

Primjena ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja



II. izmijenjeno i dopunjeno izdanje

Podaci u ovoj brošuri ažurni su na dan 1. prosinca 2011. godine

Osnovni cilj ove brošure jest da Vam se na jednostavan i razumljiv način objasni što su to ugovori o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja i zašto se sklapaju. U odgovorima na pitanja objašnjeni su osnovni pojmovi iz tih ugovora i značenje pojedinih izraza i formulacija. Ako su Vam i nakon što ste pročitali ovu brošuru ostale neke nejasnoće dodatna pojašnjenja možete pronaći na Internet stranicama Ministarstva financija Republike Hrvatske, Porezne uprave, na web adresi www.porezna-uprava.hr, ili u ispostavi Porezne uprave prema Vašem prebivalištu ili uobičajenom boravištu, ili sjedištu trgovačkog društva.

Sadržaj:

1. Uvod.....	3
2. Odredbe ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja.....	8
2.1 Rezident i nerezident.....	8
2.2 Stalna poslovna jedinica.....	10
2.3 Nekretnine, pokretnine i otuđenje imovine.....	11
2.4 Međunarodni promet.....	13
2.5 Dobit od poslovanja.....	13
2.6 Povezana društva i transferne cijene.....	14
2.7 Dividende.....	15
2.8 Kamata.....	19
2.9 Samostalna djelatnost.....	20
2.10 Nesamostalni rad (plaće i mirovine, članovi diplomatskih misija i konzulata).....	21
2.11 Naknade članovima uprave.....	24
2.12 Autorske naknade.....	25
2.13 Umjetnici i sportaši.....	28
2.14 Profesori i istraživači.....	29
2.15 Studenti i vježbenici.....	30
2.16 Ostali dohodak.....	30
3. Postupak ostvarivanja prava iz ugovora – izbjegavanje dvostrukog oporezivanja.....	31
4. Rješavanje sporova prema ugovorima o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja.....	33
5. Razmjena obavijesti u skladu s ugovorima o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja.....	34
6. Popis država s kojima je Republika Hrvatska sklopila ugovore o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja.....	36
7. Propisi.....	39

1. UVOD

? Što su to ugovori o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja?

To su međunarodni ugovori što ih države sklapaju kako bi se izbjeglo dvostruko plaćanje poreza po istoj osnovi. Tim se ugovorima određuje pravo država ugovornica na potpuno ili djelomično oporezivanje određenih prihoda, utvrđuju se pravila za rješavanje statusa njihovih poreznih obveznika, poreznih izvora i poreznih stopa. U njima se, također, određuje i način razmjene podataka između poreznih uprava, te uvjeti za povoljniju razmjenu roba, usluga, rada i kapitala između dviju država. Osim nabrojanog, svrha im je i sprečavanje poreznih utaja i izbjegavanje plaćanja poreza, bilo da je riječ o pogrešnom obračunu transfernih cijena, ili nekom drugom vidu izbjegavanja plaćanja poreza.

i Ugovori o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja mogu biti sklopljeni između dviju država (bilateralni ugovori), ili između više država (multilateralni ugovori).

? Jesu li ugovori o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja po pravnoj snazi iznad domaćih propisa?

Da, jer je tako propisano Ustavom Republike Hrvatske. Naime, člankom 140. određeno je da su međunarodni ugovori što su na snazi, a sklopljeni su i potvrđeni u skladu s Ustavom i objavljeni su, čine dio unutarnjega pravnog poretka Republike Hrvatske i po pravnoj su snazi iznad zakona.

? Primjenjuju li se domaći propisi ako je u primjeni ugovor o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja?

Ugovori o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja ne isključuju primjenu domaćih propisa, ali ih mogu ograničiti, kao na primjer kad se u ugovoru o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja smanjuju porezne stope što su propisane domaćim poreznim zakonima. Nadalje, u njima se određuje i podjela prava na oporezivanje između država ugovornica.

? Od kojeg se trenutka ti ugovori primjenjuju?

Nakon što su ratificirani i stupili na snagu oni se primjenjuju u skladu s ugovorenim odredbama, a najčešće protekom godine u kojoj su razmijenjene obavijesti o ispunjenju unutarnjih pravnih uvjeta u obje države, odnosno od 1. siječnja sljedeće godine.

? Je li sadržaj svih ugovora istovjetan?

Iako se prilikom pregovora kao polazišna osnova koristi hrvatski model, što je izrađen u skladu s modelom Organizacije za ekonomsku suradnju i razvoj (OECD), odredbe pojedinih ugovora mogu se razlikovati.

i Prilikom rješavanja pojedinačnih poreznih pitanja potrebno je proučiti odredbe ugovora što ga je RH zaključila s državom koja je predmet interesa, bilo da je riječ o statusu pojedinih rezidenata, visini poreznih stopa, priznavanju poreznih oslobođenja i olakšica, ili nečem drugom.

? Na koga se odnose odredbe iz ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja?

Samo na rezidente država ugovornica. Rezidenti trećih država ne mogu koristiti pogodnosti iz ugovora. Tako, primjerice, rezident Češke Republike ne može koristiti pogodnost snižene porezne stope iz ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja što ga je Republika Hrvatska sklopila s Kraljevinom Nizozemskom.

i Pojmovi rezidenta i nerezidenta pojašnjeni su u poglavlju 2.1.

? S koliko se država primjenjuje ugovore o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja?

Republika Hrvatska primjenjuje ugovore o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja s 50 država, a očekuje se da će od 1. siječnja 2012. godine u primjeni biti 2 nova ugovora (Republika Island i Sultanat Omana).

? Koja je pravna osnova za sklapanje ugovora?

Pravila za sklapanje ugovora propisana su:

1. Zakonom o sklapanju i izvršavanju međunarodnih ugovora, i to od početne inicijative do stupanja ugovora na snagu i
2. Bečkom Konvencijom o pravu međunarodnih ugovora.

? Tko je ovlašten za sklapanje ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja?

Poticaj za pokretanje postupka za sklapanje ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja u pravilu daje Ministarstvo financija. Odluku o pokretanju postupka za sklapanje međunarodnih ugovora donosi Vlada Republike Hrvatske.

U pregovorima za sklapanje međunarodnog ugovora Republiku Hrvatsku zastupa izaslanstvo koje određuje Vlada Republike Hrvatske. Pristanak Republike Hrvatske da se međunarodni ugovor, ili jedan njegov dio, privremeno primjenjuje dok ne stupi na snagu, može se dati samo uz odobrenje predsjednika Republike, odnosno Vlade Republike Hrvatske. Tekst ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja utvrđuje se na jezicima pregovarateljica i na engleskom jeziku. Nakon završenih pregovora izaslanstvo Republike Hrvatske podnosi predsjedniku Republike, odnosno Vladi Republike Hrvatske, izvješće o pregovorima i tekst međunarodnog ugovora. Kad je predsjednik Republike Hrvatske, odnosno Vlada Republike Hrvatske, dala punomoć za potpisivanje međunarodnog ugovora jednom od članova izaslanstva Republike Hrvatske taj član izaslanstva može nakon završenih pregovora ugovor potpisati, ako je njegov sadržaj u skladu s osnovom za vođenje pregovora i sklapanje međunarodnog ugovora.

Izaslanstvo Republike Hrvatske, u roku 15 dana od dana potpisivanja, odnosno usvajanja teksta međunarodnog ugovora, dostavlja Ministarstvu financija međunarodni ugovor na hrvatskom jeziku i na jednom od jezika izvornika, ako to nije hrvatski. Ministarstvo financija dostavlja Ministarstvu vanjskih poslova nacrt prijedloga za potvrđivanje ugovora. Nakon što je taj prijedlog potvrđen od Ministarstva vanjskih poslova predsjednik Republike Hrvatske donosi odluku o proglašenju zakona o potvrđivanju ugovora, a Sabor Republike Hrvatske donosi zakon o potvrđivanju ugovora.

i Ugovor stupa na snagu 30 dana od datuma primitka zadnje obavijesti kojom jedna država ugovornica diplomatskim putem izvještava drugu da su ispunjeni svi uvjeti koji su temeljem njezinih nacionalnih propisa potrebni za stupanje ugovora na snagu. U pravilu, primjenjuje ugovori se primjenjuju od 1. siječnja godine koja slijedi iza godine u kojoj je stupio na snagu. Akt o potvrđivanju ugovora s tekstom objavljuje se u "Narodnim novinama".

? Na koje se poreze ti ugovori odnose?

U pravilu na porez na dobit, porez na dohodak, te na oporezivanje imovine. Svaka država može u svom modelu uključiti poreze koji se odnose na oporezivanje dohotka i imovine u skladu sa svojim poreznim zakonima i nazivima.

? Ostaje li jednom ugovorena lista poreza nepromijenjena?

Da, osim ako se ne pristupi novim pregovorima.

i S obzirom da se ugovori o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja sklapaju na duže razdoblje države ugovornice su obvezne preko svojih nadležnih tijela obavještavati druge države ugovornice o izmjenama u domaćem zakonodavstvu što se odnose na poreze iz ugovora.

? Je li moguće raskinuti ugovor, ili ga naknadno izmijeniti?

Svi ugovori o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja sadrže odredbe o raskidu ugovora, iako pod različitim nazivima, i to kao „otkaz ugovora“, ili „raskid ugovora“, ili „prestanak važenja“. Osnovno je to da svaka država ugovornica može protekom određenog razdoblja navedenog u ugovoru, najčešće 5 godina, diplomatskim putem obavijestiti drugu državu o namjeri raskida ugovora. Takva se namjera mora objaviti najkasnije do 30. lipnja tekuće godine.

? Kako se ostvaruju prava iz ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja?

Na način što je prikazan u poglavlju 3.

? Što znače izrazi „oporezuje se u državi“ i „može se oporezivati u državi“?

Izraz „oporezuje se u državi“ predstavlja isključivo pravo imenovane države na oporezivanje. U slučaju da se koristi izraz „može se oporezivati u državi ugovornici“ riječ je o podjeli prava oporezivanja s drugom državom.

i Ti se termini najčešće pojašnjavaju u posebnom članku ugovora, te se prilikom čitanja ugovora treba pažljivo pratiti koji se izraz koristi pri podjeli prava oporezivanja.

? Koje se metode koriste za izbjegavanje dvostrukog oporezivanja?

U praksi se najčešće koriste dvije metode i to metoda *izuzimanja* i metoda *odbitka*.

- i** 1. *Metoda izuzimanja* (eng.: *exemption method*) temelji se na načelu neoporezivanja dohotka ili dobiti u državi rezidentnosti ako su njezini rezidenti dohodak ili dobit ostvarili u državi ugovornici i tamo su na to platili porez. Postoje dvije vrste metode izuzimanja:
 - a) metoda punog izuzimanja, što znači potpuno oslobođenje od plaćanja poreza u tuzemstvu na dohodak i dobit što su ostvareni u državi ugovornici i na što je u toj državi plaćen porez i
 - b) metoda izuzimanja s progresijom, kad država rezidentnosti dohodak i dobit što su ostvareni i oporezivani u državi ugovornici ne oporezuje u punom iznosu, ali zadržava pravo da taj dohodak i dobit oporezuje po višim stopama ako prelaze okvire propisanih platnih razreda.
2. *Metoda odbitka* (eng.: *credit method*) može se također podijeliti na dvije vrste i to:
 - a) metoda punog odbitka (uračunavanja), što znači da se porez plaćen u državi ugovornici u cijelosti odbija od ukupne porezne obveze u državi rezidentnosti i
 - b) metoda običnog odbitka kad država rezidentnosti dopušta odbitak plaćenog poreza u državi ugovornici, ali samo do iznosa poreza koji bi na taj dohodak ili dobit bio plaćen u državi rezidentnosti.

- i** U ugovorima o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja što ih je Republika Hrvatska sklopila s drugim državama najčešće je ugovorena metoda običnog odbitka, što znači da se hrvatskom rezidentu uračunava porez plaćen u državi ugovornici, ali samo do visine poreza što bi ga platilo da je ostvaren u Republici Hrvatskoj.

- Metoda običnog odbitka sadržana je u ugovorima između Republike Hrvatske i:

Albanije, Armenije, Austrije, Bjelorusije, Bosne i Hercegovine, Bugarske, Crne Gore, Češke, Čilea, Finske, Grčke, Irske, Islanda, Izraela, JAR-a, Kanade, Kine, Mađarske, Makedonije, Malte, Mauricijusa, Malezije, Moldove, Nizozemske, Omana, Poljske, Rumunjske, Rusije, Slovačke, San Marina, Slovenije, Srbije, Španjolske, Švicarske, Turska, Ukrajine.

- Metoda izuzimanja s progresijom i metoda običnog odbitka u ugovorima između Republike Hrvatske i:

Belgije, Danske, Estonije, Francuske, Italije, Koreje, Latvije, Litve, Norveške, Njemačke, Švedske, Ujedinjenog Kraljevstva.

? Hoće li se odredbe dosad sklopljenih ugovora primjenjivati i nakon ulaska Republike Hrvatske u Europsku uniju?

Članstvo Republike Hrvatske u Europskoj uniji (EU) nije uvjetovano izmjenama dosad sklopljenih ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja, bilo da je riječ o ugovorima što su zaključeni sa zemljama članicama EU ili onima koje to nisu, tako da će se njihove odredbe i nadalje primjenjivati.

i Na području direktnog oporezivanja za područje Europske unije donijete su četiri smjernice, i to:

1. *Smjernica 90/434/2003/123* - o zajedničkom sustavu oporezivanja kod spajanja, razdvajanja, prijenosa imovine i razmjene dionica između društava iz različitih država članica. Državama članicama dozvoljeno je odbiti primjenu ove smjernice ako je jedan od vidova transformacije trgovačkih društava, opisanih u ovoj smjernici, poduzet radi izbjegavanja plaćanja poreza. Tekst ove smjernice je sastavni dio Zakona o porezu na dobit, s time da se počinje primjenjivati danom pristupanja Republike Hrvatske Europskoj uniji, a imat će prednost pred odredbama ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja što su sklopljeni s državama članicama EU.
2. *Smjernica 90/435 iz 1990 godine* - o zajedničkom sustavu oporezivanja povezanih društava iz različitih država članica. Njezina je svrha otklanjanje međunarodnog dvostrukog oporezivanja dijela dobiti što ga trgovačko društvo kćer, sa sjedištem u jednoj državi članici, prenosi na trgovačko društvo majku čije je sjedište u drugoj državi članici. Time se dividende i udjeli u dobiti oporezuju samo u državi na čijem je području sjedište društva majke. Uvjeti za korištenje ove pogodnosti su vlasništvo udjela u kapitalu od 25%, a izmjenama u 2003. godini smanjeno je na 10%tni udjel, stime da je držanje vlasništva određeno u neprekidnom trajanju od najmanje 2 godine.
3. *Smjernica 2003/48 iz 2003.* - o oporezivanju dohotka od štednje u obliku isplate kamata. Banke na području Europske unije obvezne su međusobno razmjenjivati obavijesti o isplaćenim kamatama na štednju nerezidentima i dostavljati ih poreznim tijelima. Pravo naplate poreza pripada državi rezidentnosti primatelja kamata.
4. *Smjernica 2003/49 iz 2003.* - o zajedničkom sustavu oporezivanja kamata i autorskih naknada između povezanih društava iz različitih država članica. Kamate i autorske naknade što ih isplaćuju povezana društva oporezuju se samo u državi članici u kojoj korisnik tih naknada ima sjedište, a ne u državi u kojoj su one ostvarene. Tekst ove smjernice je sastavni dio Zakona o porezu na dobit, s time da se počinje primjenjivati danom pristupanja Republike Hrvatske Europskoj uniji.

Nabrojane smjernice su usmjerene na nacionalne porezne propise država članica Europske unije. Te su države dužne ukloniti sve proturječnosti između zaključenih ugovora i pravne stečevine EU („*acquis communautaire*“). Zemlje članice EU nemaju pravo tražiti ostvarenje ugovornih odredbi koje su protivne pravnim normama i odlukama što obvezuju sve zemlje članice EU. Neusklađene odredbe ugovora ne mogu se primjenjivati na području država članica. Takvi ugovori ostaju na snazi, ali se sporne odredbe ne primjenjuju.

2. ODREDBE UGOVORA O IZBJEGAVANJU DVOSTRUKOG OPOREZIVANJA

2.1 REZIDENT I NEREZIDENT

? Tko je rezident prema ugovorima o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja?

U tim se ugovorima rezident određuje kao osoba koja prema zakonima države ugovornice u njoj podliježe oporezivanju na temelju svoga prebivališta, boravišta, mjesta uprave, mjesta osnivanja i registracije društva, ili nekog drugog obilježja sličnog značenja. Međutim, ovaj izraz ne obuhvaća osobu koja u toj državi podliježe samo oporezivanju dohotka iz izvora u toj državi ili imovine koja se u njoj nalazi. Iz toga proizlazi da ugovori upućuju na definiciju rezidenta u domaćem pravu države ugovornice.

? Može li hrvatski rezident istovremeno biti i rezident neke druge države?

Da, budući da dvije države mogu, svaka prema svojim propisima, tretirati jednu osobu kao svog rezidenta. U praksi se i događaju slučajevi dvostruke rezidentnosti kad pojedina osoba može biti hrvatski rezident i rezident druge države, odnosno porezni je obveznik u obje države. U ugovorima o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja određuje se država rezidentnosti poreznih obveznika, kao država koja mora otkloniti dvostruko oporezivanje, kako bi se izbjeglo plaćanje poreza u ukupnom iznosu dva puta po istoj osnovi ako je ta osnova oporeziva u obje države.

I Kad je fizička osoba rezident objiju država ugovornica onda se smatra rezidentom države u kojoj joj je prebivalište, a ako joj je prebivalište u objema državama smatra se rezidentom samo one države u kojoj ima uže osobne i gospodarske veze (središte životnih interesa). Kad se ni to ne može odrediti smatra se rezidentom samo one države ugovornice u kojoj ima uobičajeno boravište. Ako osoba ima uobičajeno boravište u objema državama, ili ga nema ni u jednoj od njih, smatra se rezidentom samo one države ugovornice čiji je državljanin. U slučaju da je osoba državljanin objiju država, ili nije državljanin niti jedne od njih, nadležna tijela država ugovornica to pitanje rješavaju međusobnim dogovorom.

I Kad je pravna osoba rezident objiju država ugovornica smatrat će se rezidentom one države ugovornice u kojoj je mjesto njezine stvarne uprave.

? Tko je rezident prema hrvatskim poreznim propisima?

Pojam rezidenta definiran je Zakonom o porezu na dohodak i Zakonom o porezu na dobit. U drugim poreznim propisima pojam rezidenta nije posebno definiran.

? Tko su rezident i nerezident u skladu s odredbama Zakona o porezu na dohodak?

Rezident je fizička osoba koja:

1. u Republici Hrvatskoj ima prebivalište ili uobičajeno boravište,
2. u RH nema prebivalište ni uobičajeno boravište, a zaposlena je u državnoj službi RH i po toj osnovi prima plaću.

Nerezident je fizička osoba koja u RH nema ni prebivalište ni uobičajeno boravište, a u RH ostvaruje dohodak što se oporezuje prema odredbama Zakona o porezu na dohodak.

i **Prebivalište** poreznog obveznika je ondje gdje ima stan u vlasništvu ili posjedu neprekidno najmanje 183 dana u jednoj ili u dvije kalendarske godine. Boravak u stanu nije obavezan. Ako porezni obveznik u RH ima u vlasništvu ili posjedu više stanova prebivalište mjerodavno za oporezivanje utvrđuje se prema mjestu prebivališta obitelji, a za poreznog obveznika samca prema mjestu u kojem se pretežno zadržava ili prema mjestu iz kojeg pretežno odlazi na rad ili obavljanje djelatnosti. Ako porezni obveznik ima prebivalište u tuzemstvu i inozemstvu, smatra se da ima prebivalište u tuzemstvu.

i **Uobičajeno boravište** poreznog obveznika je u onome mjestu u kojem se zadržava pod okolnostima na temelju kojih se može zaključiti da on u tome mjestu ili na tom području ne boravi samo privremeno. Uobičajenim boravištem se smatra stalan ili vremenski povezan boravak u trajanju od najmanje 183 dana u jednoj ili u dvije kalendarske godine. Za određivanje uobičajenog boravišta nisu važni kratkotrajni prekidi boravka koji ne traju dulje od jedne godine.

i U drugim se državama prebivalište fizičkih osoba različito određuje. Jedan od kriterija je broj dana provedenih u državi. U ovoj tablici je prikaz razdoblja neprekidnog boravka u zemlji za određivanje prebivališta:

Država	Razdoblje
Francuska	180 dana
Hrvatska	183 dana
Njemačka	6 mjeseci
SAD	122 dana
Velika Britanija	91 dan

? Tko su rezident i nerezident prema Zakonu o porezu na dobit?

Rezidenti su pravne i fizičke osobe kojima je sjedište upisano u sudski ili drugi registar ili upisnik u Republici Hrvatskoj, ili kojima je mjesto stvarne uprave i nadzor poslovanja u Republici Hrvatskoj. Rezidenti su i poduzetnici fizičke osobe s prebivalištem ili uobičajenim boravištem u Republici Hrvatskoj čija je djelatnost upisana u registar ili upisnik.

Nerezidenti su osobe koje ne ispunjavaju niti jedan od nabrojanih uvjeta.

i Tuzemna poslovna jedinica inozemnog poduzetnika (nerezidenta) je obveznik poreza na dobit.

2.2. STALNA POSLOVNA JEDINICA

? Što se u ugovorima o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja smatra stalnom poslovnom jedinicom?

To je predmet dogovora država ugovornica. U većini ugovora što ih je RH sklopila s drugim državama stalna poslovna jedinica je stalno mjesto poslovanja preko kojega se poslovanje nerezidentnog društva obavlja u cijelosti ili djelomično. Pojam stalna poslovna jedinica posebno uključuje mjesto uprave, podružnicu, ured, tvornicu, radionicu i rudnik, naftni ili plinski izvor, kamenolom ili bilo koje drugo mjesto iskorištavanja prirodnih bogatstava.

Gradilište, građevinski, montažni ili instalacijski projekt ili nadzorna ili konzultantska djelatnost povezana s istima čine stalnu poslovnu jedinicu samo ako takvo gradilište, projekt ili djelatnost traje određeno vrijeme¹.

I Pod pojmom stalne poslovne jedinice ne podrazumijeva se korištenje objekata isključivo za uskladištenje, izlaganje ili isporuku dobara ili robe što pripadaju društvu, održavanje zaliha dobara ili robe koje pripadaju društvu isključivo u svrhu uskladištenja, izlaganja ili isporuke, održavanje zaliha dobara ili robe koji pripadaju društvu isključivo u svrhu prerade koju obavlja drugo društvo, održavanje stalnog mjesta poslovanja isključivo u svrhu kupnje dobara ili robe ili za prikupljanje podataka za društvo, održavanje stalnog mjesta poslovanja isključivo u svrhu obavljanja drugih sličnih pripremnih ili pomoćnih djelatnosti za društvo, održavanje stalnog mjesta poslovanja isključivo zbog kombinacije spomenutih djelatnosti, a pod uvjetom da cjelokupna djelatnost stalnog mjesta poslovanja, koja je posljedica te djelatnosti, ima pripremno ili pomoćno značenje. Nadalje, ne smatra se da društvo ima stalnu poslovnu jedinicu u državi ugovornici samo zato što svoje poslovanje u toj državi obavlja preko posrednika, generalnog komisijuskog zastupnika ili drugog zastupnika sa samostalnim statusom, ako te osobe rade u okviru svoje redovite poslovne djelatnosti.

? Koje odredbe o stalnoj poslovnoj jedinici imaju prednost – odredbe iz ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja ili odredbe iz domaćih zakona?

Već je spomenuto da su međunarodni ugovori po pravnoj snazi iznad domaćih zakona, tako da odredbe o stalnoj poslovnoj jedinici iz ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja što ih je RH sklopila s drugim državama imaju prednost pred odredbama iz hrvatskih poreznih zakona.

? Smatra li se djelatnošću stalne poslovne jedinice i pružanje usluga na području druge države?

To ovisi o definiciji stalne poslovne jedinice u pojedinačnim ugovorima, premda je vremensko razdoblje u kojemu se obavlja poslovanje najčešće presudno za određivanje tog pojma. Tako pružanje konzultantskih usluga, primjerice nadzora gradilišta, predstavlja djelatnost stalne poslovne jedinice ako traje dulje od u ugovoru propisanog razdoblja.

¹ Od 9 mjeseci (ugovor Hrvatska – Sirija) do 12 mjeseci (većina ugovora u primjeni).

I U praksi se često događa da nerezidenti ne prijavljuju stalne poslovne jedinice, iako bi to trebali učiniti jer su ispunjeni svi međunarodnim ugovorom propisani uvjeti. Zadatak je nadzornih tijela u poreznoj upravi da to uoče i odrede porezne obveze.

? Tko je neovisni agent i smatra li se njegova djelatnost djelatnošću stalne poslovne jedinice?

Neovisni agent kao posrednik, generalni komisijski zastupnik, ili drugi predstavnik sa samostalnim statusom, obavlja poslove za nerezidenta *u okviru svoje redovite poslovne djelatnosti*, te se takva djelatnost ne smatra djelatnošću stalne poslovne jedinice. Međutim, ako takva osoba *djeluje u ime društva*, te ima ovlaštenje da u jednoj državi ugovornici zaključuje ugovore u ime tog društva i to tamo uobičajeno čini, smatra se da to društvo ima stalnu poslovnu jedinicu u toj državi u odnosu na sve aktivnosti što ih ta osoba poduzme za društvo.

2.3 NEKRETNINE, POKRETNINE I OTUĐENJE IMOVINE

? Je li pojam nekretnine definiran u ugovorima o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja?

Ne, jer se za definiranje pojma što se sve smatra nekretninom upućuje na zakone države u kojoj je nekretnina.

I Često su u ugovorima u pojam nekretnine uključeni i pripadajuća oprema, stoka i oprema što se koristi u poljoprivredi i šumarstvu, stvarna prava na koja se primjenjuju odredbe općih propisa o zemljišnom vlasništvu, plodouživanje nekretnine, te prava na isplate u promjenjivim ili utvrđenim svotama kao naknade za iskorištavanje ili pravo na iskorištavanje rudnih nalazišta, izvora i drugih prirodnih bogatstava; pomorski i riječni brodovi, zrakoplovi i cestovna transportna vozila ne smatraju se nekretninama.

? Smatraju li se brodovi i zrakoplovi nekretninama ili pokretninama?

Brodovi ili zrakoplovi su u ugovorima o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja određeni kao pokretnine, neovisno o definiciji broda ili zrakoplova u zakonodavstvu država ugovornica.

? Kako je u ugovorima o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja uređeno oporezivanje nekretnina i pokretnina?

Država u kojoj je nekretnina i pokretnina ima pravo podijeliti oporezivanje s državom rezidentnosti vlasnika nekretnina i pokretnina.

? Koji su porezi predmet ugovora s osnove nekretnina i pokretnina?

1. Dohodak i dobit što ih rezident jedne države ugovornice ostvari od nekretnina (uključujući i dohodak i dobit od poljoprivrede i šumarstva, te najma i zakupa) što su smještene u drugoj državi ugovornici. Taj se dohodak može oporezivati u toj drugoj državi.

i Temeljno načelo u ugovorima o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja jest da se dohodak i dobit što ga rezident jedne države ugovornice ostvari od nekretnina smještenih u drugoj državi ugovornici mogu oporezivati u toj drugoj državi, to jest u državi izvora dohotka i dobiti.

? Što se općenito podrazumijeva pod otuđenjem imovine?

Prodaja, zamjena, darovanje i svaki drugi prijenos vlasništva imovine.

? Kako je u ugovorima o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja uređeno oporezivanje otuđenja imovine?

Na način što je prikazan u sljedećoj tablici.

Tablica br. 1: Pravila za oporezivanje otuđenja imovine u ugovorima o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja

R. br.	Izvor prihoda od otuđenja	Država ugovornica koja ima pravo oporezivanja prihoda od otuđenja
1.	Prihod od otuđenja nekretnina što ga ostvari rezident države ugovornice	može se oporezivati u državi u kojoj se nekretnina nalazi
2.	<ul style="list-style-type: none"> - Prihod od otuđenja pokretne imovine stalne poslovne jedinice u drugoj državi ugovornici - Prihod od pokretne imovine koja pripada stalnom sjedištu rezidenta države ugovornice u drugoj državi ugovornici u svrhu obavljanja samostalne djelatnosti - Prihod od otuđenja stalne poslovne jedinice u drugoj državi ugovornici (same ili zajedno s cijelim društvom) - Prihod od otuđenja stalnog sjedišta u drugoj državi ugovornici 	može se oporezivati u državi izvora
3.	Prihod od otuđenja pomorskih brodova, zrakoplova ili cestovnih transportnih vozila što se koriste u međunarodnom prometu, riječnih brodova što se koriste u prometu na unutarnjim plovnim putovima ili pokretna imovina što služi za korištenje takvih pomorskih brodova, zrakoplova, cestovnih transportnih vozila ili riječnih brodova	oporezuje se samo u državi ugovornici u kojoj je mjesto stvarne uprave društva
4.	Prihod od otuđenja drugih pokretnina	oporezuje se samo u državi čiji je rezident otuđitelj pokretnine (fizička osoba ili pravna osoba)
5.	Prihod od otuđenja dionica nekog društva čija se imovina sastoji izravno ili neizravno uglavnom od nekretnina koje su u državi ugovornici	može se oporezivati u državi gdje se nekretnina nalazi
6.	Prihodi od otuđenja bilo koje imovine izuzev one nabrojane pod r. br. 1. – 6.	oporezuje se samo u državi čiji je rezident otuđitelj pokretnine (fizička osoba ili pravna osoba)

2.4 MEĐUNARODNI PROMET

? Zašto je pomorski i zračni promet uključen u ugovore o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja?

Zbog izuzetne važnosti međunarodnog prometa u gospodarstvu svake države. U ugovorima se uređuje pravo država ugovornica na oporezivanja dobiti od korištenja brodova ili zrakoplova, a u definiciju međunarodnog prometa može se uključiti i riječni, cestovni te željeznički promet, ovisno o potrebama država koje pregovaraju. U pravilu to pravo pripada državi u kojoj je sjedište trgovačkog društva ili državi rezidentnosti trgovačkog društva, što je predmet dogovora država ugovornica.

i Izraz "međunarodni promet" označava svaki prijevoz brodom ili zrakoplovom, a moguće je uključiti cestovno vozilo ili vozilo za prijevoz željeznicom, koji obavlja poduzeće koje ima mjesto stvarne uprave u državi ugovornici, osim ako se prijevoz brodom ili zrakoplovom obavlja samo između mjesta u drugoj državi ugovornici.

? Ima li pravo oporezivanja treća država ako se pomorski i zračni međunarodni promet odvija na njezinom prostoru?

Međunarodnim ugovorima se takva mogućnost isključuje.

2.5 DOBIT OD POSLOVANJA

? Gdje se oporezuje dobit od poslovanja?

U pravilu u državi rezidentnosti, što znači u državi u kojoj je sjedište trgovačkog društva. Izuzetak predstavlja oporezivanje dobiti stalne poslovne jedinice koja posluje u drugoj državi, jer u tom slučaju pravo oporezivanja dobiti ima država izvora, odnosno država u kojoj stalna poslovna jedinica posluje.

i Što se u ugovorima o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja smatra stalnom poslovnom jedinicom nerezidentnog trgovačkog društva predmet je dogovora država ugovornica (vidi poglavlje 2.2).

? Kako se oporezuje dobit stalne poslovne jedinice?

Oporezivanje dobiti stalne poslovne jedinice predmet je dogovora zemalja ugovornica. Najčešće se stalnoj poslovnoj jedinici pripisuje dobit što bi je ostvarila da je pod jednakim ili sličnim uvjetima obavljala djelatnost kao samostalni poduzetnik. Kao odbici se priznaju svi opravdani rashodi za potrebe stalne poslovne jedinice, uključujući opće administrativne rashode, bilo da su nastali u državi u kojoj je stalna poslovna jedinica ili drugdje.

i Ako je s državom u kojoj je sjedište stalne poslovne jedinice u primjeni ugovor o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja tada odredbe ugovora imaju prednost pred domaćim zakonima.

2.6 POVEZANA DRUŠTVA I TRANSFERNE CIJENE

? Što su to povezana društva?

U ugovorima o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja povezanim društvima se smatraju trgovačko društvo i osobe rezidenti države ugovornice koji izravno ili neizravno sudjeluje u upravi, nadzoru ili kapitalu trgovačkog društva koje je rezident u drugoj državi ugovornici.

- i** Prema Općem poreznom zakonu povezane osobe su pravno samostalna društva kod kojih jedno društvo u drugom društvu ima izravno ili neizravno više od 50% udjela, ili izravno ili neizravno ima većinska članska prava. Ugovori i poslovni odnosi između povezanih osoba porezno se priznaju samo onda ako bi i druge osobe koje nisu u takvom međusobnom odnosu pod istim ili sličnim okolnostima utvrdile takve ugovorne uvjete ili uspostavile takve poslovne odnose. To se primjenjuje i na ugovore i poslovne odnose između fizičkih osoba koje su poslovno povezane.
- i** Porezni obveznici koji su izravno ili neizravno stekli više od 50% udjela u tuzemnom ili inozemnom trgovačkom društvu, ili su u sustavu povezanih društava, dužni su to prijaviti nadležnom poreznom tijelu prema svome sjedištu. Ako posebnim propisom nije uređeno drugačije prijave treba podnijeti u roku od 30 dana od dana nastanka činjenice za koju postoji obveza prijavljivanja i to na obrascima što ih propisuje ministar financija.

? Što su transferne cijene?

To su cijene transakcija između povezanih osoba.

- i** Često se kroz transakcije između povezanih osoba obavljaju razne zloupotrebe i porezne utaje, jer su dogovorene cijene niže ili više od tržišnih cijena, odnosno dobit od poslovanja je iskazana u nerealnom iznosu. Porezna tijela su zakonski ovlaštena za nadzor nad cijenama takvih transakcija.

? Kako se u ugovorima o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja uređuje to područje?

U njima se primjenjuje načelo neovisnosti (*engl: arm's length principle*), odnosno pravilo da se transferne cijene transakcija povezanih osoba uspoređuju s tržišnim cijenama nepovezanih osoba. To znači da transferne cijene između povezanih društva moraju biti jednake kao i tržišne cijene nepovezanih osoba koje posluju pod istim ili sličnim uvjetima.

- U skladu s tim načelom, ako se utvrdi da su trgovački i financijski odnosi između povezanih društva različiti od odnosa između samostalnih društava na tržištu, dobit što bi je ostvarilo povezano društvo kad takvi odnosi ne bi postojali može se uključiti u dobit tog društva i sukladno tome oporezivati.

- i** U ugovorima se određuje kako se takva dobit naknadno usklađuje na području dviju država.

➤ Načelo neovisnosti se primjenjuje i kako bi se izbjeglo da se dobit od iste poslovne transakcije između povezanih društva koja posluju u različitim državama dva puta oporezuje. U slučaju da država ugovornica svom rezidentu trgovačkom društvu oporezuje dobit na transakciju na koju je povezano društvo u drugoj državi ugovornici već bilo oporezivano, a ta je dobit u prvoj državi ugovornici jednaka kao i dobit nepovezanih osoba koje u toj državi posluju pod istim ili sličnim uvjetima, tada će ta druga država na odgovarajući način prilagoditi iznos poreza koji je u njoj utvrđen na tu dobit. Pri tome je potrebno uzeti u obzir sve odredbe ugovora, a ako je potrebno nadležna tijela država ugovornica mogu se međusobno savjetovati do konačnog rješenja.

❗ Načelo neovisnosti istovremeno pomaže poreznim tijelima prilikom određivanja poreznih obveza multinacionalnim kompanijama, kao i tim kompanijama da izbjegnu dvostruko oporezivanje.

2.7 DIVIDENDE

? Što znači pojam „dividenda“?

U ugovorima o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja pojam dividende obuhvaća sljedeća značenja:

1. dohodak od dionica,
2. dohodak od osnivačkih dionica ili drugih prava koja nisu potraživanje duga,
3. svaki dohodak ili raspodjelu što podliježe istom načinu oporezivanja kao dohodak od dionica, a sukladno poreznim propisima države čiji je rezident društvo koje isplaćuje dividendu ili dohodak, odnosno obavlja raspodjelu.

❗ Zakoni većine država izjednačavaju vlasničke udjele u društvima s ograničenom odgovornošću s dionicama, s isplate dobiti takvih društava smatraju se dividendama.

OECD u definiciji dividendi uključuje i „jouissance dionice“, koje pod takvim nazivom ne postoje u hrvatskom pravnom sustavu, ali ih imaju druge države. Hrvatski prijevod za tu vrstu dionica je „užitničke dionice“. To je vrsta vrijednosnih papira što ih izdaju trgovačka društva. Njihovi vlasnici stječu pravo na višak kapitala u slučaju likvidacije trgovačkog društva, a mogu donositi i prioritet pri podjeli dobiti.

? Mogu li se dividende što ih društvo hrvatski rezident isplaćuje rezidentu druge države ugovornice oporezivati u toj drugoj državi?

Da, to je omogućeno u svim ugovorima o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja što ih je Republika Hrvatska sklopila s drugim državama. Primici od dividendi mogu se oporezivati i u državi ugovornici čiji je rezident društvo koje isplaćuje dividende, dakle u Republici Hrvatskoj kao državi izvora primitaka od dividendi i to pod uvjetom da je primatelj stvarni korisnik.

? Kolike su ugovorene porezne stope?

Porezne stope kojima se oporezuju primici od dividendi razlikuju se ovisno o dogovoru država ugovornica. U većini ugovora primjenjuju se stope iz OECD-ovog Modela ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja, i to stopa 5% bruto iznosa primitka od dividendi kad je stvarni korisnik povezano društvo koje izravno posjeduje najmanje 25% kapitala u društvu koje isplaćuje dividende, te 15% u svim ostalim slučajevima.

I Razlog za povlašteni položaj pri oporezivanja dividendi što se isplaćuju povezanim društvima jest nastojanje da se u državi izvora ublaži porezno opterećenje društva kćeri zato što joj se u državi izvora oporezuje i dobit od poslovanja.

Snižene stope oporezivanja dividendi prikazane su u ovoj tablici:

Tablica br. 2: Porezne stope na dividende u ugovorima o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja što ih je Republika Hrvatska sklopila s drugim državama

R. Br.	DRŽAVA	DIVIDENDE I UDJELI U DOBITI	
		Postotak udjela primatelja u ukupnom kapitalu društva	Porezna stopa
1	Albanija	neovisno o udjelu	10%
2	Armenija	manje od 25% 25% i više	10% 0%
3	Austrija	manje od 10% 10% i više	15% 0%
4	Belgija	manje od 10% 10% i više	15% 5%
5	Bjelorusija	manje od 25% 25% i više	15% 5%
6	Bosna i Hercegovina	manje od 25% 25% i više	10% 5%
7	Bugarska	neovisno o udjelu	5%
8	Crna Gora	manje od 25% 25% i više	10% 5%
9	Češka Republika	neovisno o udjelu	5%
10	Čile	manje od 20% 20% i više	15% 5%
11	Danska	manje od 25% 25% i više	10% 5%
12	Estonija	manje od 10% 10% i više	15% 5%
13	Finska	manje od 25% 25% i više	15% 5%
14	Francuska	manje od 10% 10% i više	15% 0%
15	Grčka	manje od 25% 25% i više	10% 5%

R. Br.	DRŽAVA	DIVIDENDE I UDJELI U DOBITI	
		Postotak udjela primatelja u ukupnom kapitalu društva	Porezna stopa
16	Iran	manje od 25% 25% i više	10% 5%
17	Irska	manje od 10% 10% i više	10% 5%
18	Italija	neovisno o udjelu	15%
19	Izrael	manje od 10% 10% - 25% 25% i više	15% 10% ² 5%
20	Jordan	manje od 25% 25% i više	10% 5%
21	Južnoafrička Republika	manje od 25% 25% i više	10% 5%
22	Kanada	manje od 25% 25% i više	15% 5%
23	Kina	neovisno o udjelu	5%
24	Republika Koreja	manje od 25% 25% i više	10% 5%
25	Kuvajt	neovisno o udjelu	0%
26	Latvija	manje od 25% 25% i više	10% 5%
27	Litva	manje od 10% 10% i više	15% 5%
28	Mađarska	manje od 25% 25% i više	10% 5%
29	Makedonija	manje od 25% 25% i više	15% 5%
30	Malezija	manje od 10% 10% i više	10% 5%
31	Malta	neovisno o udjelu	5%
32	Mauricijus	neovisno o udjelu	0%
33	Moldova	manje od 25% 25% i više	10% 5%
34	Nizozemska	manje od 10% 10% i više	15% 0%
35	Njemačka	manje od 10% 10% i više	15% 5%
36	Norveška	neovisno o udjelu	15%
37	Poljska	manje od 25% 25% i više	15% 5%

² Obračunava se na bruto iznos dividendi ako je stvarni korisnik dividendi društvo u čijem je izravnom vlasništvu najmanje 10% kapitala društva koje isplaćuje dividende u slučaju kad je potonje društvo rezident izraela, a dividende se isplaćuju iz dobiti koja je podložna oporezivanju u izraelu po stopi nižoj od uobičajene stope izraelskog poreza na dobit društava.

R. Br.	DRŽAVA	DIVIDENDE I UDJELI U DOBITI	
		Postotak udjela primatelja u ukupnom kapitalu društva	Porezna stopa
38	Rumunjska	neovisno o udjelu	5%
39	Ruska Federacija	manje od 25% 25% i više	10% 5%
40	San Marino	manje od 25% 25% i više	10% 5%
41	Sirija	manje od 10% 10% i više	10% 5%
42	Slovačka	manje od 25% 25% i više	10% 5%
43	Slovenija	neovisno o udjelu	5%
44	Srbija	manje od 25% 25% i više	10% 5%
45	Španjolska	manje od 25% 25% i više	15% 0%
46	Švedska	manje od 25% 25% i više	15% 5%
47	Švicarska	manje od 25% 25% i više	15% 5%
48	Turska	neovisno o udjelu	10%
49	Ukrajina	manje od 25% 25% i više	10% 5%
50	Ujedinjeno Kraljevstvo Velike Britanije i Sjeverne Irske	manje od 25% 25% i više	15% 5%

Napomena: Od 1. siječnja 2012. godine u primjeni bi trebale biti i porezne stope na dividende u ugovorima o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja što ih je Republika Hrvatska sklopila s Republikom Island i Sultanatom Omana:

R. Br.	DRŽAVA	DIVIDENDE I UDJELI U DOBITI	
		Postotak udjela primatelja u ukupnom kapitalu društva	Porezna stopa
51	Republika Island	manje od 10% 10% i više	10% 5%
52	Sultanat Omana	neovisno o udjelu	0%

? Kako rezidenti država ugovornica, fizičke i pravne osobe, ostvaruju prava iz ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja na primjenu snižene porezne stope?

Na način kako je to opisano u poglavlju 3.

? Kakav je odnos odredbi o dividendama u ugovorima o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja i domaćeg prava?

Ako se domaćim poreznim propisom naknadno propiše niža porezna stopa od one

iz ugovora, ili ako se dividende uopće ne oporezuju, primjenjuju se odredbe domaćeg poreznog propisa jer su povoljnije za poreznog obveznika.

2.8 KAMATA

? Što je kamata u ugovorima o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja?

Prihod od potraživanja svake vrste, bez obzira jesu li ta potraživanja osigurana zalogom i bez obzira nose li pravo sudjelovanja u dobiti dužnika. Kamatama se posebno smatraju prihod od vladinih vrijednosnica i prihod od obveznica ili zadužnica, uključujući premije i nagrade u svezi s tim vrijednosnicama, obveznicama i zadužnicama.

i U ugovorima o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja kamatama se ne smatraju zatezne kamate što se isplaćuju zbog kašnjenja pri isplati.

? U kojoj se državi ugovornici kamate oporezuju?

Država ugovornica u kojoj je rezident stvarni korisnik kamata ima pravo oporezivanja prihoda od kamata, ali u većini ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja usvojeno je kompromisno rješenje, tako da se oporezivanje kamata dijeli između države rezidentnosti primatelja kamate i države izvora prihoda od kamata čiji je rezident isplatelj kamate.

i Najviša stopu oporezivanja na izvoru ograničena je prema OECD modelu ugovora 10%, jer se smatra da država izvora već ima pravo oporezivati dobit ili dohodak što proizlazi iz ulaganja što su financirana posuđenim kapitalom, a ostvareni su na njezinom području. Nadležna tijela država ugovornica dogovorno uređuju način primjene ovog ograničenja.

i Ove odredbe se ne primjenjuju ako stvarni korisnik kamata, rezident države ugovornice, posluje u drugoj državi ugovornici, u kojoj su te kamate nastale, putem stalne poslovne jedinice ili u toj drugoj državi obavlja samostalnu djelatnost putem stalnog sjedišta, a potraživanje na koje se plaćaju kamate povezano je s poslovanjem stalne poslovne jedinice ili stalnim sjedištem. U tom se slučaju kamate oporezuju porezom na dobit, kao i svi drugi prihodi iz redovitog poslovanja.

Tablica br. 3: Porezne stope na kamate u ugovorima o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja što ih je Republika Hrvatska sklopila s drugim državama

Država	Porezne stope
Češka Republika, Finska, Francuska, Irska, Južnoafrička Republika, Kuvajt, Malta, Mađarska, Mauricijus, Nizozemska, Norveška, Njemačka, Švedska, Španjolska	0%
Austrija, Bugarska, Čile, ³ Danska, Izrael ⁴ , Koreja, Moldova, Slovenija, Švicarska	5%

³ Za kamate na zajmove odobrene od banaka i osiguravajućih društava.

⁴ Za kamate na zajmove odobrene od banaka.

Država	Porezne stope
Albanija, Armenija, Belgija, Bjelarus, BIH, Crna Gora, Estonija, Grčka, Iran, Italija, Izrael, Jordan, Kanada, Kina, Republika Koreja, Latvija, Litva, Makedonija, Malezija, Poljska, Rumunjska, Rusija, San Marino, Sirija, Slovačka, Srbija, Turska, Ukrajina, Ujedinjeno Kraljevstvo Velike Britanije i Sjeverne Irske	10%
Čile	15%

NAPOMENA: Od 1. siječnja 2012. godine u primjeni bi trebale biti i porezne stope na kamate u ugovorima o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja što ih je Republika Hrvatska sklopila s Republikom Island (10%) i Sultanatom Omana (5%).

? Kako rezidenti država ugovornica, fizičke i pravne osobe, ostvaruju prava iz ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja na primjenu snižene porezne stope?

Na način kako je to opisano u poglavlju 3.

? Što ako domaći propis ne predviđa oporezivanje kamata porezom po odbitku, a ugovorom o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja je propisana određena stopa?

U tom se slučaju primjenjuje domaći propis, jer je povoljniji za poreznog obveznika.

i Zabrana diskriminacije propisana je posebnim člankom svakog ugovora.

? Jesu li državne institucije država ugovornica oslobođene od plaćanja poreza na kamate u državi izvora?

Samo u pojedinim ugovorima. Tako je, primjerice, u ugovoru o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja između Republike Hrvatske i Litve propisano da se oporezivanje kamata u državi izvora ne odnosi na vladu druge države ugovornice, uključujući tijela lokalne uprave i samouprave, središnju banku, ili bilo koju drugu financijsku ustanovu koja je u potpunom vlasništvu te vlade, ili kamate ostvarene od zajmova te Vlade.

2.9 SAMOSTALNA DJELATNOST

? Kako se pojam samostalne djelatnosti tumači u ugovorima o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja?

Kao profesionalne djelatnosti ili druge samostalnih djelatnosti.

i Izraz „profesionalne djelatnosti“ posebno uključuje samostalne znanstvene, književne, umjetničke, obrazovne ili nastavne djelatnosti, te samostalne djelatnosti liječnika, pravnika, inženjera, arhitekata, zubara i knjigovođa.

? U kojoj državi ugovornici se oporezuje dohodak od samostalne djelatnosti?

Osnovno je pravilo da se dohodak od samostalne djelatnosti što ga rezident države ugovornice ostvari oporezuje samo u toj državi. Međutim, ako rezident države ugovornice ima stalno sjedište u drugoj državi ugovornici, a to mu stalno sjedište redovito stoji na raspolaganju za obavljanje djelatnosti dio dohotka što se može pripisati tom stalnom sjedištu može se oporezivati u toj državi ugovornici.

i U ugovorima o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja pojam stalnog sjedišta nije pobliže određen, ali se smatra da ne postoji stvarna razlika između pojma stalnog sjedišta i stalne poslovne jedinice (vidi poglavlje 2.2).

? Je li ugovorima o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja propisan način oporezivanja samostalnog rada?

Ne, to nije propisano, tako da se za potrebe oporezivanja primjenjuju zakonski propisi država ugovornica.

2.10 NESAMOSTALNI RAD (plaće i mirovine, članovi diplomatskih misija i konzulata)

? Što se u ugovorima o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja smatra nesamostalnim radom?

U tim se ugovorima pojam nesamostalnog rada posebno ne definira, osim što se navodi da je riječ o plaćama i drugim sličnim primanjima što ih rezident države ugovornice ostvari nesamostalnim radom.

? Propisuju li ugovori način oporezivanja nesamostalnog rada?

Većina ugovora što ih je Republika Hrvatska sklopila s drugim državama ugovornicama sadrže samo ove odredbe:

1. Primanja što ih rezident države ugovornice ostvari nesamostalnim radom oporezuju se u toj državi.
2. Ako rezident države ugovornice ostvari primanja od nesamostalnog rada u drugoj državi ugovornici ta se primanja mogu oporezivati u toj drugoj državi.

Neovisno od toga, primanja što ih rezident države ugovornice ostvaruje od nesamostalnog rada u drugoj državi ugovornici oporezuju se samo u njegovoj državi rezidentnosti pod sljedećim uvjetima:

- a) primatelj boravi u drugoj državi ugovornici u razdoblju, ili razdobljima, što ne traju duže od ukupno 183 dana u bilo kojem dvanaestomjesečnom razdoblju što počinje ili završava u predmetnoj poreznoj godini,
- b) primanja se isplaćuju od strane ili u ime poslodavca koji nije rezident druge države ugovornice i

- c) primanje ne tereti stalnu poslovnu jedinicu ili stalno sjedište koje poslodavac ima u toj drugoj državi ugovornici.

Nadalje, primanja što su ostvarena od nesamostalnog rada na brodu, zrakoplovu ili cestovnom transportnom vozilu što se koristi u međunarodnom prometu, ili na riječnom brodu u prometu na unutrašnjim vodama, mogu se oporezivati u državi ugovornici u kojoj je mjesto stvarne uprave društva.

? **Mogu li se u Republici Hrvatskoj oporezivati primici radnika koje je hrvatski poslodavac uputio na rad u inozemstvo?**

Da, kad su istovremeno ispunjeni svi ovi uvjeti:

- rad u drugoj državi ugovornici traje kraće od 183 dana,
- primanje isplaćuje poslodavac iz RH, ili se isplaćuje u njegovo ime,
- primanje ne tereti stalnu poslovnu jedinicu ili stalno sjedište što je hrvatski poslodavac ima u drugoj državi ugovornici.

? **Može li se dogoditi da se za isto vremensko razdoblje i za isti rad dvostruko oporezuju primici izaslanih radnika i to u Republici Hrvatskoj i u državi ugovornici u koju je poslodavac uputio radnike?**

Takve su situacije vrlo česte u praksi, a riječ je o juridičkom dvostrukom oporezivanju, kad u istom vremenskom razdoblje dvije države ugovornice istu osobu smatraju svojim rezidentom. Dvostruko oporezivanje mora otkloniti država rezidentnosti poreznog obveznika i to na način što je propisan u ugovoru o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja, ili dogovorom s drugom državom ugovornicom.

? **Kako je u ugovorima uređeno oporezivanje mirovina?**

U većini ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja što ih je Republika Hrvatska sklopila s drugim državama pravo oporezivanja mirovine ima država rezidentnosti umirovljenika.

U nekim je ugovorima to područje riješeno na drugačiji način. Tako se u Ugovoru između Republike Hrvatske i Savezne Republike Njemačke o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja porezima na dohodak i na imovinu pravo na oporezivanje mirovine što je rezident jedne države ugovornice dobiva od zakonskog socijalnog osiguranja druge države ugovornice može oporezivati samo u toj drugoj državi. To znači da pravo na oporezivanje mirovine što je rezident RH prima u SR Njemačkoj ima SR Njemačka.

? **Kako se oporezuje plaće diplomatskih i konzularnih službenika?**

Plaće članova diplomatskih misija i konzularnih ureda u pravilu se oporezuju u državi koja ih šalje na službu u diplomatski ili konzularni ured u drugu državu. Na članove diplomatskih misija i konzularnih ureda ne primjenjuju se pravila o rezidentnosti i pravila o nesamostalnom radu. Međutim, plaće zaposlenika u diplomatskim misijama i konzularnim uredima, koji su i prije obavljanja poslova u diplomatskom ili konzularnom uredu bili rezidenti države u kojoj je misija ili ured, oporezuju se u toj državi, neovisno o tome što rade za drugu državu.

i Prema odredbama Bečke konvencije o diplomatskim odnosima i Bečke konvencije o konzularnim odnosima porezne povlastice diplomatskih i konzularnih predstavnika općenito se odnose na sve poreze u državi službovanja, osim na poreze na nekretnine u privatnom vlasništvu koje se nalaze u državi službovanja (osim ako se ne drže u posjedu za račun države odaslanja, a za potrebe diplomatskog ili konzularnog predstavnništva), poreze na nasljedstva i darove i poreze na dohodak kojemu je izvor u toj državi, kao i na poreze na ulaganja u komercijalne poduhvate u toj državi.

? **Primjeri obračunavanja predujma poreza na dohodak od nesamostalnog rada i obveznih doprinosa**

Tuzemni poslodavac isplaćuje plaću radnicima nerezidentima koji su u Republici Hrvatskoj u radnom odnosu i borave duže od 183 dana, a radnici su s te osnove obveznici poreza i doprinosa za mirovinsko osiguranje. Poslodavac je dužan obračunati, obustaviti i uplatiti dužne svote poreza na dohodak i obveznih doprinosa na sljedeći način:

R. br.	OPIS	Radnik A	Radnik B
1	Ukupni primitak (bruto plaća)	7.143,00	16.545,58
2	Obvezni doprinosi (r. br. 1 x 20%)	1.428,60	3.309,12
3	Dohodak (r. br. 1 – r. br. 2)	5.714,40	13.236,46
4	Osnovni osobni odbitak	1.800,00	1.800,00
5	Porezna osnovica (r. br. 3 – r. br. 4)	3.914,40	11.436,46
6	Porezna osnovica do 3.600,00 kn za primjenu porezne stope 12%	3.600,00	3.600,00
7	Porez po stopi od 12% (r. br. 6 x 12%)	432,00	432,00
8	Porezna osnovica iznad 3.600,00 do 10.800,00 kn za primjenu porezne stope od 25%	314,40	7.200,00
9	Porez po stopi od 25% (r. br. 8 x 25%)	78,60	1.800,00
10	Porezna osnovica iznad 10.800,00 kn za primjenu porezne stope od 40%	0,00	636,46
11	Porez po stopi od 40% (r. br. 10 x 40%)	0,00	254,59
12	Ukupna obveza poreza (r. br. 7 + r. br. 9 + r. br. 11)	510,60	2.486,59
13	Neto primitak – neto plaća (r. br. 3 – r. br. 12)	5.203,80	10.749,88
14	Obveze poslodavca:		
15	Doprinos za zdravstveno osiguranje (r. br. 1 x 15%)	1.071,45	2.481,84
16	Doprinos za zdravstveno osiguranje zaštite zdravlja na radu (r.br. 1 x 0,5%)	35,72	82,73
17	Doprinos za zapošljavanje (r. br. 1 x 1,7%)	121,43	281,27

Ista obveza obračuna poreza i doprinosa je propisana i za nerezidenta osiguranika koji u tuzemstvu radi za poslodavca sa sjedištem u inozemstvu. Kad je u primjeni ugovor o socijalnom osiguranju između Republike Hrvatske i države čiji je rezident primjenjuju se odredbe iz tog ugovora, pod uvjetom da nerezident ima uređen status u obveznom osiguranju.

2.11 NAKNADE ČLANOVIMA UPRAVE

? Koja država ugovornica ima pravo oporezivati naknade što su isplaćene članu uprave koji je rezident države ugovornice, a trgovačko društvo isplatiatelj naknade je rezident druge države ugovornice?

Država ugovornica u kojoj je trgovačko društvo rezident.

? Koji porez se u Republici Hrvatskoj obračunava na primitke nerezidenata članova uprave po osnovi članstva u tijelima uprave tuzemnih trgovačkih društava?

Pređujem poreza na dohodak od drugog dohotka i to na sljedeći način:

Porezni obveznik	Porezna osnovica	Obveznik obračuna, obustave i uplate poreza	Porezna stopa	Krajnji rok za uplatu pređujma
Nerezident primatelj naknade	ukupni primitak umanjen za uplaćene obvezne doprinose ⁴	isplatiatelj naknade	25%	pri svakoj isplati i istodobno s isplatom naknade

i Primjer obračunavanja i plaćanja pređujma poreza na dohodak:

Rezident Savezne Republike Njemačke ostvaruje naknadu kao član uprave društva koje je rezident Republike Hrvatske. Ta naknada se oporezuje u Republici Hrvatskoj. Trgovačko društvo isplaćuje nerezidentu bruto naknadu 42.000,00 kn. Član uprave društva je u SR Njemačkoj obvezno osiguran. Isplatiatelj prilikom isplate naknade nerezidentu obračunava pređujm poreza na dohodak na sljedeći način:

OPIS	SVOTA (u kunama)
Primitak (dohodak)	42.000,00
Obvezni doprinosi (20%)	–
Dohodak (primitak – obvezni doprinosi)	42.000,00
Porez po stopi od 25%	10.500,00
Isplaćeno nerezidentu	31.500,00
<i>Isplatiateljeva obveza obračuna i plaćanja doprinosa za osnovno zdravstveno osiguranje po stopi od 15% (42.000,00 x 15%)</i>	–
<i>Isplatiateljeva obveza obračuna i plaćanja PDV-a (42.000,00 x 23%)</i>	9.660,00

i Ako je u primjeni ugovor o socijalnom osiguranju primjenjuju se odredbe iz ugovora.

? Oporezuju li se na isti način i druga primanja člana uprave?

Ako se isplata smatra plaćom ta se primanja u Republici Hrvatskoj oporezuju porezom na dohodak od nesamostalnog rada.

⁵ Ne postoji obveza utvrđivanja i plaćanja obveznih doprinosa po osnovi primitaka od drugog dohotka nerezidenata ako u državi čiji su rezidenti imaju uređen status obveznog osiguranja.

? Oporezuju li se na isti način i primanja člana nadzornog odbora?

Da, ako je član nadzornog odbora rezident jedne države ugovornice, a trgovačko društvo isplatitelj je rezident druge države ugovornice, pravo oporezivanja ima država u kojoj je trgovačko društvo rezident.

2.12 AUTORSKE NAKNADE

? Što su autorske naknade prema ugovorima o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja?

To su 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, odnosno obavijesti koje se odnose na industrijska, komercijalna ili znanstvena iskustva (know-how).

i Obavijestima o industrijskom, komercijalnom ili znanstvenom iskustvu (know-how) smatraju se neobjavljeni tehnički podaci potrebni za industrijsku reprodukciju proizvoda ili postupaka, a stječu se iskustvom. Ugovorima o ustupanju know-how jedna ugovorna strana ustupa drugoj uz naknadu, svoje posebno znanje i iskustvo tako da ih druga strana može koristiti za svoj račun i to višestruko. Podaci ostaju tajni i nakon ustupanja, a rizik primjene podataka snosi njihov korisnik.

? U kojoj se državi ugovornici autorske naknade oporezuju?

Kad se u ugovoru koristi izraz „naknade za autorska prava nastale u državi ugovornici, čiji je stvarni korisnik rezident druge države ugovornice, oporezivat će se samo u toj drugoj državi“ autorske naknade može oporezivati samo država rezidentnosti. Međutim, ako ugovor sadrži tekst “takve autorske naknade mogu se također oporezivati u državi ugovornici u kojoj su nastale, i to u skladu s propisima te države...” pravo oporezivanja u određenom postotku ima i država izvora, odnosno država u kojoj su autorske naknade nastale.

i Naknade za autorska prava nastaju u državi ugovornici kad je isplatitelj rezident te države ugovornice. Međutim, ako isplatitelj naknade u državi ugovornici ima stalnu poslovnu jedinicu ili stalno sjedište u svezi s kojima je nastala obveza isplate naknade smatra se da takve naknade nastaju u državi ugovornici u kojoj je stalna poslovna jedinica ili stalno sjedište.

? Kako se autorske naknade oporezuju u državi ugovornici?

Prema zakonima te države. Tako razrezan porez ne smije biti veći od određenog postotka od bruto-iznosa autorskih naknada prema svakom pojedinačnom ugovoru.

I Ova odredba se ne primjenjuje ako stvarni korisnik naknade za autorska prava, rezident države ugovornice, posluje u drugoj državi ugovornici u kojoj su naknade za autorska prava nastale putem stalne poslovne jedinice ili u toj drugoj državi obavlja samostalnu djelatnost putem stalnog sjedišta, a prava ili imovina temeljem kojih su isplaćene naknade stvarno su povezani s tom stalnom poslovnom jedinicom ili stalnim sjedištem. U tom se slučaju autorske naknade oporezuju porezom na dobit li porezom na dohodak od samostalne djelatnosti, kao i svi drugi prihodi iz redovitog poslovanja.

Tablica br. 4: Porezne stope na autorske naknade u ugovorima o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja što ih je Republika Hrvatska sklopila s drugim državama

Država	Porezne stope
Austrija, Belgija, Bugarska, Francuska, Koreja, Malta, Mađarska, Mauricijus, Nizozemska, Njemačka, Švedska, Švicarska, Španjolska	0%
Armenija, Čile (za korištenje ili pravo korištenja bilo kakve industrijske, komercijalne ili znanstvene opreme) Iran, Italija, Izrael, Južnoafrička Republika, San Marino, Slovenija	5%
Albanija, Bjelarus, BiH, Crna Gora, Češka, Čile, Danska, Estonija, Finska, Grčka, Irska, Jordan, Kanada, Kina, Kuvajt, Latvija, Litva, Makedonija, Malezija, Moldova, Norveška, Poljska, Rumunjska, Ruska Federacija, Slovačka, Srbija, Turska, Ujedinjeno Kraljevstvo Velike Britanije i Sjeverne Irske, Ukrajina	10%
Sirija	12%

NAPOMENA: Od 1. siječnja 2012. godine u primjeni bi trebale biti i porezne stope na autorske naknade u ugovorima o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja što ih je Republika Hrvatska sklopila s Republikom Island (10%) i Sultanatom Omana (10%).

? Koji se porez u Republici Hrvatskoj obračunava na primitke od autorskih naknada?

Kad se autorska naknada isplaćuje nerezidentu pravnoj osobi plaća se porez po odbitku prema odredbama Zakona o porezu na dobit. Kad se autorska naknada isplaćuje nerezidentu fizičkoj osobi plaća se predujam poreza na dohodak od drugog dohotka, što je prikazano u sljedećim primjerima:

Tablica br. 5: Obračun predujma poreza na dohodak od drugog dohotka i poreza na dobit po odbitku po osnovi isplata autorskih naknada

Porezni obveznik	Porezna osnovica	Obveznik obračuna, obustave i uplate poreza	Porezne stope	Krajnji rok za uplatu predujma
Nerezident fizička osoba primatelj autorske naknade – u primjeni je ugovor o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja	ukupni primitak	isplatitelj naknade	primjenjuje se porezna stopa iz ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja	pri svakoj isplati i istodobno s isplatom naknade
Nerezident fizička osoba primatelj autorske naknade – nije u primjeni ugovor o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja	ukupni primitak umanjuje se za 30% porezno priznatih izdataka	isplatitelj naknade	25%	pri svakoj isplati i istodobno s isplatom naknade
Nerezident pravna osoba primatelj autorske naknade – u primjeni je ugovor o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja	ukupni primitak	isplatitelj naknade	primjenjuje se porezna stopa iz ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja	pri svakoj isplati i istodobno s isplatom naknade
Nerezident pravna osoba primatelj autorske naknade – nije u primjeni ugovor o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja	ukupni primitak	isplatitelj naknade	15%	pri svakoj isplati i istodobno s isplatom naknade

- I** Porezno priznate izdatke u visini 30% priznaje se prilikom obračuna predujma poreza na dohodak, ali ne i prilikom obračuna poreza u godišnjoj poreznoj prijavi.
- I** Kad je u primjeni ugovor o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja između Republike Hrvatske i države čiji je rezident fizička ili pravna osoba primatelj naknade primjenjuju se porezne stope iz ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja. Stope iz ugovora mogu se primijeniti samo ako domaći isplatitelj pri plaćanju naknade ima od nadležnog inozemnog poreznog tijela ovjerenjen primjerak obrasca zahtjeva za umanjene porezne obveze ili povrat više plaćenog poreza. Ovjerenjen zahtjev podnosi se prije svake isplate. Iznimno, ako se radi o učestalim mjesečnim isplatama, ovjerenjen zahtjev podnosi se pri prvoj isplati, a potom ga je potrebno podnositi svakih šest mjeseci.
- I** Ako nerezident isplatitelju prije isplate naknade ne podnese obrazac zahtjeva za umanjene porezne obveze, izuzimanje od poreza ili povrat više plaćenog poreza naknade ovjeren od poreznog tijela države u kojoj je rezident ne primjenjuju se odgovarajuće odredbe ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja. Nerezident može u roku 3 godine od isteka godine u kojoj je primitak isplaćen dostaviti ovjerenjeni obrazac Zahtjeva Poreznoj upravi, Područnom uredu Zagreb radi povrata više plaćenog poreza u odnosu na porez koji je prema ugovoru o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja trebao biti plaćen.
- I** Na zahtjev nerezidenta države s kojom Republika Hrvatska ne primjenjuje ugovor o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja ispostava Porezne uprave mjesno nadležna prema sjedištu isplatitelja izdaje potvrdu o porezu na dohodak što je plaćen u Republici Hrvatskoj.

? Smatra li se primljena naknada za nabavu softvera autorskom naknadom?

To isključivo ovisi o prirodi prava koje uplatitelj dobiva prema ugovoru o korištenju programa.

Prenesena prava, npr. prepuštanje drugoj ugovornoj strani razvoj ili korištenje softwera, predstavljaju oblik intelektualnog vlasništva, na što se plaća autorska naknada.

Primici od prodaje softwera za osobnu ili poslovnu upotrebu nisu autorske naknade, nego prihod od poslovanja.

i *Softver* je program ili niz programa koji sadrže upute potrebne za rad samog računala (operativni programi) ili za izvršavanje drugih zadataka (namjenski programi).

2.13 UMJETNICI I SPORTAŠI

? Tko u skladu s odredbama ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja ima pravo oporezivanja dohotka od nastupa umjetnika i sportaša u drugim državama ugovornicama?

Država u kojoj umjetnik ili sportaš nastupa.

i Ako primitak od samostalne djelatnosti u svojstvu izvođača ili sportaša ne pripada izvođaču ili sportašu nego nekoj drugoj osobi⁶, kojoj se ti primici isplaćuju u drugoj državi, tada neovisno o tome što se plaća drugoj osobi, pravo oporezivanja pripada državi ugovornici u kojoj izvođač ili sportaš nastupa.

i U ugovorima o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja često je ugrađen članak u kojemu se propisuje izuzimanje od oporezivanja dohotka umjetnika ili sportaša ako nastupaju temeljem kulturne ili sportske razmjene između vlada objiju država ugovornica. U tim se slučajevima država, koja bi inače imala pravo oporezivanja dohotka, odriče toga prava.

? Kako se dohodak od nastupa umjetnika i sportaša oporezuje u državi ugovornici?

Prema zakonima te države.

? Koji se porez u Republici Hrvatskoj obračunava na primitke nerezidenata umjetnika i sportaša u RH?

Predujam poreza na dohodak od drugog dohotka, i to na sljedeći način:

⁶ Upravljačko društvo koje prima prihod za nastupe umjetnika ili sportaša, zatim sportska momčad, kazališna trupa, ili orkestar ustrojen kao pravna osoba.

Tablica br. 6: Obračun predujma poreza na dohodak od drugog dohotka po primitke nerezidenata umjetnika i sportaša u RH

Porezni obveznik	Porezna osnovica	Obveznik obračuna, obustave i uplate poreza	Porezne stope	Krajnji rok za uplatu predujma
Nerezident umjetnik i sportaš koji nastupa u Hrvatskoj	ukupni primitak umanjuje se za 30% porezno priznatih izdataka	isplatelj naknade	25%	pri svakoj isplati i istodobno s isplatom naknade

- i** Porezno priznate izdatke u visini 30% priznaje se prilikom obračuna predujma poreza na dohodak, ali ne i prilikom obračuna poreza u godišnjoj poreznoj prijavi.
- i** Na zahtjev nerezidenta ispostava Porezne uprave mjesno nadležna prema sjedištu isplatelja izdaje potvrdu o porezu na dohodak što je plaćen u Republici Hrvatskoj.

2.14 PROFESORI I ISTRAŽIVAČI

? Zašto je djelatnost profesora i istraživača predmet dogovora dviju država?

Zbog poticanja znanstvene suradnje dviju država ugovornica.

? Koja država ugovornica, u skladu s odredbama ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja, ima pravo oporezivanja dohotka profesora i istraživača na radu u drugoj državi ugovornici?

Država u kojoj je profesor ili istraživač rezident, a pod uvjetom da razdoblje u kojemu se održavaju predavanja ili istraživanje ne smije prelaziti 2 godine od dana dolaska u drugu državu ugovornicu, te da se troškovi profesora ili istraživača financiraju iz sredstava izvan države u kojoj gostuju.

- i** Ova se odredba primjenjuje samo ako se istraživanja obavljaju u javnom interesu, i predstavlja *lex specialis* u odnosu na članke ugovora koji uređuju oporezivanje plaća i samostalne djelatnosti, i to u prvom redu zbog poticanja znanstvene suradnje dviju država.

➡ Članak koji uređuje porezni položaj profesora i istraživača za vrijeme boravka u drugoj državi ugovornici zbog predavanja ili sudjelovanja u istraživanju sastavni je dio ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja između Hrvatske i:

Albanije, Armenije, Belgije, Bosne i Hercegovine, Francuske, Grčke, Italije, Kine, Koreje, Kuvajta, Mađarske, Makedonije, Malezije, Mauricijusa, Norveške, Omana, Poljske, Rumunjske, Rusije, San Marina, Sirije, Slovačke, Slovenije, Turske, Ukrajine, Koreje, Njemačke i Velike Britanije.

2.15 STUDENTI I VJEŽBENICI

? Kako se oporezuje dohodak studenata i vježbenika za vrijeme školovanja i usavršavanja u drugoj državi ugovornici?

U skladu s odredbama ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja primici studenata i vježbenika za uzdržavanje, obrazovanje ili usavršavanja za vrijeme boravka u drugoj državi ugovornici ne oporezuju se u državi u kojoj se školuju ili usavršavaju.

Tri su uvjeta za izuzeće od porezne obveze i to:

1. student i vježbenik bio je rezident države ugovornice neposredno prije odlaska na studiranje ili usavršavanje u drugu zemlju ugovornicu,
2. izvor primitaka za uzdržavanje, obrazovanje ili usavršavanja za vrijeme boravka u drugoj državi ugovornici nije u državi u kojoj se obrazuje ili obučava i
3. svrha boravka u zemlji ugovornici mora biti obrazovanje ili usavršavanje.

2.16 OSTALI DOHODAK

? Jesu li identični pojmovi „ostali dohodak“ iz ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja i „drugi dohodak“ iz hrvatskog Zakona o porezu na dohodak?

Ne, oni to nisu. Prema Zakonu o porezu na dohodak drugi dohodak se utvrđuje po osnovi primitaka što se ne smatraju primicima od nesamostalnog rada, samostalne djelatnosti, imovine i imovinskih prava, kapitala i osiguranja. U ugovorima o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja pod pojmom „ostalog dohotka“ podrazumijeva se dohodak o kojem nije ništa rečeno u drugim člancima ugovora, a sadržaj tog pojma razlikuje se od ugovora do ugovora.

? Koja država ugovornica ima pravo na oporezivanje ostalog dohotka?

Država rezidentosti primatelja ostalog dohotka, bez obzira gdje je dohodak nastao. Ovo se pravilo primjenjuje neovisno o tome je li država rezidentosti iskoristila pravo oporezivanja ili ne, tako da država u kojoj se drugi dohodak isplaćuje ne može nametnuti porez, čak ako i nije oporezivan u državi rezidentosti.

? U kojim situacijama država izvora ipak može oporezivati ostali dohodak poreznog obveznika?

Kad se dohodak od nekretnina može pripisati stalnoj poslovnoj jedinici rezidentu države ugovornice u kojoj su isplaćeni primici po toj osnovi. U tom slučaju pravo oporezivanja poreza na dobit ili poreza na dohodak od samostalne djelatnosti ima država u kojoj je stalna poslovna jedinica.

3. POSTUPAK OSTVARIVANJA PRAVA IZ UGOVORA - IZBJEGAVANJE DVOSTRUKOG OPOREZIVANJA

? Kako rezidenti država ugovornica, fizičke i pravne osobe, ostvaruju prava iz ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja?

Ako su rezidenti države ugovornice ostvarili dohodak ili dobit na koji su platili porez na dohodak ili porez na dobit u drugoj državi ugovornici država rezidentnosti im odobrava kao odbitak od poreza na dohodak ili dobit svotu porezu na dohodak ili dobit što su je rezidenti platili u toj drugoj državi.

Osim toga, ako je u primjeni ugovor o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja s državom u kojoj je sjedište inozemnog primatelja naknade ili kamate porez na dohodak i porez na dobit po odbitku plaća se po nižoj stopi.

i Stope iz ugovora mogu se primijeniti samo ako je prije plaćanja naknade porezni obveznik dostavio domaćem isplatitelju od nadležnog inozemnog poreznog tijela ovjerovljen primjerak obrasca zahtjeva za umanjenje porezne obveze ili povrat više plaćenog poreza. Ovjerovljen zahtjev podnosi se prije svake isplate. Iznimno, ako se radi o učestalim isplatama ovjerovljen obrazac zahtjeva podnosi se pri prvoj isplati, a potom ga je potrebno podnositi svakih dvanaest mjeseci.

i Ako nerezident tuzemnom isplatitelju do trenutka isplate primitka ne dostavi ovjerovljeni obrazac zahtjeva isplatitelj mora prilikom isplate primijeniti odredbe tuzemnih propisa. Rezident države ugovornice može radi povrata više plaćenog poreza u odnosu na porez što je prema ugovoru o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja trebao biti plaćen ovjerovljeni obrazac zahtjeva dostaviti Ministarstvu financija, Poreznoj upravi, Područnom uredu Zagreb u roku tri godine od isteka godine u kojoj je primitak isplaćen.

? Kakve su obveze tuzemnog isplatitelja?

Tuzemni isplatitelji koji isplaćuju primitke nerezidentima koji imaju prebivalište ili uobičajeno boravište u državama s kojima Republika Hrvatska primjenjuje ugovor o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja (rezidenti država ugovornica) obvezni su prilikom isplate obračunati, obustaviti i uplatiti porez na dohodak u skladu s odredbama ugovora ako su im rezidenti država ugovornica do trenutka isplate dohotka dostavili popunjene odgovarajuće obrasce. Oni su također dužni dva primjerka odgovarajućeg obrasca zahtjeva dostaviti nerezidentu – podnosiocu zahtjeva, jedan za Poreznu upravu države u kojoj je rezident, a jedan primjerak za rezidenta. Tuzemni isplatitelj dužan je nadležnoj ispostavi Porezne uprave dostaviti pregled svih isplaćenih naknada s podacima o nazivu inozemnog primatelja, datumu i iznosu isplate i uplaćenom porezu, te primjenjenoj stopi poreza po odbitku istodobno s predajom porezne prijave poreza na dobit.

? Koji su obrasci osnova za umanjenje poreznih obveza inozemnih obveznika poreza na dohodak i poreza na dobit?

Inozemni porezni obveznici kojima tuzemni isplatiatelj isplaćuje dohodak ili dobit iz kojega se porez plaća po odbitku ostvaruju prava iz ugovora na osnovi ovih obrazaca:

Tablica br. 7: Propisani obrasci za umanjenje porezne obveze ili povrat više plaćenog poreza

Naziv obrasca	Krajnji rok za podnošenje obrasca
Zahtjev za umanjenje porezne obveze ili povrat više plaćenog poreza na dividende prema Ugovoru o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja između Republike Hrvatske i ----	tri godine od isteka godine u kojoj je naknada isplaćena
Zahtjev za umanjenje porezne obveze, izuzimanje od poreza ili povrat više plaćenog poreza na kamate prema Ugovoru o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja između Republike Hrvatske i ----	tri godine od isteka godine u kojoj je naknada isplaćena
Zahtjev za umanjenje porezne obveze, izuzimanje od poreza ili povrat više plaćenog poreza na licence prema Ugovoru o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja između Republike Hrvatske i ---	tri godine od isteka godine u kojoj je naknada isplaćena
Zahtjev za umanjenje porezne obveze, izuzimanje od poreza ili povrat više plaćenog poreza na naknade za djelatnost obavljenu u Republici Hrvatskoj, prema Ugovoru o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja između Republike Hrvatske i ---	tri godine od isteka godine u kojoj je naknada isplaćena

i Ako se pri isplati naknada ne plaća porez po odbitku na temelju primjene ugovora primaatelj naknade može umjesto obrasca zahtjeva dostaviti samo potvrdu nadležnog inozemnog poreznog tijela o rezidentnosti.

? Koliko primjeraka ti obrasci sadrže?

Obrasci se sastoje od četiri primjerka i to po jedan primjerak za podnositelja zahtjeva, za isplatiatelja, za inozemno porezno tijelo i za Poreznu upravu Republike Hrvatske. Podnositelj zahtjeva (rezident države ugovornice) dužan je ovjeriti odgovarajući obrazac kod poreznog tijela države čiji je rezident. Jedan primjerak obrasca namijenjen je inozemnom poreznom tijelu, a preostala tri primjerka inozemni porezni obveznik dostavlja isplatiatelju.

4. RJEŠAVANJE SPOROVA PREMA UGOVORIMA O IZBJEGAVANJU DVOSTRUKOG OPOREZIVANJA

? Kad dolazi do sporova?

Kad pravna ili fizička osoba, koja je rezident jedne od država ugovornica, smatra da postupak oporezivanja u jednoj od država ugovornica nije proveden u skladu s ugovornim odredbama, to jest da se dogodilo dvostruko oporezivanje.

? Kako se ti sporovi rješavaju?

Sporne situacije među državama na području dvostrukog oporezivanja rješavaju se u skladu s postupkom zajedničkog dogovaranja, a koji je sastavni dio svih ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja.

? Što može poduzeti osoba koja misli da je oštećena u poreznom postupku?

Ta osoba ima pravo, neovisno o pravnom lijeku predviđenom u unutrašnjem zakonodavstvu država ugovornica, svoj slučaj iznijeti pred nadležno tijelo države ugovornice čiji je rezident.

? U kojem se roku može pokrenuti postupak za rješavanje spornog pitanja?

U skladu s odredbama članka 25. stavka 1. OECD-ovog Modela ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja propisuje se rok od 3 godine u kojem se rezident mora obratiti svom nadležnom tijelu za pokretanje postupka zajedničkog dogovaranja s drugom državom. Taj rok se računa od prve obavijesti o postupku koji je doveo do oporezivanja protivnog odredbama ugovora.

? Kako postupuje nadležno tijelo ako smatra da je prigovor opravdan, ali da ga ne može samostalno riješiti?

To će tijelo tada nastojati riješiti prigovor u dogovoru s nadležnim tijelom druge države ugovornice. Postignuti dogovor provest će se u domaćem zakonodavstvu država ugovornica. Nadležna tijela država ugovornica nastojat će zajedničkim dogovorom riješiti sve teškoće ili nejasnoće što se pojave pri tumačenju ili primjeni ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja.

i Ta se tijela mogu dogovarati i o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja i u slučajevima što u ugovoru nisu predviđeni.

? Koje je nadležno tijelo u Republici Hrvatskoj?

Ministarstvo financija, Porezna uprava.

? Na koji način komuniciraju nadležna tijela država ugovornica?

U svrhu postizanja dogovora ta tijela mogu međusobno komunicirati izravno, ili putem povjerenstva što je sastavljeno od njih samih, ili njihovih predstavnika.

? Postoji li mogućnost rješavanje spornih situacija arbitražnim putem?

To je predviđeno samo u nekim ugovorima, u kojima su se države ugovornice obvezale da će u određenom vremenskom roku sporne situacije riješiti arbitražnim putem.

i Republika Hrvatska je arbitražnu klauzulu uključila u ugovore o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja što ih je sklopila s Kraljevinom Nizozemskom i Republikom Italijom.

5. RAZMJENA OBAVIJESTI U SKLADU S UGOVORIMA O IZBJEGAVANJU DVOSTRUKOG OPOREZIVANJA

? Zašto se razmjenjuju obavijesti između država ugovornica?

Zbog razmjene podataka što su potrebni za provedbu sklopljenih ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja, kao i podataka o novim poreznim propisima što ih uvodi država ugovornica, ili njezino lokalno tijelo.

? Tko je ovlašten za razmjenu obavijesti?

Nadležna tijela država ugovornica.

? Koje je tijelo u Republici Hrvatskoj nadležno za razmjenu obavijesti?

Ministarstvo financija, Porezna uprava.

? Kako se razmjena obavijesti može podijeliti?

Na tri skupine i to:

1. obavijesti na zahtjev nadležnog tijela druge države ugovornice, kad tijela te države traže podatke o pojedinim poreznim obveznicima i o pojedinim poreznim propisima. Ovaj vid obavijesti je u praksi najčešći,
2. spontana razmjena obavijesti, kad država ugovornica samoinicijativno dostavlja podatke drugoj državi ugovornici o određenoj pravnoj ili fizičkoj osobi, a ne očekuje se odgovor od druge države na dostavljenju obavijest,
3. automatska razmjena obavijesti, kao rezultat prethodnih dogovora dviju država ugovornica o kontinuiranom dostavljanju podataka o pojedinim kategorijama poreznih obveznika – npr. o poreznim obveznicima po osnovi isplaćenih kamata ili dividendi.

? Kakvi su preduvjeti za razmjenu obavijesti?

Ta razmjena ne smije predstavljati nametanje protuzakonitih obveza nadležnim tijelima druge države ugovornice. To se osobito odnosi na:

- a) poduzimanje upravnih mjera suprotno propisima ili upravnoj praksi,
- b) zahtjev za dostavljanjem podataka što se ne mogu dobiti u skladu s propisima ili uobičajenim upravnim postupkom;
- c) zahtjev za dostavljanjem podataka čije bi otkrivanje povrijedilo obvezu čuvanja trgovačke, poslovne, industrijske, komercijalne ili profesionalne tajne ili trgovačkih postupaka, ili davanje obavijesti čije bi otkrivanje bilo suprotno javnom poretku.

? Smatraju li se podaci što ih izmjenjuju nadležna tijela država ugovornica službenom tajnom?

Svaka obavijest koju primi država ugovornica mora se smatrati tajnom, kao i podaci dobiveni prema unutarnjim propisima te države. Te se obavijesti mogu priopćiti samo osobama ili tijelima, uključujući sudove i upravna tijela, koja se bave obračunom i naplatom poreza što su predmetom ugovora, odnosno postupcima ovrhe, kaznenog progona ili odlučivanja po pravnim lijekovima što se odnose na te poreze. Spomenute osobe ili tijela moraju te obavijesti koristiti samo u navedene svrhe, s time se mogu otkrivati u javnom sudskom postupku ili sudskoj odluci.

? Uključuje li razmjena obavijesti i razmjenu podataka o bankovnim računima?

Da, i to u principu u novijim ugovorima, iako ni u prijašnjim ugovorima razmjena takvih podataka nije bila onemogućena. U tu je svrhu 2005. godine u OECD-ov Model ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja uključen članak koji proširuje razmjenu obavijesti i na banke i druge financijske institucije.

? Može li država ugovornica odbiti dostavu obavijesti drugoj državi?

Da, i to ako zahtjev druge države prelazi dogovoreni opseg razmjene obavijesti iz ugovora.

6. POPIS DRŽAVA S KOJIMA JE REPUBLIKA HRVATSKA SKLOPILA UGOVORE O IZBJEGAVANJU DVOSTRUKOG OPOREZIVANJA

R. Br.	DRŽAVA	DATUM PRI-MJENE UGOVORA	AUTORSKE NAKNADE	KAMATE	DIVIDENDE I UDJELI U DOBITI	
			Porezna stopa	Porezna stopa	Postotak udjela prima-telja u ukupnom kapitalu društva	Porezna stopa
1	Albanija	01.01.1998.	10%	10%	neovisno o udjelu	
2	Armenija	01.01.2011.	5%	10%	manje od 25% 25% i više	10% 0%
3	Austrija	01.01.2002.	0%	5%	manje od 10% 10% i više	15% 0%
4	Belgija	01.01.2005.	0%	10%	manje od 10% 10% i više	15% 5%
5	Bjelorusija	01.01.2005.	10%	10%	manje od 25% 25% i više	15% 5%
6	Bosna i Hercegovina	01.01.2006.	10%	10%	manje od 25% 25% i više	10% 5%
7	Bugarska	01.01.1999.	0%	5%	neovisno o udjelu	
8	Crna Gora	01.01.2005.	10%	10%	manje od 25% 25% i više	10% 5%
9	Češka Republika	01.01.2000.	10%	0%	neovisno o udjelu	
10	Čile	01.01.2005.	5% ⁷ 10% ⁹	5% ⁸ 15% ⁴	manje od 20% 20% i više	15% 5%
11	Danska	01.1.2010.	10%	5%	manje od 25% 25% i više	10% 5%
12	Estonija	01.01.2005.	10%	10%	manje od 10% 10% i više	15% 5%
13	Finska	08.10.1991.	10%	0%	manje od 25% 25% i više	15% 5%
14	Francuska	01.10.2006.	0%	0%	manje od 10% 10% i više	15% 0%
15	Grčka	01.01.1999.	10%	10%	manje od 25% 25% i više	10% 5%
16	Iran	01.01.2009	5%	5%	manje od 25% 25% i više	10% 5%

⁷ Obračunava se na bruto iznosa naknada za korištenje ili za pravo korištenja bilo kakve industrijske, komercijalne ili znanstvene opreme.

⁸ Obračunava se na bruto iznos kamata po osnovi zajmova što ih odobre banke i osiguravajuća društva.

⁹ Obračunava se na bruto iznos naknada i kamata u svim drugim slučajevima.

R. Br.	DRŽAVA	DATUM PRI- MJENE UGOVORA	AUTORSKE NAKNADE	KAMATE	DIVIDENDE I UDJELI U DOBITI	
			Porezna stopa	Porezna stopa	Postotak udjela prima- telja u ukupnom kapitalu društva	Porezna stopa
17	Irska	01.01.2004.	10%	0%	manje od 10% 10% i više	10% 5%
18	Italija	01.1.2010.	5%	10%	neovisno o udjelu	15%
19	Izrael	01.01.2008.	5%	5% ¹⁰ 10% ¹¹	manje od 10% 10% – 25% 25% i više	15% 10% ¹² 5%
20	Jordan	01.01.2007.	10%	10%	manje od 25% 25% i više	10% 5%
21	Južnoafrička Republika	01.01.1998.	5%	0%	manje od 25% 25% i više	10% 5%
22	Kanada	01.01.2000.	10%	10%	manje od 25% 25% i više	15% 5%
23	Kina	01.01.2002.	10%	10%	neovisno o udjelu	5%
24	Republika Koreja	01.01.2007.	0%	10%	manje od 25% 25% i više	10% 5%
25	Kuvajt	1.1.2004.	10%	0%	neovisno o udjelu	0%
26	Latvija	01.01.2002.	10%	10%	manje od 25% 25% i više	10% 5%
27	Litva	01.01.2002.	10%	10%	manje od 10% 10% i više	15% 5%
28	Mađarska	01.01.1999.	0%	0%	manje od 25% 25% i više	10% 5%
29	Makedonija	01.01.1997.	10%	10%	manje od 25% 25% i više	15% 5%
30	Malezija	01.01.2005.	10%	10%	manje od 10% 10% i više	10% 5%
31	Malta	01.01.2000.	0%	0%	neovisno o udjelu	5%
32	Mauricijus	01.01.2004.	0%	0%	neovisno o udjelu	0%
33	Moldova	01.01.2007.	5%	10%	manje od 25% 25% i više	10% 5%
34	Nizozemska	01.01.2002.	0%	0%	manje od 10% 10% i više	15% 0%
35	Njemačka	01.01.2007.	0%	0%	manje od 10% 10% i više	15% 5%

¹⁰ Obračunava se na bruto iznos kamata u slučaju kad su kamate nastale u državi ugovornici i isplaćene na svaki zajam bilo koje vrste koji je odobrila banka druge države ugovornice.

¹¹ Obračunava se na bruto iznos kamata u svim drugim slučajevima.

¹² Obračunava se na bruto iznos dividendi ako je stvarni korisnik dividendi društvo u čijem je izravnom vlasništvu najmanje 10% kapitala društva koje isplaćuje dividende u slučaju kad je potonje društvo rezident Izraela, a dividende se isplaćuju iz dobiti koja je podložna oporezivanju u Izraelu po stopi nižoj od uobičajene stope izraelskog poreza na dobit društava.

R. Br.	DRŽAVA	DATUM PRI-MJENE UGOVORA	AUTORSKE NAKNADE	KAMATE	DIVIDENDE I UDJELI U DOBITI	
			Porezna stopa	Porezna stopa	Postotak udjela prima-telja u ukupnom kapitalu društva	Porezna stopa
36	Norveška	08.10.1991.	10%	0%	neovisno o udjelu	15%
37	Poljska	01.01.1997.	10%	10%	manje od 25% i više	15% 5%
38	Rumunjska	01.01.1997.	10%	10%	neovisno o udjelu	5%
39	Ruska Federacija	01.01.1998.	10%	10%	manje od 25% i više	10%
40	San Marino	01.01.2006.	5%	10%	manje od 25% i više	10% 5%
41	Sirija	1.1.2010.	12%	10%	manje od 10% i više	10% 5%
42	Slovačka	01.01.1997.	10%	10% ⁰	manje od 25% i više	10% 5%
43	Slovenija	01.01.2006.	5%	5%	neovisno o udjelu	5%
44	Srbija	01.01.2005.	10%	10%	manje od 25% i više	10% 5%
45	Španjolska	01.01.2007.	0%	0%	manje od 25% i više	15% 0%
46	Švedska	08.10.1991.	0%	0%	manje od 25% i više	15% 5%
47	Švicarska	01.01.2000.	0%	5%	manje od 25% i više	15% 5%
48	Turska	01.01.2001.	10%	10%	neovisno o udjelu	10%
49	Ukrajina	01.01.2000.	10%	10%	manje od 25% i više	10% 5%
50	Ujedinjeno Kraljevstvo Velike Britanije i Sjeverne Irske	08.10.1991.	10%	10%	manje od 25% i više	15% 5%

NAPOMENA: Od 1. siječnja 2012. godine u primjeni bi trebale biti i porezne stope na autorske naknade, kamate i dividende u ugovorima o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja što ih je Republika Hrvatska sklopila s Republikom Island i Sultanatom Omana:

R. Br.	DRŽAVA	DATUM PRI-MJENE UGOVORA	AUTORSKE NAKNADE	KAMATE	DIVIDENDE I UDJELI U DOBITI	
			Porezna stopa	Porezna stopa	Postotak udjela prima-telja u ukupnom kapitalu društva	Porezna stopa
51	Republika Island	01.01.2012.	10%	10%	manje od 10% i više	10% 5%
52	Sultanat Omana	01.01.2012.	10%	5%	u svim slučajevima	0%

7. PROPISI

- 📖 Ustav Republike Hrvatske („Narodne novine“ broj 56/90, 135/97, 8/98, 28/01, 41/01, 55/01),
- 📖 Zakon o sklapanju i izvršavanju međunarodnih ugovora („Narodne novine“ broj 28/96),
- 📖 Zakon o porezu na dohodak („Narodne novine“ broj 177/03, 73/08, 80/10, 114/11),
- 📖 Zakon o porezu na dobit („Narodne novine“ broj 177/04, 90/05, 57/06, 146/08, 80/10),
- 📖 Pravilnik o porezu na dohodak („Narodne novine“ broj 95/05, 96/06, 68/07, 146/08, 2/09, 9/09, 146/09, 123/10),
- 📖 Pravilnik o porezu na dobit („Narodne novine“ broj 95/05, 133/07, 156/08, 146/09, 123/10),
- 📖 Ugovori o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja
 - Ugovor o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja porezima na dohodak i na imovinu između Vlade Republike Hrvatske i Vlade Republike Albanije
„Narodne novine“ – Međunarodni ugovori broj 13/95
 - Ugovor između Republike Hrvatske i Republike Armenije o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja i sprječavanju izbjegavanja plaćanja poreza na dohodak
„Narodne novine“ – Međunarodni ugovori broj 13/09
 - Ugovor o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja porezima na dohodak i na imovinu između Republike Hrvatske i Republike Austrije
„Narodne novine“ – Međunarodni ugovori broj 3/01
 - Sporazum o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja i sprečavanju izbjegavanja plaćanja poreza na dohodak i na imovinu između Vlade Republike Hrvatske i Kraljevine Belgije
„Narodne novine“ – Međunarodni ugovori broj 6/03
 - Sporazum o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja i sprečavanju izbjegavanja plaćanja poreza na dohodak i na imovinu između Vlade Republike Hrvatske i Vlade Republike Bjelorus
„Narodne novine“ – Međunarodni ugovori broj 3/04
 - Ugovor o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja porezima na dohodak i na imovinu između Republike Hrvatske i Bosne i Hercegovine
„Narodne novine“ – Međunarodni ugovori broj 2/05
 - Ugovor o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja porezima na dohodak i na imovinu između Republike Hrvatske i Republike Bugarske
„Narodne novine“ – Međunarodni ugovori broj 3/98
 - Ugovor o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja porezima na dohodak i na imovinu između Republike Hrvatske i Češke Republike
„Narodne novine“ – Međunarodni ugovori broj 8/99

- Ugovor o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja porezima na dohodak i na imovinu između Republike Hrvatske i Republike Čile
„Narodne novine“ – Međunarodni ugovori broj 10/04
- Sporazum o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja porezima na dohodak i na imovinu između SFR Jugoslavije i Kraljevine Danske
„Narodne novine“ – Međunarodni ugovori broj 53/91
- Ugovor između Vlade Republike Hrvatske i Vlade Republike Estonije o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja i sprječavanju izbjegavanja plaćanja poreza na dohodak
„Narodne novine“ – Međunarodni ugovori broj 8/03
- Ugovor o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja porezima na dohodak i imovinu između SFR Jugoslavije i Republike Finske
„Narodne novine“ – Međunarodni ugovori broj 53/91
- Ugovor o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja porezima na dohodak i na imovinu između Vlade Republike Hrvatske i Vlade Republike Francuske
„Narodne novine“ – Međunarodni ugovori broj 7/04
- Ugovor između Republike Hrvatske i Helenske Republike o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja porezima na dohodak i imovinu
„Narodne novine“ Međunarodni ugovori broj 18/97
- Ugovor između Vlade Republike Hrvatske i Vlade Islamske Republike Iran o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja porezima na dohodak i na imovinu
„Narodne novine“ Međunarodni ugovori broj 10/04
- Ugovor o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja i sprečavanju izbjegavanja plaćanja poreza na dohodak i na dohodak od otuđenja imovine između Republike Hrvatske i Vlade Irske
„Narodne novine“ – Međunarodni ugovori broj 16/03
- Ugovor o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja i sprječavanju izbjegavanja plaćanja poreza na dohodak između Republike Hrvatske i Islanda
„Narodne novine“ – Međunarodni ugovori broj 3/2011
- Sporazum o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja porezima na dohodak i imovinu između SFR Jugoslavije i Talijanske Republike
„Narodne novine“ – Međunarodni ugovori broj 53/91
- Ugovor između Republike Hrvatske i Države Izrael o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja i sprječavanju izbjegavanja plaćanja poreza na dohodak i imovinu
„Narodne novine“ – Međunarodni ugovori broj 11/06
- Ugovor između Vlade Republike Hrvatske i Vlade Hašemitske Kraljevine Jordan o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja i sprječavanju izbjegavanja plaćanja poreza na dohodak
„Narodne novine“ – Međunarodni ugovori broj 11/05
- Ugovor između Vlade Republike Hrvatske i Savezne Vlade Savezne Republike Jugoslavije o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja porezima na dohodak i na imovinu
„Narodne novine“ – Međunarodni ugovori broj 3/03

- Ugovor o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja i sprečavanju izbjegavanja plaćanja poreza na dohodak između Republike Hrvatske i Južnoafričke Republike
„Narodne novine“ – Međunarodni ugovori broj 17/97
- Ugovor o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja i sprečavanju izbjegavanja plaćanja poreza na dohodak i na imovinu između Republike Hrvatske i Kanade
„Narodne novine“ – Međunarodni ugovori broj 12/99
- Ugovor o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja i sprečavanju plaćanja poreza na dohodak između Vlade Republike Hrvatske i Vlade Narodne Republike Kine
„Narodne novine“ – Međunarodni ugovori broj 3/01
- Ugovor između Republike Hrvatske i Republike Koreje o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja i sprječavanju izbjegavanja plaćanja poreza na dohodak i na imovinu
„Narodne novine“ – Međunarodni ugovori broj 7/06, 1/07- Ispravak
- Ugovor o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja i sprječavanju izbjegavanja plaćanja poreza na dohodak i na imovinu između Republike Hrvatske i države Kuvajt
„Narodne novine“ – Međunarodni ugovori broj 15/02
- Ugovor o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja i sprečavanju izbjegavanja plaćanja poreza na dohodak između vlade Republike Hrvatske i Vlade Republike Latvije
„Narodne novine“ – Međunarodni ugovori broj 3/01
- Ugovor o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja i sprečavanju izbjegavanja plaćanja poreza na dohodak između Vlade Republike Hrvatske i Vlade Republike Litve
„Narodne novine“ – Međunarodni ugovori broj 3/01
- Ugovor o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja porezima na dohodak i imovinu između Republike Hrvatske i Republike Mađarske
„Narodne novine“ – Međunarodni ugovori broj 11/97
- Ugovor o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja poreza na dohodak i imovinu između Vlade Republike Hrvatske i Vlade Republike Makedonije
„Narodne novine“ – Međunarodni ugovor broj 13/95
- Ugovor o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja i sprječavanju izbjegavanja plaćanja poreza na dohodak i na imovinu između Vlade Republike Hrvatske i Vlade Malezije
„Narodne novine“ – Međunarodni ugovori broj 6/03
- Ugovor o izbjegavanju dvostrukog oporezivanju porezima na dohodak između Republike Hrvatske i Malte
„Narodne novine“ – Međunarodni ugovori broj 7/99
- Ugovor o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja porezima na dohodak između Vlade Republike Hrvatske i Vlade Republike Mauricijus
„Narodne novine“ Međunarodni ugovori broj 10/03

- Ugovor između Vlade Republike Moldove i Vlade Republike Hrvatske o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja i sprječavanju izbjegavanja plaćanja poreza na dohodak i na imovinu
„Narodne novine“ – Međunarodni ugovori broj 3/06
- Ugovor o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja i sprječavanju izbjegavanja plaćanja poreza na dohodak i na imovinu između Vlade Republike Hrvatske i Vlade Kraljevine Nizozemske
„Narodne novine“ – Međunarodni ugovori broj 3/01
- Ugovor između Republike Hrvatske i Savezne Republike Njemačke o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja porezima na dohodak i na imovinu
„Narodne novine“ – Međunarodni ugovori broj 9/06
- Sporazum o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja porezima na dohodak i na imovinu između SFR Jugoslavije i Kraljevine Norveške
„Narodne novine“ – Međunarodni ugovori broj 53/91
- Ugovor o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja i sprječavanju izbjegavanja plaćanja poreza na dohodak između Republike Hrvatske i Sultanata Omana
„Narodne novine“ – Međunarodni ugovori broj 9/2010
- Ugovor o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja poreza na dohodak i na imovinu između Republike Hrvatske i Republike Poljske
„Narodne novine“ – Međunarodni ugovori broj 13/95
- Ugovor o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja porezima na dohodak i na imovinu između Vlade Republike Hrvatske i Vlade Rumunjske
„Narodne novine“ – Međunarodni ugovori broj 11/96
- Ugovor o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja porezima na dohodak i na imovinu između Vlade Republike Hrvatske i Vlade Ruske Federacije
„Narodne novine“ – Međunarodni ugovori broj 11/96
- Ugovor o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja porezima na dohodak između Vlade Republike Hrvatske i Republike San Marino
„Narodne novine“ – Međunarodni ugovori broj 10/05
- Ugovor između Republike Hrvatske i Sirijske Arapske Republike o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja porezima na dohodak
„Narodne novine“ – Međunarodni ugovori broj 12/08
- Ugovor o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja porezima na dohodak i na imovinu između Republike Hrvatske i Slovačke Republike
„Narodne novine“ – Međunarodni ugovori broj 11/96
- Ugovor o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja porezima na dohodak i na imovinu između Republike Hrvatske i Republike Slovenije
„Narodne novine“ – Međunarodni ugovori broj 8/05
- Ugovor između Republike Hrvatske i Kraljevine Španjolske o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja i sprječavanju izbjegavanja plaćanja poreza na dohodak i na imovinu
„Narodne novine“ – Međunarodni ugovori broj 3/06

- Sporazum o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja porezima na dohodak i na imovinu između SFR jugoslavije i Kraljevine Švedske
„Narodne novine“ – Međunarodni ugovori broj 53/91
- Ugovor o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja porezima na dohodak i imovinu između Republike Hrvatske i Švicarske Konfederacije
„Narodne novine“ –Međunarodni ugovori broj 8/99
- Ugovor o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja porezom na dohodak između Republike Hrvatske i Republike Turske
„Narodne novine“ –Međunarodni ugovori broj 5/99
- Ugovor o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja i sprečavanja izbjegavanja plaćanja poreza na dohodak i na imovinu između Vlade Republike Hrvatske i Vlade Ukrajine
„Narodne novine“ –Međunarodni ugovori broj 11/97
- Sporazum o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja porezima na dohodak i na imovinu između SFR Jugoslavije i Ujedinjenog kraljevstva Velike Britanije i Sjeverne Irske
„Narodne novine“ –Međunarodni ugovori broj 53/91



Uredništvo: Institut za javne financije, Porezni vjesnik • Biblioteka Porezni priručnici i brošure
Zagreb, Smičiklasova 21, p. p. 320 • Tel.: (01) 488 6443 redakcija, 488 6444 centrala, 481 9363
Fax: (01) 481 9365 • E-mail: porvje@ijf.hr • www.ijf.hr

Uređivački odbor: Marko Buljan, mr. sc. Zlatko Fabijančić, Željko Glavaš, dr. sc. Mirjana Jerković, Miljenko Krželj, Josip Lozančić, mr. sc. Ivica Mladineo, dr. sc. Katarina Ott, mr. sc. Zvonko Sedmak, mr. sc. Marijana Vuraić Kudeljan, Stanko Zorica • Računalni slog i tisak: DENONA d.o.o., Zagreb, Getaldićeva 1 • Naklada: 10.000 primjeraka

