

Ugovori o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja

Labaš, Martin

Master's thesis / Diplomski rad

2019

Degree Grantor / Ustanova koja je dodijelila akademski / stručni stupanj: **University of Zagreb, Faculty of Law / Sveučilište u Zagrebu, Pravni fakultet**

Permanent link / Trajna poveznica: <https://um.nsk.hr/um:nbn:hr:199:794248>

Rights / Prava: [In copyright](#)/[Zaštićeno autorskim pravom.](#)

Download date / Datum preuzimanja: **2024-11-14**



Repository / Repozitorij:

[Repository Faculty of Law University of Zagreb](#)



Pravni fakultet u Zagrebu
Katedra za financijsko pravo i financijsku znanost

Martin Labaš

Ugovori o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja

Diplomski rad

Mentor: izv. prof. dr. sc. Tereza Rogić Lugarić

Zagreb, srpanj 2019.

Izjava o izvornosti

Ja, Martin Labaš, potvrđujem da je moj diplomski rad izvorni rezultat mojega rada te da se u njegovoj izradi nisam koristio/-la drugim izvorima do onih navedenih u radu.

Martin Labaš

Sažetak rada

Suvremene vrijednosti i moderna kretanja su doprinijeli i usporednom razvoju međunarodnog poreznog prava. U situacijama gdje je radnik upućen na rad u državu koja nije njegova država rezidentnosti u okvirima međunarodnog poreznog prava je došlo do razvoja ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja. Dvostruko oporezivanje je sukob pravnih pravila različitih poreznih vlasti pri oporezivanju istog poreznog subjekta. Za shvaćanje problematike dvostrukog oporezivanja je nužno objašnjenje osnovnih pojmova poput rezidenta, prebivališta, uobičajenog boravišta kao i pojedinih vrsta dvostrukog oporezivanja. Najbitniji dio osnovnih pojmova je i postojanje različitih metoda koje se primjenjuju pri dvostrukom oporezivanja, a koje se dijele na dvije važnije skupine: metoda izuzimanja i metoda odbitka. Od spomenutih metoda, uvidom u konkretne primjere ugovora, načelno se daje prednost primjeni metodi izuzimanja s progresijom i metodi običnog odbitka. Navedene metode primjenjuju i ugovori o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja, koji u biti predstavljaju sporazum koji je zaključen između dvije države da bi se spriječilo da osoba koja se u potpunosti oporezuje u jednoj od država bude oporezivana na temelju istog dohotka u obje države. Kao primjeri ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja koji su trenutno na snazi su obrađeni ugovori koje je Republika Hrvatska zaključila sa Švedskom, UAE-ma i Njemačkom. Navedeni ugovori su uzeti za primjer jer se radi o jednom od najstarijih ugovora (Švedska), najnovijem ugovoru (UAE) i ugovoru koji je najčešće primjenjivan u praksi (Njemačka). Podaci o najvećoj zastupljenosti ugovora s Njemačkom proizlazi iz podataka o izaslanju radnika. Izaslanje radnika je institut koji je vezan s problemom dvostrukog oporezivanja, iako je prvenstveno obrađen u pogledu socijalnih doprinosa na razini Europske Unije. Iz navedenog sadržaja je zaključeno da su ugovori o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja trenutno najprimjenjivnije sredstvo reguliranja međunarodnih poreznih odnosa kada dolazi u pitanje nesamostalni rad izvan države rezidentnosti. Iako je negativna strana takvog pristupa veliki broj ugovora na snazi, čak i u pitanju manjih država, ona je zanemariva s obzirom na činjenicu da je većina ugovora sklapana prema unaprijed predviđenim modelima. U tom pogledu je bitno izdvojiti OECD-ov model. Ugovori o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja su, za razliku od nacionalnih pravnih propisa, dugotrajno rješenje koje nije podložno čestim promjenama i kao takvi su uspješno sredstvo reguliranja tog aspekta međunarodnog poreznog prava.

Sadržaj

1. UVOD.....	3
2. KLJUČNI POJMOVI, VRSTE, DEFINICIJE I METODE	4
2.1. Rezident i nerezident.....	4
2.2. Vrste dvostrukog oporezivanja	7
2.3. Metode izbjegavanja dvostrukog oporezivanja	9
3. UGOVORI O IZBJEGAVANJU DVOSTRUKOG OPOREZIVANJA	12
3.1. Ugovori o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja u Republici Hrvatskoj.....	12
3.2. Isključivo i distributivno pravilo.....	13
3.3. OECD-ov model ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja.....	13
3.4. Primjeri ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja.....	15
3.4.1. Ugovor o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja Hrvatska - Švedska.....	15
3.4.2. Ugovor o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja Hrvatska - UAE.....	17
3.4.3. Ugovor o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja Hrvatska - Njemačka	19
4. IZASLANJE RADNIKA	21
5. ZAKLJUČAK.....	23

1. UVOD

U modernom svijetu suvremenih tehnologija i vrijednosti brisanje tradicionalnih granica je postala svakodnevna situacija. Osim već duže prisutnih brisanja granica unutar samih država, novi interesi su doprinijeli tim tendencijama i na internacionalnoj razini. Usporedno s navedenim trendovima razvijale su se i slobode kretanja. Na primjer, Europska Unija se obvezala pružiti slobode kretanje ljudi, dobara, usluga i kapitala državama članicama, ali takve situacije nastaju i van njezinih granica. Spomenutim slobodama, a ponajviše slobodom kretanja ljudi je došlo do potrebe pravne regulacije novonastalih situacija. Među opisano spada više kategorija: ljudi koji svaki dan rade u zemlji koja nije zemlja boravišta (tzv. dnevni migranti), radnik koji je upućen na rad u inozemstvo, umirovljenik koji provodi više od 6 mjeseci u inozemstvu i brojne druge situacije. Naglasak ovog rada će biti na radnicima koji su upućeni na rad u inozemstvo od strane svog poslodavca. Velika poduzeća, koja posluju na tržištima više različitih država, mogu fluktuacijom radnika između svojih poslovnih jedinica dobiti na raznolikosti znanja i vještina te tako osnažiti poduzeće na internacionalnoj razini. Sve veća prisutnost rada ljudi u inozemstvu je dovela i do potrebe razvitka instituta dvostrukog oporezivanja. „Dvostruko oporezivanje je konkurencija pravih pravila, do koje dolazi ako porezne vlasti iz područja različitih izvornih poreznih suvereniteta oporezuju isti porezni subjekt.“¹ Kao što definicija određuje, u tim situacijama dolazi do konkurencije između dvije pravne vlasti u odnosu na isti porezni objekt. Ta konkurencija ne mora nužno biti pozitivna. Na pitanje koja pravna vlast ima prednost pri oporezivanju u međunarodnim odnosima najčešće odgovor daju ugovori o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja. Oni određuju plaća li osoba porez prema zemlji boravišta, zemlji rada ili možda u obje zemlje i u kojem omjeru. Nakon uvodnih riječi, u drugom poglavlju će se pristupiti temeljnoj analizi osnovnih pojmova koji su bitni za razumijevanje cjelokupnog problema, počevši od rezidenta i nerezidenta, raspodjele pojedinih vrsta dvostrukog oporezivanja te završavajući s detaljnim prikazom metoda izbjegavanja dvostrukog oporezivanja. U trećem poglavlju naglasak će biti na činjenici nastajanja ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja, općenito, ali i u okviru organizacija koje olakšavaju sistematizaciju tog područja, poput Europske unije i Organizacije za ekonomsku suradnju i razvoj², i njihovom značaju. Tri potpoglavlja u tom dijelu će prikazati kako su uređena tri istaknuta ugovora koja su na snazi u Republici Hrvatskoj, točnije ugovori sa Švedskom, UAE i Njemačkom. Četvrto poglavlje se odnosi na institut izaslanja radnika, područja obrađeno u pogledu socijalnih davanja, ali koje ima svoj udio u ugovorima o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja i kao takvo služi kao opsežan izvor statističkih podataka. Struktura rada je podređena konačnom cilju rada, a to je detaljan prikaz instituta dvostrukog oporezivanja u modernim međunarodnim odnosima, uz usporedbu osnovnih metoda i pokušaj pronalaska prednosti i mana u cjelokupnom sustavu ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja radnika.

¹ A. Spitaler, Die Doppelbesteuerungsproblem bei den direkten Steuern, 2. Auflage, Abdruck der 1. Auflage von 1936., Verlag Dr. Otto Schmidt KG, Köln, 1967. str. 133.

² OECD ([eng.](#) *Organisation for Economic Cooperation and Development*).

2. KLJUČNI POJMOVI, VRSTE, DEFINICIJE I METODE

2.1. Rezident i nerezident

Kao što je napomenuto u uvodu sve veći broj ljudi ima mogućnost imati primitke u matičnoj zemlji i zemlji koja to nije. Stoga je i sve veći broj potencijalnih situacija koje mogu biti predmet pravne regulative, što je dovelo do razvoja tog područja prava, a s njime i do razvoja pojma dvostrukog oporezivanja. Za potrebe razumijevanja materije dvostrukog oporezivanja nužno je objasniti pojmove koje čine osnovu same problematike tih poreznih situacija. Prvi korak u tom smjeru je pojašnjenje pojmova rezidenta i nerezidenta te kako oni utječu na nužnost regulacije oporezivanja na međunarodnoj razini. S obzirom na važnost tih pojmova njihove definicije se mogu pronaći u nacionalnim pravima, ali i u međunarodnim pravnim izvorima, točnije u ugovorima o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja.

Govoreći o tim pojmovima na hrvatskoj nacionalnoj razini bitno je naglasiti da postoji svojevrsna povezanost dva pravna propisa u Republici Hrvatskoj koji reguliraju navedenu materiju, a to su: Zakon o porezu na dohodak i Zakon o porezu na dobit. Prema Zakonu o porezu na dohodak oni su: "Rezident je fizička osoba koja u Republici Hrvatskoj ima prebivalište ili uobičajeno boravište. Rezident je i fizička osoba koja u Republici Hrvatskoj nema prebivalište ni uobičajeno boravište, a zaposlen je u državnoj službi Republike Hrvatske i po toj osnovi prima plaću. Nerezident je fizička osoba koja u Republici Hrvatskoj nema ni prebivalište ni uobičajeno boravište, a u Republici Hrvatskoj ostvaruje dohodak koji se oporezuje prema odredbama ovoga Zakona."³ Naime, istaknuto je da nerezident nema ispunjen ni jedan od 3 uvjeta koji se traže za rezidenta (prebivalište, uobičajeno boravište ili posao u državnoj službi), a ostvaruje dohodak prema pravnim propisima Republike Hrvatske. Definicija je jasna, a kriteriji koji iz nje proizlaze su prvenstveno vezani na povezanost osobe uz određeno mjesto ili državu.

Zakon o porezu na dobit ih razlikuje na slijedeći način: „Rezidenti su u smislu članka 2. stavka 1. ovoga Zakona pravne i fizičke osobe čije je sjedište upisano u sudski ili drugi registar ili upisnik u Republici Hrvatskoj ili kojima se mjesto stvarne uprave i nadzor poslovanja nalazi 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. Nerezident je osoba koja ne ispunjava jedan od uvjeta iz stavka 1. ovoga članka.“⁴ Ovaj Zakon svoje definicije više orijentira na poslovne subjekte koristeći uvjete poput mjesta stvarne uprave ili mjesta upisa djelatnosti, dok se za nerezidenta primjenjuje pristup negativne enumeracije.

I dok i Zakon o porezu na dohodak i Zakon o porezu na dobit propisuju svoju definiciju rezidenta i nerezidenta, prilagođenu s obzirom na cilj i svrhu tih ugovora, Opći porezni zakon

³ Zakon o porezu na dohodak (Narodne novine, br. 115/16, 106/18, čl. 3 i 4).

⁴ Zakon o porezu na dobit (Narodne novine br.177/04, 90/05, 57/06, 146/08, 80/10, 22/12, 148/13, 143/14, 50/16, 115/16, 106/18, čl. 3).

Republike Hrvatske je lex generali propis u odnosu na navedene zakone i kao takav najbitniji u području definiranja spomenute materije.

„1. Mjesna određenost poreznog obveznika utvrđuje se:

1. za fizičke osobe prema prebivalištu ili uobičajenom boravištu;
2. za pravne osobe prema sjedištu upisanom u sudski registar ili drugi registar, odnosno upisnik.

2. Ako se mjesna određenost ne može utvrditi prema stavku 1. ovoga članka, onda se utvrđuje prema mjestu gdje je nastao povod za vođenje poreznog postupka.“⁵ On razlikuje kriterije za određivanje rezidentnosti između pravnih i fizičkih osoba. Osim toga, alternativno određuje da se mjesna određenost može utvrditi i prema mjestu povoda za nastajanje porezne obveze ukoliko prethodni kriteriji nisu mogli utvrditi isto. Ta odredba je svojevrsni unikat jer se ni jedan drugi pravni propis koji će biti spomenut u kontekstu dvostrukog oporezivanja ne referira na mjesto povoda nastanka porezne obveze.

Definicija mjesne određenosti poreznog obveznika na sebe nužno veže i slijedeće pojmove koji su bitni za cjelokupnu materiju dvostrukog oporezivanja, a to su prebivalište i uobičajeno boravište. Iako Republika Hrvatska ima poseban Zakon o prebivalištu, za potrebe poreznog uređenja je važnije kako to Opći porezni zakon definira. „U smislu ovoga Zakona smatra se da porezni obveznik ima prebivalište ondje gdje ima stan u vlasništvu ili posjedu neprekidno najmanje 183 dana u jednoj ili u dvije kalendarske godine. Boravak u stanu nije obavezan.“⁶ Ova osnovna definicija prebivališta ne odskaje puno od onih koji nude drugi pravni propisi u Hrvatskoj i na međunarodnoj razini. Kao osnovni kriterij propisuje se broj dana koji mora biti zadovoljan u pogledu vlasništva ili posjedovanja stana. Broj dana je određen tako da iznos 50% + 1 dana u godini. I dok se stavak 2. odnosi na regulaciju prvenstveno tuzemnog određivanja prebivališta, za potrebe rada su bitniji oni stavci koji slijede nakon njega: „Ako porezni obveznik ima prebivalište u tuzemstvu i u inozemstvu, smatra se da ima prebivalište u državi u kojoj je prebivalište obitelji, a za poreznog obveznika samca ili ako se prebivalište obitelji ne može utvrditi, smatra se da ima prebivalište u državi iz koje pretežno odlazi na rad ili obavljanje djelatnosti ili u kojoj se pretežno zadržava.“⁷ U situaciji gdje porezni obveznik ima prebivalište u tuzemstvu i u inozemstvu prvi kriterij za određivanje istog je prebivalište obitelji, a nakon toga mjesto iz kojeg odlazi na rad ili gdje se pretežno zadržava. Iz toga se vidi da je Opći porezni zakon, u pogledu definiranja prebivališta, vođen životnim primjerima jer su vezanost za obitelj i posao situacije koje su životno važne i kao takve bi trebale biti uzete u obzir pri određivanju prebivališta. Zadnja odredba vezana uz prebivalište propisuje tuzemno prebivalište poreznog obveznika ako isti nije određen kao rezident druge države prema njezinim propisima.

⁵ Opći porezni zakon, (Narodne novine br. 115/16, 106/18, čl. 42. st. 1. i st. 2.)

⁶ Ibid., čl. 43. st. 1.

⁷ Ibid., čl. 43. st. 3.

Osim prebivališta, za pitanje rezidentnosti može biti relevantno i uobičajeno boravište. „Uobičajeno boravište u smislu ovoga Zakona ima porezni obveznik 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 u smislu ovoga Zakona smatra se 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.“⁸ Za uobičajeno boravište je bitno da osoba u određenom mjestu ima stalan ili vremenski povezan boravak u jednakom broju dana koji je postavljen kao uvjet i za prebivalište. Vlasništvo ili posjedovanje stana ne moraju biti ključni za određivanje rezidentnosti, već i druge okolnosti, poput dugoročnog boravka, mogu igrati odlučujuću ulogu.

Osim hrvatski pravnih propisa relevantnih za razlikovanje rezidenta i nerezidenta, treba napomenuti da i OECD, kao međunarodna organizacija s ciljem ekonomskog razvoja država članica, u svojem modelu ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja definira tko je rezident: „U smislu ovog sporazuma, izraz "rezident države ugovornice" označuje osobu koja u državi ugovornici, prema zakonima te države, podliježe oporezivanju na temelju svojeg prebivališta, boravišta, sjedišta uprave ili drugog sličnog obilježja, koji uključuje tu državu ili bilo koju političku ili jedinicu lokalne samouprave.“⁹

Ova definicija kao kriterij razlikovanja propisuje mjesto prema kojem je rezident dužan plaćati porez, poštujući boravište, prebivalište ili nešto treće kao osnovu za to. Ono po čemu se OECD-ov pristup definiranju rezidenta ističe je činjenica da OECD-ov model u stavku 2. istog članka nudi detaljnija rješenja ukoliko dođe do situacije da je osoba rezident obje države suugovornice: „Ako je, zbog odredaba stavka 1., fizička osoba rezident objiju država ugovornica, tada se njezin pravni položaj određuje kako slijedi:

a) smatra se rezidentom samo one države ugovornice u kojoj ima prebivalište koje joj je na raspolaganju; ako ima prebivalište koje joj je na raspolaganju u objema državama, smatra se rezidentom samo one države ugovornice s kojom ima bliže osobne i gospodarske veze (središte životnih interesa);

b) ako se ne može odrediti država ugovornica u kojoj ima središte životnih interesa ili ako ni u jednoj državi nema prebivalište koje joj je na raspolaganju, smatra se rezidentom samo one države u kojoj ima uobičajeno boravište;

c) ako ima uobičajeno boravište u objema državama ugovornicama ili ga nema ni u jednoj od njih, smatra se rezidentom samo one države čiji je državljanin;

⁸ Ibid., čl. 43. st. 5.

⁹ OECD (2017); Model Double Taxation on Income and Capital; Report of the Committee on Fiscal Affairs, Paris; čl. 4. st. 1.

d) ako je državljanin obiju država ili niti jedne od njih, nadležna tijela država ugovornica rješavaju pitanje zajedničkim dogovorom. “¹⁰

Princip međusobnog sporazuma OECD provodi kroz cijeli model ugovora gdje su predviđeni instrumenti razmjene obavijesti, pomoć u provođenju poreznog prikupljanja i slično. Uz prethodna 3 argumenta za određivanje rezidentnosti, OECD-ov model u krajnjem slučaju predviđa međusobni dogovor država suugovornica, što je i logično jer su jasne pravne osnove i što manje nesporazuma u interesu obje ili svih država, a kvalitetni dvostrani ili višestrani ugovori moraju sadržati takve instrumente izbjegavanja neželjenih situacija. Ovaj članak, kao metodu rješavanja problema rezidentnosti, sadrže i primjeri ugovori koji će kasnije biti obrađeni.

2.2. Vrste dvostrukog oporezivanja

Objasnivši osnovne pojmove, poput rezidenta i ostalih, dolazi se do instituta u kojem su oni najčešće korišteni u pogledu poreznog prava, točnije do dvostrukog oporezivanja.

Dvostruko oporezivanje prije svega može biti tuzemno ili međunarodno. „Tuzemno dvostruko oporezivanje nastaje ako usporedive poreze unutar savezne države propišu suverene porezne jurisdikcije istog stupnja.“¹¹ Takvo oporezivanje je posljedica pravnog uređenja države koja zahtjeva da se radi o postojanju više saveznih država ili sličnih jedinica, stoga u Republici Hrvatskoj ne postoji takvo dvostruko oporezivanje, već samo međunarodno. „Međunarodno dvostruko oporezivanje nastaje kad su usporedivi porezi propisani u dvije ili više država za istog poreznog obveznika i u vezi s istim oporezivim dohotkom ili kapitalom...“¹² U oba slučaja dolazi do oporezivanja dvije ili više pravne vlasti, ali s obzirom na današnja uređenja država, puno je češća situacija da se primjenjuje međunarodno dvostruko oporezivanje.

Kada se govori o razlikovanju dvostrukog oporezivanja bitno je spomenuti i što je to pravno, a što ekonomsko dvostruko oporezivanje, iako će, s obzirom na temu rada, bitniji biti pojam pravnog dvostrukog oporezivanja. „Dvostruko oporezivanje je pravno ako je ista osoba oporezovana dva puta za isti dohodak u najmanje dvije države (ili dva entiteta iste savezne države). Ekonomsko dvostruko oporezivanje nastaje kad je propisano da poduzeće treba platiti porez na svoju dobit, a i njegovi dioničari dodatno trebaju platiti porez na dividendu isplaćenu iz te oporezovane dobiti.“¹³ Za razliku od pravnog, ekonomsko dvostruko oporezivanje zahvaća dvije različite osobe (pravne ili fizičke) koje plaćaju porez na istu

¹⁰ Ibid., čl. 4. st. 2.

¹¹ Arbutina, Hrvoje; Ott, Katarina; Porezni leksikon s višejezičnim rječnikom; Institut za javne financije, 1999., str. 113.

¹² Ibid, str. 113

¹³ Kesner-Škreb, Marina; Dvostruko oporezivanje; Financijska teorija i praksa, Vol. 29 No.4, 2005, str.443.-444 .

transakciju, ali je ono prije svega prisutno pri oporezivanju poduzeća i dividendi povezanih s njima te je zato strukturno složenije od pravnog.

Osim navedene podjele, postoji i podjela s obzirom na hijerarhijski položaj vlasti. Uzevši u obzir navedeni kriterij, dvostruko oporezivanje se dijeli na vodoravno (ako su porezne vlasti istog ranga, najčešće međunarodno oporezivanje), okomito (ako su porezne vlasti različite razine u odnosu nadređenosti i podređenosti, najčešće tuzemno oporezivanje) te dijagonalno (različite države, različite razine, ali ne postoji odnos nadređenosti i podređenosti, npr. Bavarska i Republika Hrvatska).¹⁴

Također, prije daljnjeg upućivanja u tematiku dvostrukog oporezivanja, potrebno je odrediti kriterij za definiranje dvostrukog oporezivanja. „Taj je kriterij pronađen u onome što smo nazvali pravnom osnovom nastanka porezne obveze. To je ona bitna činjenica uz čije postojanje pravo veže, kao posljedicu, nastanak porezne obveze“.¹⁵ S obzirom na temu ovog rada, to bi bila činjenica ostvarenja oporezivog dohotka ili dobiti radnika u drugoj zemlji.¹⁶

S obzirom na navedeno, lako se može zaključiti da je temelj dvostrukog oporezivanja sukob dvije ili više pravne vlasti, ali i ostali ključni elementa koji moraju biti prisutni:

1. postojanje konkurencije poreznih propisa dviju ili više država;
2. oporezivanje istog poreznog objekta od strane poreznih vlasti tih država, pri čemu nije nužno da je porezni objekt u svakoj od država koje ga opterećuju svojim porezom definiran na isti način;
3. oporezivanje istog poreznog subjekta od strane dviju (ili više) država, što znači daje ista osoba dužna platiti porez poreznim vlastima različitih država;
4. istovjetnost poreznoga razdoblja, koja je ostvarena ako su porezne vlasti dviju država naplatile porez unutar istoga razdoblja, bez obzira kada i na koji način;
5. primjena dva ista ili istovrsna poreza od strane dviju (ili više) država znači da se radi o porezima koji opterećuju isti porezni objekt. Pritom je bitno da se radi o usporedivosti poreznih objekata, koji se opterećuju porezom, ali bez inzistiranja na potpunoj identičnosti poreza.¹⁷ Ovi elementi bi na hipotetskoj razini podrazumijevali slijedeće: dvije države (pravne vlasti) imaju pravo zahtijevati od radnika (porezni subjekt) da plati porez na dohodak (porezni objekt) jer je radio i u rezidentnoj državi i inozemnoj državi u razdoblju kraćem od 183 dana (isto vremensko razdoblje)

¹⁴ Arbutina, Hrvoje; Međunarodno i unutrašnje dvostruko oporezivanje, Financijska praksa 6/98.; 1998., str. 684.-685.

¹⁵ Arbutina, Hrvoje; Pitanje definicije pojma „dvostruko oporezivanje“, Financijska praksa 3/97., Zagreb, 1997., str. 425.

¹⁶ Ibid., str. 425.

¹⁷ Lončarić-Horvat, Olivera; Arbutina, Hrvoje; Osnove međunarodnog poreznog prava., Narodne novine, Zagreb, 2007., str. 12.

Kada se govori o pravnoj osnovi za oporezivanje, u primjenu dolaze slijedeća načela:

- a) načelo neograničene porezne obveze, gdje se plaća porez na svjetski dohodak te;
- b) načelo izvora dohotka.

Prema načelu izvora dohotka porezni obveznik je dužan ispuniti poreznu obvezu samo na temelju dohotka koji je ostvaren u određenoj državi.¹⁸

2.3. Metode izbjegavanja dvostrukog oporezivanja

Slijedeći korak u pogledu dvostrukog oporezivanja je njihov glavni element, točnije metoda oporezivanja koja se primjenjuje. Postoje dvije vrste metoda kojima se uređuje takvo oporezivanje, od koje svaka ima još dvije podvrste:

- a) Metoda izuzimanja (metoda punog izuzimanja i metoda izuzimanja s progresijom);
- b) Metoda odbitka (metoda punog odbitka i metoda običnog odbitka).

„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.“¹⁹ U praksi je veći broj ugovora koji primjenjuju metodu izuzimanja s progresijom nego metodu punog izuzimanja. Prema njoj će njoj porezni obveznik platiti razliku u poreznim stopama u državi rezidentnosti, i to u situacijama gdje je takva progresivna porezna stopa veća nego u zemlji rada. Tuzemnom dohotku pribraja se inozemni dohodak, ali samo sa svrhom uvećanja tuzemnog dohotka radi njegova oporezivanja višim stopama progresivne porezne tarife. Drugim riječima, inozemni dohodak se oporezuje u zemlji rada, ali se i uzima u obzir pri oporezivanju tuzemnog dohotka ako postoje veće porezne stope u državi rezidentnosti. Takva metoda je pravednija jer njezinom primjenom ne dolazi do neopravdanog, a time i pretjeranog privilegiranja radnika poslanih na rad u inozemstvo. Izuzimanje s progresijom postiže namjeravani učinak samo ako su na dohodak primijenjene progresivne porezne stope. U ugovorima koji su danas na snazi u Republici Hrvatskoj ovu metodu možemo i dalje pronaći u ugovorima o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja koji su sklopljeni i preuzeti iz bivše SFRJ. Ti

¹⁸ Sertić, Andreja; Međunarodno dvostruko oporezivanje i izbjegavanje plaćanja poreza – povijesni pregled; *Porezni vjesnik*, br. 9/2013., str. 106.

¹⁹ Primjena ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja; Porezna uprava, Ministarstvo financija, Republika Hrvatska, str. 6. https://www.porezna-uprava.hr/HR_publicacije/Prirucnici_brosure/DvostukoOporezivanje_2011.pdf, 14. svibnja 2019.

ugovori su sklopljeni sa skandinavskim zemljama, među kojima je i Švedska. Takvi ugovori, zbog primjene metode izuzimanja, su u cjelokupnoj statistici i dalje manje zastupljeni u odnosu na one koji uvrštavaju metodu odbitka kao standardno rješenje.²⁰

Metoda odbitka ili uračunavanja (eng.: credit method) može se također podijeliti na dvije vrste: puni odbitak i običan odbitak. „Puni odbitak znači da se inozemni porez u cijelosti odbija od ukupne porezne obveze fiskalnog rezidenta.“²¹ Metoda običnog odbitka dopušta odbitak plaćenog poreza u inozemstvu na inozemni dohodak ili dobit, ali najviše do iznosa tuzemnog poreza na inozemnih dohodak ili dobit.

Primjenom metode običnog odbitka, porezni obveznik plaća porez na dohodak u zemlji rada, točnije u inozemstvu. Kada dolazi do oporezivanja tuzemnog dohotka, poreznom obvezniku se priznaje iznos plaćen u inozemstvu, ali najviše do stope poreza u tuzemstvu. To podmirenje obveza u inozemstvu se u državi rezidentnosti priznaje u obliku porezne olakšice kao odbitka kada dolazi do plaćanja tuzemnih poreza, a ovisno o svoti plaćenju u inozemstvu. Drugim riječima, porezni obveznik će primjenom ove metode, usporedi li se porezno opterećenje u zemlji rada i u zemlji njegove rezidentnosti, uvijek platiti porez po višoj stopi. Cilj primjene ove metode nije sprječavanje dvostrukog oporezivanja, već pronalazak praktičnog rješenja kojim porezni obveznik neće biti podvrgnut prevelikom, a i neopravdanim poreznim opterećenjima. Praktična prednost primjene metode običnog odbitka u odnosu na metodu punog odbitka je to što bi primjenom metode punog odbitka moglo doći do situacije koja bi mogla značiti i obvezu (za državu rezidentnosti) povrata onog dijela u inozemstvu plaćenog poreza koji po iznosu premašuje porez koji bi na inozemni dohodak trebao biti plaćen u tuzemstvu, te zato metodu punog odbitka u praksi ne primjenjuje ni jedna država. Od svoje samostalnosti Republika Hrvatska u svojim ugovorima o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja najčešće primjenjuje metodu običnog odbitka kao metodu kojom se uređuje porezna situacija hrvatskih građana. Primjer primjene spomenute metode je i ugovor o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja s UAE, koji će kasnije biti obrađen.

Radi jasnijeg shvaćanja ovih metoda bilo bi poželjno navedeno prikazati kroz hipotetske slučajeve, uz napomenu da bi, za potrebe ovog rada, bio korisniji prikaz istih na području međunarodnog dvostrukog oporezivanja. Uzmimo da je država A zemlja rezidentnosti, a država B zemlja rada. Radnik u državi A zaradi 60 000 kn, a u državi B 40 000 kn. Država B kao poreznu stopu uzima 30%, dok država A za iznose ispod 50 000 kn primjenjuje poreznu stopu od 20%, a iznad 50 000 kn 25%. Koja je razlika u oporezivanju ovisno o primjeni metode?

Prvenstveno treba naglasiti da se ovim metodama dohodak u zemlji rada B uvijek oporezuje poreznom stopu od 30%, što znači da radnik, neovisno o metodi, plaća u zemlji rada 12 000 kn jer $40\,000 \times 12\% = 12\,000$. Razlika između metoda se primjećuje pri priznavanju u zemlji A.

²⁰ Arbutina, Hrvoje; Pojmovnik (2010.); Hrvatska javna uprava; br. 2/10., str. 616.

²¹ Arbutina, Hrvoje; Gabrovec, Anica; Guzić Šime, Kašnjar Bruna, Paić Ćirić Mirjana; Primjena međunarodnih ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja; TEB – Poslovno savjetovanje, 2003.; Sv. Ivan Zelina, str. 33.

Tablica 1. : Primjeri primjene različitih metoda oporezivanja

Izvor: Cipek, Ksenija; Uljanić, Iva; Metode za izbjegavanje dvostrukog oporezivanja u sustavu poreza na dohodak

Iznos dohotka	Metoda potpunog izuzimanja	Metoda izuzimanja s progresijom	Metoda punog odbitka	Metoda običnog odbitka
Država A				
60 000 kn	12 000 kn	25 000 kn	13 000 kn	15 000 kn
40 000 kn	x			
Država B				
40 000 kn	12 000 kn	12 000 kn	12 000 kn	12 000 kn
Ukupno				
100 000 kn	24 000 kn	37 000 kn	25 000 kn	27 000 kn

U prvom stupcu se primjenjuje metoda potpunog izuzimanja prvi priznavanju u zemlji A. To znači da se primjenjuje porezna stopa države A na dohodak u toj zemlji, dok se dohodak iz zemlje B pri ovoj metodi ne uzima u obzir. To bi značilo da se primjenjuje stopa od 20%. $20\% \times 60\,000 = 12\,000$ kn. Možemo zaključiti da je porezni obveznik u državi A platio porez od 12 000 kn, u državi B također 12 000 te njegova ukupna porezna obveza primjenom metode iznosi 24 000 kn.

Drugi stupac se odnosi na primjenu metode izuzimanja s progresijom. Ova metoda zbraja dohodak u zemlji A i u zemlji B, a s obzirom da ako zbroj dohotka iznad 50 000 kn u zemlji A podrazumijeva povećanje porezne stope na 25%, možemo zaključiti da porezni obveznik u državi A plaća 25 000 kn poreza jer $25\% \times 100\,000 = 25\,000$. Uzmemo li u obzir i obvezu u državi B, njegov ukupni porezni iznos je 37 000 kn.

Treći stupac primjenjuje metodu potpunog odbitka. Država A u tom slučaju obračunava porez od 25% na ukupni dohodak (i u državi A i u državi B), ali od dobivenog iznosa oduzima ono što je već plaćeno u državi B. S obzirom da je $25\% \times 100\,000 = 25\,000$, a $25\,000 - 12\,000 = 13\,000$, obveznik u državi A plaća samo 13 000 kn razlike poreza te njegova ukupna porezna obveza, u obje države, iznosi 25 000 kn.

Zadnji stupac primjenjuje metodu običnog odbitka. On odbija iznos koji je već plaćen u državi B, ali samo do iznosa kojeg bi platio za dohodak iz zemlje B u zemlji A. Ako uzmemo da je $25\% \times 40\,000 = 10\,000$, a ukupna porezna obveza u državi A $25\% \times 100\,000 = 25\,000$, dolazimo do

veće ukupne porezne obveze u zemlji A jer se obvezniku priznaje samo 10 000, a ne plaćenih 12 000. To bi u konačnici iznosilo 27 000 kn.²²

3. UGOVORI O IZBJEGAVANJU DVOSTRUKOG OPOREZIVANJA

Uz prikazanu sliku pravnih termina i metoda koji su nužni za razumijevanje instituta dvostrukog oporezivanja, dolazi se do kompleksne situacije koje ono uzrokuje. Iako je fluktuacija radnika između različitih država prvenstveno pozitivan suvremeni trend, zanemarivanje negativne strane istog bi imalo neželjene posljedice na svjetsko internacionalno gospodarstvo. Kada bi se porezne obveznike podvrgavalo dužnostima plaćanja poreza na dvije razine (npr. prema mjestu rada i mjestu boravišta), tendencija slanja radnika na rad u inozemstvo ne bi bila održiv zbog prevelikih financijskih opterećenja. Također, i situacije poput porezne evazije ili sličnih poreznih malverzacija mogu biti prisutne uslijed nekvalitetne pravne regulative. Da bi se izbjegle takvo nepotrebno opterećenje poreznih obveznika, države su morale pronaći rješenje koje bi ponudilo izlaz iz te situacije. Najčešće rješenje je bilo u obliku ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja. „Ugovor o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja je sporazum koji je zaključen između dvije države da bi se spriječilo da osoba koja se u potpunosti oporezuje u jednoj od država (ili obje) bude oporezivana na temelju istog dohotka (ili kapitala) u obje države“.²³ Iako se pravnici nisu složili oko službene definicije ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja može se reći da navedena objedinjuje sve bitne elemente tog instituta na jednom mjestu.

3.1. Ugovori o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja u Republici Hrvatskoj

Pravna osnova za sklapanje ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja u Republici Hrvatskoj su Zakon o sklapanju i izvršavanju međunarodnih ugovora i Bečka konvencija o pravu međunarodnih ugovora. Međunarodni ugovori su, prema Ustavu Republike Hrvatske, po pravnoj snazi iznad domaćih propisa, te iako ne isključuju primjenu hrvatskog prava, mogu ga ograničiti.²⁴ Inicijativu za sklapanje takvog financijskog ugovora daje Ministarstvo financija, dok odluku o pokretanju postupka sklapanja ugovora donosi Vlada RH kao najviša izvršna vlast. Republika Hrvatska trenutno ima 63 takvih ugovora koji su na snazi.

Prvenstveno se te ugovore može podijeliti u dvije s obzirom na predmet ugovora:

a) one kojima je predmet ugovora dohodak i;

²² Cipek, Ksenija; Uljanić, Iva; Metode za izbjegavanje dvostrukog oporezivanja u sustavu poreza na dohodak; *Porezni vjesnik*, br. 11/2012., 2012., Zagreb, str. 45.-46.

²³ Rasmussen, Mogens; *International double taxation* (2011.), Kluwer Law International, str. 1

²⁴ Ustav Republike Hrvatske, (*Narodne Novine* br. 56/90, 135/97, 08/98, 113/00, 124/00, 28/01, 41/01, 55/01, 76/10, 85/10, 05/14, čl. 141).

b) one koji se odnose i na dohodak i na imovinu.

Broj ugovora koji se odnose na prvu grupu je manji (26), ali oni su i bitniji s obzirom na oporezivanje radnika.

3.2. Isključivo i distributivno pravilo

Prije uvida u konkretne primjere takvih ugovora potrebno je naglasiti i važnost pravilnog tumačenja pojedinih izraza. Tako razlikujemo izraz „oporezuje se u državi“ od izraza „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.“ Prvi pravni termin označuje tzv. potpuno distributivno pravilo, dok izraz „može se oporezivati u državi ugovornici“ spada pod tzv. otvoreno distributivno pravilo. Pravilno tumačenje zakonskog teksta, a u ovoj situaciji i ovih izraza, je ključno za razumijevanje pravne materije koja regulira dvostruko oporezivanje. Uz pravilnu primjenu metoda oporezivanja ugovori o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja su ključ instituta rada u inozemstvu.

3.3. OECD-ov model ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja

S obzirom na sve veći broj ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja, oni se uglavnom sklapaju prema već poznatim modelima ugovora, od kojih su dva najpoznatija OECD-ov i UN-ov model. Na međunarodnom planu veliki utjecaj u pogledu pravne regulative ima Organizacija za ekonomsku suradnju i razvoj (OECD). Organizacija za ekonomsku suradnju i razvoj je međunarodna ekonomska organizacija osnovana 1960. godine s ciljem razvoja ekonomije na internacionalnom planu i razvoja međusobne suradnje zemalja članica u postizanju tog cilja. S obzirom da je i porezni faktor bitan u razvoju ekonomije, vidljiv je i utjecaj OECD-a na području dvostrukog oporezivanja. OECD je napravio Model ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja i taj model služi kao primjer velikom broju ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja. Model OECD-a služi kao sredstvo za uklanjanje nacionalnih prepreka pri internacionalnom prometu i trgovini gdje su ti pothvati izloženi negativnim mogućnostima poput utaje poreza i drugih financijskih malverzacija. OECD-ov model sadrži niz mjera za sprječavanje tih posljedica koje države implementiraju u svoje ugovore o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja. OECD smatra to područje jednim od svojih najbitnijih zadataka i za primjer tome služi činjenica da je od 1992. godine do danas na snagu stupilo čak 14 izmjena i dopuna modela što ukazuje da se pokušava model prilagoditi najsuvremenijim vrijednostima i pravnim zadacima koji iz njih proizlaze. Važno je napomenuti da su najnovija ažuriranja djelo projekta kojeg OECD provodi pod nazivom BEPS. BEPS je akcijski plan koji se orijentira prvenstveno na eroziju poreza i premještanje dobiti i središte je OECD-ovog djelovanja od 2011. godine.

„OECD-ov model ugovora sadrži dvije temeljne premise:

- 1) država rezidentnosti ukloniti će dvostruko oporezivanje metodama uračunavanja ili izuzimanja, a
- 2) država izvora će, kao odgovor, znatno smanjiti opseg vlastite nadležnosti oporezivanja na izvoru, te će, tamo gdje je nadležnost zadržana, sniziti porezne stope.“²⁵

OECD-ov model ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja ima strukturu koja se može podijeliti na par većih skupina, točnije njih 6:

- a) članak 1. i 2. – predmet ugovora (osobe i porezi na koje se ugovore primjenjuje);
- b) članak 3., 4. i 5. - definicije pojmova obuhvaćenih ugovorom (opće definicije, definicije rezidenta i stalne poslovne jedinice);
- c) članak 6. do 21. - porezni tretman pojedinih vrsta dohotka i imovine;
- d) članak 23. - metode izbjegavanja dvostrukog oporezivanja;
- e) članak 24. do 29. - posebne odredbe;
- f) članak 30. i 31. - završne odredbe (stupanje ugovora na snagu i raskid ugovora).²⁶

Ugovori koji su rađeni po ovom modelu prate strukturu modela. Prvim odredbama se uvodi u ugovor te nudi objašnjenje osnovnih pojmova, da bi se kasnije objasnila metoda izbjegavanja dvostrukog oporezivanja koja se primjenjuje u ugovoru o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja. Model nudi državama ugovornicama na izbor hoće li primjenjivati metodu izuzimanja ili metodu odbitka. Posebne odredbe modela sadrže članke koji detaljnije uređuje međusobne odnose država ugovornica. Propisuje se jednaki tretman državljana bez obzira na činjenicu čiji su rezidenti. U smislu različitih poreznih opterećenje koja proizlaze iz različitih pravnih sustava bitno je naglasiti da nejednaki tretman poreznih obveznika nije dopušten, pogotovo ako nema valjanog razloga. Osim načela jednakosti, posebne odredbe propisuju obvezu međusobne suradnje u obliku pomoći pri prikupljanju poreza kao i međusobne komunikacije. S obzirom da države mogu biti ograničeni vlastitim propisima i administrativnim problemima, one se moraju odlučiti na kakav oblik suradnje s drugom državom žele sklopiti ugovor, ograničen ili ne.²⁷ Osim međusobne suradnje, sklapanje ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja donosi i dodatne prednosti, prvenstveno u pogledu izvjesnosti poreznog tretmana, gdje takvi ugovori, za razliku od nacionalnih propisa o oporezivanju, ostaju isti kroz duži niz godina čime pružaju sigurnost poreznim obveznicima u način na koji će njihovi prihodi biti porezno tretirani.²⁸ Također, model propisuje pravila za rješavanja problema koji

²⁵ Sertić, Andreja; Međunarodno dvostruko oporezivanje i izbjegavanje plaćanja poreza – povijesni pregled; *Porezni vjesnik*, br.9/2013, str. 112.

²⁶ OECD (2017); Model Double Taxation on Income and Capital; Report of the Committee on Fiscal Affairs, Paris

²⁷ O'Hara, Ivana; Metelko Zgombić, Andreja; Model Ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja; Zgombić i Partneri, 2007., str. H-429.-430.

²⁸ Rasmussen, Mogens; International double taxation (2011.), Kluwer Law International, str. 11.

moгу proizaći iz međusobne neusuglašenosti pravnih poredaka, prvenstveno u pogledu određivanja rezidentnosti i načina tretiranja pojedinih primanja. Tim odredbama, kao i završnim, se uspješno zaokružuje model ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja.

3.4. Primjeri ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja

U slijedećem dijelu rada pažnja će se posvetiti konkretnim ugovorima o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja, a koji su trenutno na snazi. Za primjer su uzeti slijedeći ugovori koji svojom posebnosti zahtijevaju dodatnu pažnju:

- ugovor sa Švedskom, koji je jedan od najstarijih ugovora na snazi u Hrvatskoj, a uz to jedan od manjine koji propisuje metodu izuzimanja kao način izbjegavanja dvostrukog oporezivanja;
- ugovor s Ujedinjenim Arapskim Emiratima, koji je trenutno najnoviji ugovor na snazi te tom činjenicom, ali i primijenjenom metodom (metoda odbitka), čini dobar kontrast u odnosu na ugovor sa Švedskom;
- ugovor s Njemačkom, prvenstveno iz razloga što taj sporazum zauzima jako bitan položaj s obzirom na povezanost njemačkog i hrvatskog područja, a pogotovo na fluktuaciju radnika između istih.

3.4.1. Ugovor o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja Hrvatska - Švedska

Od najstarijih ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja vrijedi spomenuti ugovore koji su preuzeti iz bivše Savezne Federativne Republike Jugoslavije, a u Republici Hrvatskoj su na snazi od 08.10.1991. godine. Oni su zaključeni s tri skandinavske zemlje: Finskom, Norveškom i Švedskom. Predmet oporezivanja prema tim ugovorima su i dohodak i imovina. Ti ugovori, kao i ostali rađeni po modelu OECD-a, na jednaki način reguliraju oporezivanje prihoda od nesamostalnog rada, a to znači da su ti prihodi, ostvareni izvan države rezidentnosti, podvrgnuti oporezivanju ukoliko su ispunjena tri uvjeta:

1. rad u drugoj državi ugovornici traje kraće od 183 dana;
2. primanje isplaćuje poslodavac iz RH, ili se isplaćuje u njegovo ime;
3. primanje ne tereti stalnu poslovnu jedinicu ili stalno sjedište što je hrvatski poslodavac ima u drugoj državi ugovornici.²⁹

Navedena 3 uvjeta čine osnovu svakog ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja. Stvaranje dovoljno čvrstih temelja za podvrgavanje različitim poreznim opterećenjima je bilo ključno pri razvoju tog instituta. Prvi uvjet se odnosi na vremenski boravak poreznog obveznika

²⁹ OECD (2012); Model Double Taxation on Income and Capital; Report of the Committee on Fiscal Affairs, Paris; čl. 15. st. 2.

u zemlji rada. On mora trajati manje od 183 dana jer bi prekoračenjem tog broja dana porezni obveznik stekao obvezu prijave prebivališta u toj državi te kao takav ne bi bio subjektom poreza na dohodak u matičnoj zemlji. Razlog tome je taj što je upravo prebivalište u matičnoj zemlji osnova za ubiranje poreza u tuzemstvu. Slijedeća dva uvjeta treba sagledati kao cjelinu. Naime, drugi uvjet zahtjeva da troškove plaće snosi poslodavac u matičnoj zemlji, dok se trećim uvjetom zabranjuje da isti te troškove snosi poslovna jedinica poslodavca u zemlji rada. Vežanost uz tuzemnog poslodavca u odnosu na plaću, čak kad je radnik na radu i izvan zemlje, je osnova za razlikovanje u odnosu na druge oblike međunarodnih transfera radnika i ona je nužna ako se govori o primjeni ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja. Sva tri uvjeta su jasno definirana, s čvrstim granicama i kriterijima, i zahtijeva se da svi budu kumulativno ispunjeni.

Među navedenim ugovorima je i Sporazum o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja porezima na dohodak i na imovinu između SFR Jugoslavije i Kraljevine Švedske. Posebnost tog, ali i ostalih „hrvatsko-skandinavskih“ ugovora, je činjenica da se u njima primjenjuje i metoda izuzimanja kao način izbjegavanja dvostrukog oporezivanja. S obzirom da je ugovor sklopljen i preuzet iz vremena SFRJ, i članci su pisano sukladno tadašnjim nazivima država, ali u konačnici čine dovoljno dobro sredstvo reguliranja oporezivanja, čak i unatoč činjenici da je pravni sustav države promijenjen iz temelja.

„5. Ako rezident Jugoslavije ostvaruje dohodak ili posjeduje imovinu koji se, prema odredbama ovog sporazuma, mogu oporezivati u Švedskoj, Jugoslavija će, u skladu s odredbama stavka 6., izuzeti takav dohodak ili imovinu od poreza, ali može, pri obračunavanju poreza na preostali dohodak ili imovinu te osobe primijeniti poreznu stopu koja bi se primjenjivala da izuzeti dohodak odnosno imovina nisu bili izuzeti.

6. Ako rezident Jugoslavije ostvaruje dohodak koji je u skladu s odredbama članka 10. može biti oporezivan u Švedskoj, Jugoslavija će odobriti kao umanjenje od poreza na dohodak te osobe iznos jednak porezu koji je plaćen u Švedskoj. Takvo umanjenje neće, međutim, biti veće od onog dijela poreza, kako je obračunato prije umanjivanja, a koje odgovara dohotku ostvarenom u Švedskoj.“³⁰

Prema tome, ako hrvatski rezident ostvari dohodak od nesamostalnog rada u Švedskoj, iznos koji je tamo platio se priznaje i izuzima od plaćanja u Hrvatskoj.

³⁰ Sporazum o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja porezima na dohodak i na imovinu između SFR Jugoslavije i Kraljevine Švedske, (Narodne novine br.53/91, čl. 22. st. 5. i 6).

Tablica 2: Progressivne stope poreza na dohodak u Švedskoj

Porezna osnovica (SEK)	Državni porez na dohodak(%)	Gradski/općinski prirez (%)
0 – 455 200	0	32
455 200 – 662 200	20	32
662 200 +	25	32

Izvor: Europska Unija

Švedska, kao i Hrvatska, ima dualni i progresivni princip oporezivanja poreza na dohodak. Dualno oporezivanje se odnosi na činjenicu da porezni obveznici snose i državni porez i gradski (općinski) prirez. Progresivno oporezivanje podrazumijeva da se stopa poreza povećava sa sve većom poreznom osnovicom. Prema podacima iz tablice je vidljivo da postoje 3 porezna razreda, u kojima je progresivna samo državna stopa oporezivanja, dok je stopa gradskog (općinskog) prireza jednaka 32% bez obzira na poreznu osnovicu. Prvi razred, s godišnjom zaradom do 455,200 SEK (oko 313,342 kuna) se ne oporezuje, odnosno na njih se primjenjuje stopa od 0%. Drugi razred, s godišnjom poreznom osnovicom između 455,200 i 662,200 SEK (oko 455,833 kn) se oporezuje državnim porezom na dohodak od 20%. Treći razred, iznad 662,200 SEK se oporezuje s 25%. U konačnici se može zaključiti da je Švedska jedna od država s najvećim stopama oporezivanja.³¹³² Iako je to veliki teret za porezne obveznike, to je ujedno i razlog Švedskog visokog životnog standarda. Ugovor je rađen prema OECD-ovom modelu, sadrži odredbu o jednakom tretmanu rezidenata i nerezidenata te je kao takav dovoljno kvalitetan instrument za izbjegavanje dvostrukog oporezivanja između Hrvatske i Švedske već 28 godina.

3.4.2. Ugovor o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja Hrvatska - UAE

Slijedeći primjer ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja je i najnoviji takav ugovor koji je trenutno na snazi u Republici Hrvatskoj, a to je Ugovor između Vlade Republike Hrvatske i Vlade Ujedinjenih Arapskih Emirata o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja porezima na dohodak. UAE su svojim ubrzanim razvojem u kratkom razdoblju stupili na svjetsko gospodarsko tržište. Primamljivim poslovnim uvjetima i financijskim izdašnim investicijama došlo je i do te širenja poslovne suradnje između hrvatskih i UAE poduzeća, a s time i do odljeva dijela hrvatskih radnika u područje te zemlje. Stoga je i tu nastala potreba da se pravno reguliraju porezni odnosi dviju država. Ugovor o izbjegavanju dvostrukog

³¹ Tax rates – 2019, <https://www.nordisketax.net/main.asp?url=files/sve/eng/i07.asp>, 14.05.2019.

³² Income taxes abroad – Sweden, 03.09.2018., https://europa.eu/youreurope/citizens/work/taxes/income-taxes-abroad/sweden/index_en.htm, 14.05.2019.

oporezivanja s UAE stupio je na snagu 01.01.2019. Spomenuti ugovor je rađen po modelu OECD-ovog ugovora što je vidljivo iz brojnih njegovih odredaba.

Dva važna članka koje sadrži ovaj ugovor su čl. 16 i čl. 24. Članak 16. je važan iz razloga jer se odnosi na nesamostalan rad rezidenta u drugoj državi sugovornici. U 1. stavku on propisuje da se primanja rezidenta mogu oporezivati u državi sugovornici ako je ona mjesto rada, što iz već poznatih pravnih termina zaključuje da dolazi do distributivnog oporezivanja dvije države sugovornice. Stavak 2. propisuje 3 uvjeta koja moraju biti ispunjena da bi došlo do takvog oporezivanja, a oni su već poznati iz OECD-ovog modela: boravak kraće od 183 u 12 mjeseci, isplata od strane poslodavca iz rezidentne države te uvjet da ta isplata ne tereti poslovnu jedinicu ili sjedište poslodavca u mjestu rada. Članak 3. propisuje izuzetke koji nisu podvrgnuti toj regulaciji (rad u avionu, brodu ili drugom obliku prijevoznog sredstva).

Članak 16. je nužno sagledati zajedno s člankom 24. jer on detaljizira način tog oporezivanja te tako nadopunjuje članak 16. Dvostruko oporezivanje u državama ugovornicama izbjegava se kako slijedi:

„1. Kada rezident države ugovornice ostvari dohodak koji se, u skladu s odredbama ovog Ugovora, može oporezivati u drugoj državi ugovornici, prvospomenuta država će dopustiti kao odbitak od poreza na dohodak tog rezidenta, iznos koji je jednak porezu na dohodak plaćenom drugoj državi.

Takav odbitak, međutim, ne smije biti veći od onog dijela poreza na dohodak koji je utvrđen prije odbitka, a koji se može pripisati dohotku koji može biti oporeziv u toj drugoj državi.

2. Kada je, u skladu s bilo kojom odredbom ovog Ugovora, dohodak koji ostvari rezident države ugovornice izuzet od oporezivanja u toj državi, ta država svejedno može, pri obračunu iznosa poreza na preostali dohodak tog rezidenta, uzeti u obzir izuzeti dohodak.“³³

Članak 24. pokazuje kako je u ovom ugovoru primijenjena metoda odbitka. Radnik je obvezan plaćati porez na dohodak u zemlji mjesta rada te mu se spomenuti iznos priznaje u rezidentnoj zemlji. Propisano je i da iznos koji porezni obveznik mora platiti u zemlji rada ne smije biti veći od poreza u rezidentnoj zemlji. Ukoliko bi porezno opterećenje bilo veće u rezidentnoj zemlji, priznaje se plaćeni porez u drugoj zemlji, a oporezuje se preostali dohodak rezidenta. Kada se je riječ o porezu na dohodak u UAE, bitno je istaknuti ta država svojevrsni raritet, i to zbog visine porezne stope, koja iznosi 0%. Naime, ključ gospodarskog razvitka i razlog priljeva velikog broja poduzeća i radnika u tu državu je upravo činjenica da tamo ne postoji porez dohodak jer je UAE u tom pogledu tzv. "tax-free" zemlja. Vladajuća struktura u zemlji je tim potezom doprinijela rapidnom razvoju tog područja te ne postoje naznake da bi se to u skorijem razdoblju moglo promijeniti. To bi u primjeru spomenutog ugovora značilo da hrvatskog rezident na radu u UAE opterećuje samo hrvatski porez na dohodak. On u ovom

³³ Ugovor između Vlade Republike Hrvatske i Vlade Ujedinjenih Arapskih Emirata o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja porezima na dohodak, (Narodne novine br.13/17, čl. 16. st. 1. i 2.).

trenutku može iznositi 24 ili 36 posto za nesamostalni rad uz obvezu plaćanja prireza na obračunati iznos gradu ili općini ovisno o mjestu prebivališta ili boravišta. Razlika između te dvije stope oporezivanja ovisi o mjesečnoj poreznoj osnovici koja u ovom trenutku iznosi 17.500,00 kn što bi značilo da radnik koja zaradi manje od tog iznosa plaća 24% porez, a ako se premaši taj iznos opterećenje se povećava na 36 %.

Osim spomenuta dva članka, koja su najbitnija za shvaćanje principa oporezivanja, ugovor sadrži i članak 25. koji propisuje obvezu jednakog postupanja prema rezidentima druge države ugovornice što podrazumijeva da ni jedna država ne opterećuje nerezidente nepotrebno većim poreznim teretima od onih koji su propisani i kojima su podvrgnuti državljani te zemlje. To ne isključuje mogućnost davanja beneficija ili poreznih olakšica sukladno poslovnoj praksi i pravnim normama bilo koje zemlje ugovornice, ali i istovremeno omogućuje poštivanje načela jednakosti.³⁴ Ovaj članak se odnosi na temu koja je već bila predmet rasprave pravnih teoretičara, ali i suda Europske Unije. Razlikovanje rezidenata i nerezidenata je pravno veoma bitno za primjenu ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja, ali je li takav različiti porezni tretman opravdan i postoji li u problematici dvostrukog oporezivanja mogućnost za diskriminaciju rezidenata ili nerezidenata? Odgovor na to pitanje je pokušala naći i praksa suda Europske Unije gdje se pokušao naći kompromis oko poreznog reguliranja rezidenata. Možda najpoznatiji takav je slučaj je slučaj C-279/93 iz 1995. godine poznatiji pod imenom Schumacker. U njemu je bila riječ o tumačenju čl. 48 Ugovora o EEZ i slobodama kretanja unutar EU. Konkretnije, prvi put je postavljeno pitanje je li dopušten drugačiji porezni tretman rezidenata i nerezidenata između kojih je jedina razlika mjesto rezidentnosti. Sud EU je u ovome slučaju ustvrdio da takav tretman nije opravdan te tako usmjerio pravnu regulativu u smjeru jednakog odnosa poreznih propisa prema rezidentima i nerezidentima.³⁵ Uzevši u obzir sve navedeno, može se zaključiti da je sporazum s UAE najnoviji takav propis što znači da tek mora pokazati je li dovoljno kvalitetan da odgovori na zadatke koji će pred njega biti stavljeni, pogotovo kada je riječ o specifičnosti poreznog sustava UAE-a.

3.4.3. Ugovor o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja Hrvatska - Njemačka

Ovaj ugovor, punog naziva Ugovor između Republike Hrvatske i Savezne Republike Njemačke o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja porezima na dohodak i na imovinu, je bitan prvenstveno zbog svoje praktične primjene. Naime, Njemačka je zemlja u koju tradicionalno odlazi najviše hrvatskih radnika na rad, a u okvirima modernih kretanja se ističe i povezanost poduzeća s hrvatskih i njemačkih područja te fluktuacija radnika između istih. Ugovor je stupio na snagu 01.01.2007. te, kao što i sam naziv kaže, odnosi se na poreze na dohodak i imovinu.

³⁴ Ugovor između Vlade Republike Hrvatske i Vlade Ujedinjenih Arapskih Emirata o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja porezima na dohodak, (*Narodne novine* br.13/17, čl. 24. i 25.).

³⁵ Court of Justice; Finanzamt Köln-Altstadt v. Roland Schumacker; 14.02.1995.; Case law of the Court of Justice; InfoCuria;

<http://curia.europa.eu/juris/showPdf.jsf?jsessionid=07812B1A3E1C4710113A2449E3F83C04?text=&docid=99137&pageIndex=0&doclang=EN&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=3868161>, 13. svibnja 2019.

Ugovor je rađen prema OECD-ovom modelu ugovora. U odnosu na nesamostalni rad ugovor propisuje, osim u posebnim slučajevima poput sportaša i umjetnika, distributivno pravilo raspodjele.

„U slučaju rezidenata Republike Hrvatske, porez će se utvrđivati kako slijedi:

- a) Prihod koji potječe iz Savezne Republike Njemačke – osim dohotka navedenog pod točkom b) – a koji se u skladu s prethodnim člancima može oporezivati u toj državi, u Republici Hrvatskoj bit će oslobođen od poreza.“³⁶

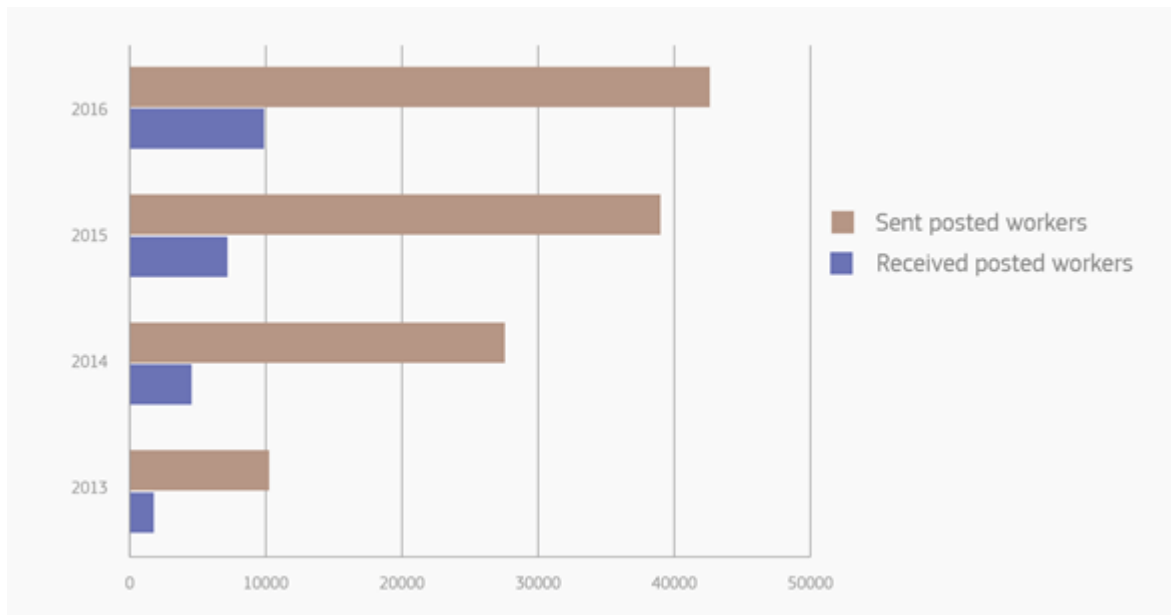
Posebnost ugovora s Njemačkom je i činjenica da je to jedan od ugovora koji propisuje različite metode za različite primitke. Naime, u načelu je primijenjena metoda izuzimanja s progresijom dok se za pojedine primitke primjenjuje metoda uračunavanja. Među te pojedine primitke spadaju dividende, autorske naknade, naknade članova upravnih i nadzornih odbora, prihodi sportaša i ostali koji su navedeni u čl. 23. st. 2. podst. b. Njemačka je posebna i prema činjenici da porezne obveznike dijeli u 6 poreznih razreda prema kriteriju bračnog i obiteljskog statusa, prema kojima najmanje prednosti imaju osobe koje nisu u braku. Vezano uz to, Njemačka ima progresivni porezni sustav. Povećanjem godišnjeg dohotka povećava se i porez na njega. Prema podacima iz 2018. godine dohodci do 9.000 eura godišnje ostaju neoporezivi. Na primitke između 9.001 i 54.949 eura se primjenjuju različite porezne stope koje variraju između 14% i 42%, što je jako veliki porezni raspon. Dohodci 54.950-260.532 eura se oporezuju stopom od 42%, dok najveća stopa od 45% oporezuje porezne obveznike koji imaju godišnji dohodak veći od 260.533 eura. Iz navedenog je vidljivo da Njemački porezni sustav sadrži velike razlike u poreznim stopama gdje se na neke porezne obveznike primjenjuje 0% poreza, a na druge moguće čak i 45%.³⁷ Prije svega je takav sustav pravedan i orijentiran na pomoć onima s manjim ekonomskim mogućnostima, ali i pruža dovoljno poticaja za uključivanje u gospodarske aktivnosti. Njemački porezni sustav je uspješno usklađen s njihovim sustavima socijalne sigurnosti i javnih usluga stoga ni ne čudi što Njemačka životni standard glasi kao jedan od najpoželjnijih u Europi, ali i šire.

³⁶ Ugovor između Republike Hrvatske i Savezne Republike Njemačke o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja porezima na dohodak i na imovinu, (Narodne novine 9/06., Čl. 23., st. 2., podst. b.)

³⁷ Income taxes abroad – Germany; 27.11.2018.; https://europa.eu/youreurope/citizens/work/taxes/income-taxes-abroad/germany/index_en.htm; 19. lipnja 2019.

4. IZASLANJE RADNIKA

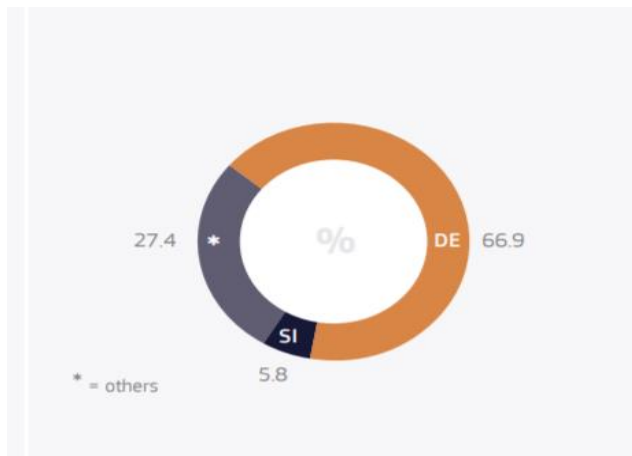
Slika 1: Kretanja izaslanja u Hrvatskoj (2010-2016)



Izvor: Europska komisija Europske Unije

Govoreći o najvećoj zastupljenosti ugovora s Njemačkom u praksi korisno je naglasiti da ti podaci proizlaze iz statističkih istraživanja na području izaslanja. Izaslanje (upućivanje) je situacija u kojoj poslodavac šalje svojeg radnika iz jedne države u drugu kako bi za njega obavljao tamo poslove u određenom razdoblju. Oni mogu također biti izaslani rade daljnjeg usavršavanja i stjecanja znanja. Iako je taj institut obrađen na razini propisa EU s namjerom pravnog reguliranja prvenstveno socijalnih doprinosa, on i dalje obuhvaća radnike koji su u inozemstvu na radu, a njihova porezna situacija je regulirana ugovorima o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja. Također, podaci vezani uz izaslane radnike mogu biti korisni u statističkom prikazu hrvatskih radnika upućenih na rad u države Europe. S obzirom da je Europska Unija uže povezana zajednica zemalja, lakše je i pristupiti statističkim podacima koji se odnose na izaslane radnike. Podaci koji se odnose na hrvatske građane upućene na rad u inozemstvu se odnose na razdoblje od 2013. do 2016. godine odnosno na razdoblje od ulaska Hrvatske u EU do trenutka kada je zadnji put ta statistika obrađivana i objavljena na razini EU. Oni se odnose na hrvatske radnike izaslane na rad u 28 država EU te Švicarsku i Norvešku. Prikazani podaci govore da je u tom trenutku Hrvatska bila 17 zemlja EU po broju izaslanih radnika s ukupnim brojem od 42,602 radnika. Iako su brojke primljenih radnika manje, one su očekivane s obzirom na gospodarsku stabilnost Hrvatske u tom trenutku i njezin status kao jedne od novijih članica.

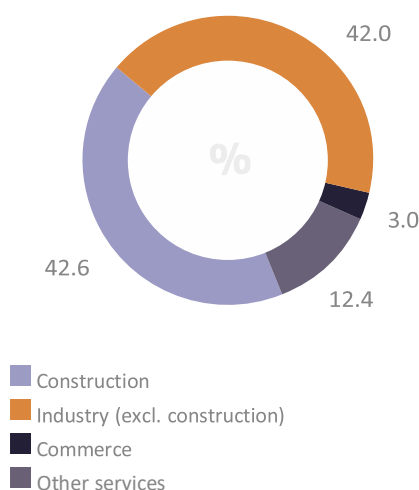
Slika 2: Glavna država izaslanja radnika iz Hrvatske (2016)



Izvor: Europska komisija Europske Unije

Prema statistici vezanoj uz destinaciju radnika poslanih na rad rezultati su također očekivani jer dvije države uvjerljivo zaprimaju najviše hrvatskih radnika: Njemačka 66.9% i Slovenija 5.8%. Njemačko gospodarstvo je uvijek imalo čvrstu vezu s hrvatskim i ciljalo Hrvatsku i hrvatske radnike kao željeno tržište. Dobar životni standard i gospodarska stabilnost zemlje su sigurno doprinijeli toj povezanosti i brojčanoj nadmoćnosti u odnosu na slijedeću zemlju pratitelja, Sloveniju. Također, međusobna povezanost je rezultirala svojevrsnom ovisnošću hrvatskih poduzeća, gdje nerijetko dolazi do situacije da poslovne jedinice iz Hrvatske šalju na obuku ili usavršavanje u njemačke poslovne jedinice. Zasnih 27.4 % otpada na sve ostale zemlje od spomenutog kruga 30 država.

Slika 3. Glavni sektori rada radnika izaslanih iz Hrvatske (2016)



Izvor: Europska komisija Europske Unije

Brojke vezane uz sektore rada prikazuju zanimljiv podatak: skoro je izjednačen broj radnika u industriji (42%) i građevini (42.6%). Nakon toga slijedi uslužni sektor rada sa skromnih 3% radnika. Spomenute brojke su odraz obrazovne strukture radnika te je veliki broj radnika poslan na rad u Njemačku zbog lošijeg stanja tih sektora u Hrvatskoj, kao i zbog mogućnosti stjecanja dodatnog obrazovanja.³⁸

5. ZAKLJUČAK

S obzirom na sve što je izloženo u radu, nužno je naglasiti najbitnije: okolnosti stvaranja instituta dvostrukog oporezivanja, posljedice koje su proizašle iz istih te pokušati pronaći odgovor koji bi zaključio problematiku ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja. Modernim tendencijama i kretanjima je došlo do velikog napretka u pogledu brisanja tradicionalnih granica. Sukladno tome morali su napredovati i pravni instrumenti kako u situacijama gdje radnik ostvaruje primitke izvan zemlje rezidentnosti ne bi bilo negativnih posljedica, bilo za radnika, bilo za državu. Ako je cilj bio objasniti institut dvostrukog oporezivanja, prvi korak u tom smjeru je bilo definiranje rezidenta, kao poreznog obveznika. U mnoštvu pravnih propisa je izdvojen Opći porezni zakon, kao lex generalis na području poreznog prava, ali i model OECD-a, koji nudi više alternativa u pogledu određivanja istog. Slijedeća faza reguliranja su ugovori o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja. Oni su se prije svega pokazali kao uspješan instrument za regulaciju tog područja. Jedina zamjerka tom pristupu regulacije je brojnost takvih međunarodnih sporazuma, gdje čak i Republika Hrvatska, kao relativno mala i nova država, ima veliki broj ugovora na snazi, što može dovesti do određene nesigurnosti i nesnalažljivosti poreznih obveznika. S druge strane, prednost spomenutih ugovora je činjenica da su oni rađeni prema određenim modelima, od kojih vrijedi istaknuti OECD-ov model, čime se na taj način unosi doza sigurnosti i pravne određenosti. OECD-ov model je prije svega prilagodljiva, ali dovoljno određena smjernica za države koje imaju potrebu urediti svoje porezne odnose. Najveća razlika između pojedinih ugovora je prvenstveno u metodi izbjegavanja dvostrukog oporezivanja, gdje postoje dvije vrste: metoda izuzimanja i metoda odbitka. Na primjeru ugovora koji su na snazi u Republici Hrvatskoj smo vidjeli da je puno veći broj ugovora u kojima je primijenjena metoda odbitka, dok metodu izuzimanja primjenjuje manji broj, prvenstveno starijih ugovora, od kojih su tri najstarija preuzeti čak i iz SFRJ. Metoda izuzimanja se dijeli metodu punog izuzimanja i metodu izuzimanja s progresijom. Od navedenih definitivno prednost treba dati izuzimanju s progresijom. Većina zemalja, poput Hrvatske, Švedske i Njemačke, primjenjuje progresivne porezne stope, što je bitno za primjenu te metode, i u skladu njom se izbjegava neopravdano

³⁸ Towards fair labour mobility: Revision of EU posting of workers rules (2016.); European Commission of European Union;
<https://ec.europa.eu/social/keyDocuments.jsp?pager.offset=0&langId=en&mode=advancedSubmit&advSearchKey=PostWork>, 13. svibnja 2019.

privilegiranje radnika koji rade u inozemstvu, što zna biti slučaj s metodom punog izuzimanja. Između dvije metode odbitka je izdvojeno da više prednosti ima metoda običnog odbitka, prvenstveno iz razloga što metoda punog odbitka zna stvoriti obvezu države priznanja na otplatu preplaćenog dijela, što bi bilo poželjno izbjeći. Iz spomenutih primjera je zaključeno da su danas i dalje obje metode prisutne u praksi, što bi značilo da obje uspješno odrađuju zadatak izbjegavanja dvostrukog oporezivanja. Najčešći slučaj je da se metoda redovnog odbitka primjenjuje ako je pravo oporezivanja dano i državi izvora, a izuzimanje s progresijom u odnosu na dohodak što se izuzima od oporezivanja gdje je pravo oporezivanja dano samo državi izvora.³⁹ Ugovori o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja nisu podređeni čestim promjenama, za razliku od nacionalnih pravnih propisa, što ide u korist njihovoj dugoročnosti i prilagodljivosti. Uzevši u obzir sve spomenute prednosti i mane ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja, može se zaključiti da su oni prije svega uspješno sredstvo za regulaciju kompleksnih poreznih situacija između država. Uspjeli su premostiti probleme različitih nacionalnih pravnih sustava, i kao takvi bi trebali uspjeti odgovoriti i na buduće zadatke koje pred njih postave moderne vrijednosti u pogledu daljnjeg brisanja nacionalnih granica u području rada zaposlenika.

³⁹ Cipek, Ksenija; Uljanić, Iva; Metode za izbjegavanje dvostrukog oporezivanja u sustavu poreza na dohodak; Porezni vjesnik, br. 11/2012., 2012., Zagreb, str. 46.

Literatura:

1. Arbutina, Hrvoje; Međunarodno i unutrašnje dvostruko oporezivanje, Financijska praksa 6/98.; 1998.
2. Arbutina, Hrvoje; Pitanje definicije pojma „dvostruko oporezivanje“, Financijska praksa 3/97., Zagreb, 1997., str. 425.
3. Arbutina, Hrvoje; Pojmovnik (2010.); Hrvatska javna uprava; br. 2/10., str. 616.
4. Arbutina, Hrvoje; Gabrovec, Anica; Guzić, Šime, Kašnjar, Bruna, Paić Ćirić, Mirjana; Primjena međunarodnih ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja; TEB – Poslovno savjetovanje, 2003.; Sv. Ivan Zelina
5. Arbutina, Hrvoje; Ott, Katarina; Porezni leksikon s višejezičnim rječnikom; Institut za javne financije, 1999., str. 113.
6. A. Spitaler, Die Doppelbesteuerungsproblem bei den direkten Steuern, 2. Auflage, Abdruck der 1. Auflage von 1936., Verlag Dr. Otto Schmidt KG, Koln, 1967. str. 133.
7. Cipek, Ksenija; Uljanić, Iva; Metode za izbjegavanje dvostrukog oporezivanja u sustavu poreza na dohodak; Porezni vjesnik 11/2012., 2012., Zagreb
8. Kesner-Škreb, Marina; Dvostruko oporezivanje; Financijska teorija i praksa, Vol. 29 No.4, 2005, str.443
9. Lončarić-Horvat, Olivera; Arbutina, Hrvoje; Osnove međunarodnog poreznog prava., Narodne novine, Zagreb, 2007, str. 12.
10. O'Hara, Ivana; Metelko Zgombić, Andreja; Model Ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja; Zgombić i Partneri, 2007., Zagreb
11. Rasmussen, Mogens; International double taxation (2011.), Kluwer Law International, str. 1., 11.
12. Sertić, Andreja; Međunarodno dvostruko oporezivanje i izbjegavanje plaćanja poreza – povijesni pregled; Porezni vjesnik, br. 9/2013., str. 106.

