavak valjanosti ugovora razmjenom diplomatskih nota. Republika Hrvatska je tako preuzela dvadeset bilateralnih ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja dohotka, odnosno dohotka i imovine, sklopljenih od strane bivše države s time da je od tih dvadeset ugovora devet još uvijek u primjeni. Dakle, u primjeni su još ugovori o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja porezima na dohodak i imovinu koje je bivša država sklopila s Danskom, Finskom, Francuskom, Italijom, Njemačkom, Norveškom, Švedskom i Velikom Britanijom.

Interes je Republike Hrvatske da pomoću tih ugovora samo privremeno regulira vlastitu aktivnost na području izbjegavanja međunarodnog dvostrukog oporezivanja i njegovih mogućih negativnih posljedica. Dakle, nastavit će se primjena ovih ugovora u odnosima Hrvatske i tih zemalja koje su sklopile ugovore s bivšom državom tako dugo dok Hrvatska, kao samostalni subjekt međunarodnog prava, ne zaključi vlastite ugovore iste vrste s tim zemljama. Konačno, ti preuzeti ugovori mogu poslužiti samo kao privremeno rješenje, ali imajući u vidu promjene do kojih je došlo protekom vremena.

Republika Hrvatska potpisala je od svojeg osamostaljenja 35 novih ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja, s time da razlikujemo ugovore u kojima je utvrđeno izbjegavanje dvostrukog oporezivanja porezima na dohodak i na imovinu te ugovore u kojima je utvrđeno izbjegavanje dvostrukog oporezivanja porezima na dohodak. U prvu grupu spadaju ugovori sklopljeni s Albanijom, Austrijom, Belgijom, Bjelorusijom, Bugarskom, Češkom, Grčkom, Iranom, Irskom, Jugoslavijom, Kanadom, Korejom, Kuvajtom, Mađarskom, Makedonijom, Nizozemskom, Poljskom, Rumunjskom, Rusijom, Slovačkom, Švicarskom, Ukrajinom; a u drugu grupu ugovori sklopljeni s Čileom, Estonijom, Francuskom, Indonezijom, Južnoafričkom Republikom, Kinom, Latvijom, Litvom, Malezijom, Maltom, Mauricijusom, Turskom.

Od navedenih potpisanih ugovora u primjeni su ugovori sklopljeni s Albanijom, Austrijom, Belgijom, Bjelorusijom, Bugarskom, Češkom, Estonijom, Grčkom, Irskom, Jugoslavijom, Južnoafričkom Republikom, Kanadom, Kinom, Latvijom, Litvom, Mađarskom, Makedonijom, Maltom, Mauricijusom, Nizozemskom, Poljskom, Rumunjskom, Rusijom, Slovačkom, Švicarskom, Turskom, Ukrajinom. Parafirani su ugovori o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja porezima na dohodak i imovinu s Bosnom i Hercegovinom, Moldavijom, Njemačkom, Ujedinjenim Arapskim Emiratima i Ujedinjenim Kraljevstvom te ugovori o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja porezima na dohodak s Egiptom, Indijom i Marokom. Ovi parafirani ugovori još uvijek nisu potpisani od strane opunomoćenika Vlade Republike Hrvatske, ali su se oko teksta ugovora usuglasila izaslanstva obiju država ugovornica.

Još uvijek su u tijeku pregovori za sklapanje ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja sa Slovenijom, Jordanom, Tajlandom, Tunisom, Sirijom, Španjolskom i Izraelom.

Tablica 1. Ugovori o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja između Republike Hrvatske i drugih država (stanje: lipanj 2005.)

Države koje su sklopile ugovor s bivšom SFRJ - ugovori u primjeni	Države koje su sklopile ugovor s RH - ugovori u primjeni	
Danska Finska Francuska Italija Njemačka Norveška Švedska Velika Britanija	Albanija Austrija Belgija Bjelorusija Bugarska Češka Estonija Grčka Irska Jugoslavija Južnoafrička Rep. Kanada Kina Latvija	Litva Mađarska Makedonija Malta Mauricijus Nizozemska Poljska Rumunjska Rusija Slovačka Švicarska Turska Ukrajina
Države koje su sklopile ugovor s RH - potpisani, a nisu u primjeni	Parafirani ugovori	Pregovori u tijeku
Čile Francuska Indonezija Iran Italija Koreja Kuvajt Malezija	Bosna i Hercegovina Moldavija Njemačka Ujedinjeni Arapski Emirati Ujedinjeno Kraljevstvo Egipat Indija Maroko	Slovenija Jordan Tajland Tunis Sirija Španjolska Izrael

4.3. Metode i instrumenti izbjegavanja međunarodnog dvostrukog oporezivanja dohotka u Republici Hrvatskoj

U Republici Hrvatskoj su obje, već prethodno navedene i objašnjene, metode rješavanja problema međunarodnog dvostrukog oporezivanja prihvaćene i propisane jednostranim unutrašnjim propisima poreznopravnog sustava. Iako je u RH standardna metoda jednostranog izbjegavanja tog problema metoda odbitka, ipak je svoju primjenu našla i metoda izuzimanja u čl. 9. Zakona. Ovaj članak određuje što se sve ne smatra dohotkom, a u st. 1. t. 6. istog članka uvrštene su i mirovine rezidenata ostvarene u inozemstvu. Dakle, kako se te mirovine ne smatraju dohotkom, one su i izuzete od oporezivanja porezom na dohodak te takva odredba ima cilj sprječavanja dvostrukog oporezivanja, pa se može reći da su mirovine pravnom normom spriječene mogućnosti takvog oporezivanja.

Metoda odbitka kao jednostrana mjera izbjegavanja dvostrukog oporezivanja određena je čl. 37. st. 4. Zakona kojim je reguliran slučaj kad je rezident ostvario dohodak u inozemstvu

(inozemni dohodak) i ako je taj dohodak oporezivan u inozemstvu porezom koji odgovara tuzemnom porezu na dohodak, porez plaćen u inozemstvu uračunava se na propisani način u tuzemni porez na dohodak. Iz ove odredbe proizlazi da je u slučaju poreza na dohodak fizičkih osoba kao jednostrana mjera izbjegavanja međunarodnog dvostrukog oporezivanja Zakonom utvrđena primjena varijante metode odbitka koja glasi "puni odbitak".

Obje navedene metode su prisutne i propisane u međunarodnim ugovorima koje je Republika Hrvatska preuzela kao ugovore bivše SFRJ. Tako je, na primjer, u ugovoru o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja sklopljenog između SFRJ i SR Njemačke u čl. 24. st. 2. t. a) i c) utvrđeno: "ako rezident Jugoslavije ostvaruje dohodak odnosno posjeduje imovinu koja se, prema odredbama ovog ugovora, može oporezivati u SR Njemačkoj, Jugoslavija, u skladu s odredbama podstavova b) i c) ovog stava izuzima taj dohodak ili imovinu bez poreza"; i "ako su prema nekoj odredbi ovog ugovora dohodak što ga ostvari odnosno imovina koju posjeduje rezident Jugoslavije izuzeti od poreza u Jugoslaviji, Jugoslavija može pri obračunu poreza na ostali dohodak ili imovinu tog rezidenta primijeniti poreznu stopu koja bi se primijenila da izuzeti dohodak odnosno imovina nisu bili tako izuzeti". Dakle, radi se o primjeni metode izuzimanja i to varijante s pridržajem progresije. U t. b) istog stavka određeno je: "ako rezident Jugoslavije ostvaruje dohodak koji, prema odredbama čl. 11., 12. i 13. ovog ugovora, može biti oporezivan u SR Njemačkoj, kao odbitak od poreza na dohodak tog rezidenta Jugoslavija priznaje iznos jednak porezu koji je plaćen u SR Njemačkoj. Taj odbitak ne može biti veći od dijela poreza koji je obračunat prije tog odbitka, a odgovara dohotku ostvarenom iz SR Njemačke." Tim stavkom određeno je izbjegavanje dvostrukog oporezivanja putem metode odbitka poreza plaćenog u inozemstvu i to varijante običnog odbitka.

Ovakvo rješenje putem metode odbitka u varijanti običnog odbitka za izbjegavanje dvostrukog oporezivanja predviđeno je i u ugovoru kojeg je sklopila SFRJ s Danskom u čl. 22. st. 6. Taj stavak glasi: "ako rezident Jugoslavije ostvaruje dohodak koji u skladu s odredbama čl. 10. i čl. 12., može biti oporezivan u Danskoj, Jugoslavija odobrava umanjenje od poreza na dohodak te osobe iznos jednak porezu koji je plaćen u Danskoj. To umanjenje nije veće od dijela poreza koji je obračunat prije umanjenja, a odgovara dohotku ostvarenom u Danskoj".

U ugovorima o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja koje je Republika Hrvatska sklopila kao suverena država do sada je regulirana metoda odbitka za rezidenta RH. Tako je, na primjer, u ugovoru sklopljenom s Republikom Makedonijom u čl. 23. st. 1. t. a), utvrđeno da "kad rezident Republike Hrvatske stječe dohodak i posjeduje imovinu koji se, u skladu s odredbama ovog ugovora, mogu oporezivati u Republici Makedoniji, Republika Hrvatska odobrit će kao odbitak od poreza na dohodak tog rezidenta iznos koji je jednak porezu na dohodak plaćenom u Republici Makedoniji." Istovjetan tekst prihvaćen je i u ugovorima Republike Hrvatske s Republikom Poljskom, Republikom Albanijom te Republikom Mađarskom.

Zakon regulira, za razliku od posljednje navedenih ugovora, primjenu metode punog odbitka te se iz tog razloga postavlja pitanje mogućeg sukoba odredbi Zakona i ugovornih odredbi. Gledajući problem sukoba navedenih odredaba s pravne strane, kao jedino rješenje nameće se potreba da se postupak priznavanja (i odbitka) inozemnog poreza provodi prema odredbi Zakona, tj. metodom punog odbitka, ali samo ako međunarodnim ugovorom o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja nije određeno drugačije. Dakle, radi se o primjeni načela monizma s primatom međunarodnog prava koji se temelji na jačoj pravnoj snazi međunarodnih ugovora u odnosu prema unutrašnjem pravu na već prethodno navedenom članku 140. Ustava Republike Hrvatske¹¹.

¹¹ Arbutina, H., Međunarodno dvostruko oporezivanje dobiti i dohotka: problem i njegovo rješavanje u poreznom sustavu Republike Hrvatske, Zbornik pravnog fakulteta, Zagreb, 2001., str. 190.

5. Zaključak

Međunarodno dvostruko oporezivanje kao pojava kada dvije ili više poreznih vlasti razrežu, temeljem iste pravne osnove, istovrsne poreze za isto porezno razdoblje, povlači za sobom mnoge negativne posljedice. U svrhu sprječavanja takvih pojava razvijeno je nekoliko instrumenata i metoda, ali je potrebno da te metode postanu dio pozitivnog prava određene države. Unošenje metoda izbjegavanja dvostrukog oporezivanja u pozitivno pravo moguće je na dva načina, tj. pomoću dva instrumenta: unutrašnjim propisima određene države (dakle, jednostrano) te međunarodnim ugovorima, bilateralnim i multilateralnim (dakle, temeljem sporazuma dviju ili više država).

Nakon određenja osobnog i predmetnog obuhvata, tj. utvrđenja osobe poreznog obveznika i oporezivog dohotka te načina određenja obuhvata porezne obveze, tj. načela neograničene ili ograničene porezne obveze, u poreznom sistemu u Republici Hrvatskoj lakše je razrješenje problema međunarodnog dvostrukog oporezivanja dohotka unutar međunarodnih ugovora. U slučaju nastanka navedenog problema s određenom državom, prvo je potrebno utvrditi da li postoji s njom sklopljeni međunarodni ugovor, budući da su prema čl. 140. Ustava Republike Hrvatske međunarodni ugovori po pravnoj snazi iznad domaćih zakona, ali samo oni koji su sklopljeni i potvrđeni u skladu s Ustavom i objavljeni i koji su na snazi, pa oni čine dio unutarnjeg pravnog poretka Republike Hrvatske.

Republika Hrvatska kod upotrebe instrumenta međunarodnih ugovora za rješavanje problema međunarodnog dvostrukog oporezivanja, kao i mnoge države, primjenjuje rješenja i osnovna načela koja sadrži Model ugovor OECD-a. Poznavanje sadržaja Modela pomaže kod razumijevanja i čitanja međunarodnih ugovora bilo da su sklopljeni od strane bivše SFRJ, (ali samo oni koji nisu u suprotnosti s Ustavom pravnim poretkom Republike Hrvatske, a u skladu su s odredbama međunarodnog prava o sukcesiji država u pogledu ugovora), bilo da ih je potpisala, nakon osamostaljenja, sama Republika Hrvatska. Interes Republike Hrvatske u ovoj problematici jest da pomoću ugovora koje je sklopila bivša SFRJ, a RH preuzela bude samo privremeno rješenje tako dugo dok RH sama, kao samostalni subjekt međunarodnog prava, ne zaključi vlastite ugovore iste vrste s tim državama.

Zusammenfassung

Selbst die Erscheinung der internationalen Doppelbesteuerung, als auch ihre negativen Folgen, die für den Steuerpflichtigen entstehen, sind sehr bedeutend. Neben der Aufmerksamkeit von spezialistischen Praktikern und Theoretikern, ziehen sie auch die Aufmerksamkeit von anderen Personen, die auf diesem Feld Laien sind, an. Der Grund dafür ist die häufige Entstehung dieser Erscheinung, und gerade hier bei uns in Kroatien, weil sehr viele Personen aus unserem Land ihre Lebensgewohnheiten nach dem Ausland ausrichten.

Im Ziele der Vermeidung der internationalen Doppelbesteuerung, hat die Republik Kroatien die Normierung der Methoden für ihre Vermeidung durch zwei Instrumente gemacht, und das durch die inländischen Vorschriften und durch die Internationalverträge.

Die Hauptwörter: die internationale Doppelbesteuerung, das Einkommen, die Verträge über die Vermeidung der Doppelbesteuerung.

Literatura

Arbutina, H., Pitanje definicije pojma "dvostruko oporezivanje", Financijska praksa, Zagreb, 3/1997, str. 407.- 428.

Arbutina, H., Međunarodno i unutrašnje dvostruko oporezivanje, Financijska praksa, Zagreb, 6/1998, str. 675.-690.

- Arbutina, H.*, Nastanak i rješavanje međunarodnog dvostrukog oporezivanja dohotka i dobiti, Slobodno poduzetništvo, Zagreb, 7/2001, str. 15.-24.
- Arbutina, H.*, Međunarodno dvostruko oporezivanje dobiti i dohotka: problem i njegovo rješavanje u poreznom sustavu Republike Hrvatske, Zbornik pravnog fakulteta, Zagreb, 2001., str. 181.- 197.
- Arbutina, H.*, Određivanje osobnog i predmetnog obuhvata porezne obveze pri oporezivanju dohotka i dobiti, Zbornik pravnog fakulteta, Zagreb, 1997., str. 159.-197.
- Arbutina, H.*, Bilateralni ugovori srednjo i istočnoeuropskih država o izbjegavanju međunarodnog oporezivanja, Zbornik pravnog fakulteta, Zagreb, 2000. str.165.-180.
- Friđanović, M.*, Porez na dobit po odbitku, Poslovni savjetnik, Zagreb, 2005., str. 45.
- Jelčić, B., Lončarić-Horvat, O., Šimović, J., Arbutina, H.*, Financijsko pravo i financijska znanost, Narodne novine, Zagreb, 2002., str. 442.-449.
- Mijatović, N.*, OECD - ugovor za izbjegavanje dvostrukog oporezivanja nasljedstva i darova, Pravo i porezi, 4/2004, str. 46.-56.
- Ugovori o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja između Republike Hrvatske i drugih država, Porezni vjesnik 1.a, Institut za javne financije, Zagreb, 2004.
- Opći porezni zakon (NN, broj 127/00, 86/01, 150/02 (pročišćeni tekst))
- Sajko, K.*, Međunarodno privatno pravo, opći dio, 3. izdanje, Informator, Zagreb, 1996., str. 34.
- Ustav Republike Hrvatske (NN 41/01 - pročišćeni tekst i 55/01 - ispravak)
- Zakon o porezu na dobit (NN, broj 127/00, 163/03)
- Zakon o porezu na dohodak (NN, broj 127/00 i 150/02 (pročišćeni tekst) i NN broj 163/03)

Internet stranice:

- www.mvp.hr
- www.ijf.hr