

Subjekti OECD Modela

Jokić, Ruža

Undergraduate thesis / Završni rad

2022

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:199:673427>

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

Download date / Datum preuzimanja: **2024-06-30**



Repository / Repozitorij:

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



SVEUČILIŠTE U ZAGREBU
PRAVNI FAKULTET
STUDIJSKI CENTAR ZA JAVNU UPRAVU I JAVNE
FINANCIJE

Ruža Jokić

SUBJEKTI OECD MODELA

ZAVRŠNI RAD

Mentorica: dr. sc. Irena Klemenčić

SADRŽAJ

1. UVOD.....	4
2. MEĐUNARODNO DVOSTRUKO OPOREZIVANJE	4
2.2 OECD Model ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja.....	6
2.3 Uloga OECD Modela ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja	7
3.OSOBNI OBUHVAT UGOVORA	7
4. REZIDENT.....	8
4.1. Problem dvostruke rezidentnosti	9
4.2 Rješenje problema dvostruke rezidentnosti	10
4.3. Izdavanje „Potvrde o rezidentnosti“	12
5. STALNA POSLOVNA JEDINICA	14
5.1 Pojedini oblici stalne poslovne jedinice.....	14
5.2 Posebni slučajevi.....	15
6. SUBJEKTI KOJI POJEDINIM ČLANCIMA OSTVARUJU POGODNOSTI.....	17
6.1 Primjena ugovora na partnerstva	17
6.2 Primjena ugovora na zajednička investicijska udruženja	18
6.3 Primjena ugovora na države, njihove pojedince i subjekte u njihovom punom vlasništvu	19
7. NAKNADE ČLANOVA UPRAVE	19
8. UMJETNICI I SPORTAŠI	20
9. STUDENTI I VJEŽBENICI.....	22
10. ČLANOVI DIPLOMATSKIH MISIJA I KONZULARNIH UREDA	22
11. ZABRANA NEJEDNAKOG POSTUPANJA	23
12. ZAKLJUČAK.....	24
13. LITERATURA	26

Izjava o izvornosti

Ja, Ruža Jokić (ime i prezime studenta/ice) pod punom moralnom, materijalnom i kaznenom odgovornošću, izjavljujem da sam isključivi autor/ica završnog rada te da u radu nisu na nedozvoljeni način (bez pravilnog citiranja) korišteni dijelovi tuđih radova te da se prilikom izrade rada nisam koristio/-la drugim izvorima do onih navedenih u radu.

Ruža Jokić, v.r.
(potpis studenta)

1. UVOD

Cilj je ovoga rada prikazati koji su sve subjekti obuhvaćeni OECD-ovim Modelom ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja. Polazeći od članka 1. OECD Modela koji opisuje osobe obuhvaćene Modelom, rad odlazi korak dalje te analizira i ostale članke Modela koji se odnose na specifične kategorije osoba odnosno subjekata. U prvom dijelu rada pobliže se objašnjava što je međunarodno dvostruko oporezivanje i kako do njega dolazi. Isto tako rad prikazuje povijest ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja, a nadalje i OECD Model ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja te njegovu svrhu kao sredstvo rješavanja tog problema. U glavnom dijelu ovoga rada objašnjava se tko su subjekti ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja te kako se ugovor primjenjuje na njih. U ovom dijelu rada naglasak će biti na članku 1. OECD Modela ugovora. Nadalje se u radu definira pojam rezidenta te rad donosi analizu nastanka problema dvostruke rezidentnosti i koje je rješenje za taj problem. Temelj je tog dijela rada članak 4. OECD Modela ugovora. Uz definiciju rezidenta, rad donosi i definiciju stalne poslovne jedinice iz čl. 5. OECD Modela. Nakon toga navode se iznimke kod primjene ugovora s obzirom na osobni obuhvat. Nadalje slijedi osvrt na subjekte koji prema ugovoru ostvaruju posebne pogodnosti. Rad sadrži i osvrt na čl. 24. kojim se zabranjuje nejednako postupanje. Završno poglavlje rada donosi zaključak.

2. MEĐUNARODNO DVOSTRUKO OPOREZIVANJE

Međunarodno dvostruko oporezivanje značajan je problem i niz međunarodnih organizacija bavi se pronalaženjem metoda njegovog izbjegavanja. Bit je problema što je u toj situaciji porezni obveznik opterećen dvostrukom poreznom obvezom. Prema tome, „o međunarodnom dvostrukom oporezivanju se radi, kada je isti porezni objekt oporezovan istim ili istovrsnim porezom za isto vremensko razdoblje od strane poreznih vlasti dviju država, ako je pritom ukupan iznos tako naplaćenog poreza viši od iznosa poreza koji bi porezni obveznik platio samo jednoj poreznoj vlasti“.¹ Glavno

¹ Lončarić Horvat, Olivera; Arbutina, Hrvoje, Osnove međunarodnog poreznog prava, Zagreb, 2007., str.11

pitanje koje se postavlja za rješavanje tog problema jest kojoj se državi treba prepustiti pravo oporezivanja dohotka ili imovine odnosno koja će se država odreći prava na oporezivanje. Ugovori o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja (porezni ugovori), donose rješenja za taj problem. Oni su najčešće temeljeni na Modelima ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja (npr. OECD-ovom ili UN-ovom) koji su rezultat pregovaranja i kompromisa između država. „Ugovori postaju dijelom nacionalnih propisa što ih se mora uskladiti s načelima i pravilima domaćih ustavnih zakona. Ugovori, naime, izravno utječu na nacionalno zakonodavstvo i imaju prednost u primjeni pred nacionalnim zakonodavstvom“² Stoga se nadležnost za oporezivanje dodjeljuje ili državi izvora ili državi rezidentnosti.

2.1 Povijest ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja

Prema Modelu ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja s komentarom³ (nadalje Komentar), ugovori o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja pojavili su se već krajem 19. stoljeća i to između europskih zemalja. Većinom su stranke ugovora bile susjedne države. Prvi takav ugovor sklopljen je na području današnje Njemačke, između Austro-Ugarske i Prusije 1899. godine. Sklapanje ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja značajno se povećalo nakon Prvog svjetskog rata. Godine 1923. podneseno je Ekonomskoj i financijskoj komisiji Društva naroda *Izvješće o dvostrukom oporezivanju*. To je bio temelj prvog nacrt modela ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja, objavljenoga 1928. godine. Ovim modelom ugovora prednost za oporezivanje dodijeljeno je državi rezidentnosti poreznog obveznika. Društvo naroda je 1928. godine osnovalo Porezni odbor s ciljem praćenja problema dvostrukog oporezivanja. Zatim, odbor donosi novi nacrt modela ugovora poznat pod nazivom „Meksički model“. Ovaj model je bio bitan jer je zastupao interese država u razvoju, dajući pravo oporezivanja državi izvora dohotka. Godine 1946. „Meksički model“ je promijenjen „Londonskim modelom“. Njime je prihvaćen

² Vrban Tajana, Ugovori o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja i europsko pravo, Porezni vjesnik, 2012, str. 54.

³ Houška, Marica; Vrban, Tajana, Model ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja s komentarom, Porezni vjesnik – službeno glasilo Porezne uprave Republike Hrvatske, Zagreb, str. 12.

model bilateralnih ugovora za izbjegavanje dvostrukog oporezivanja dohotka, imovine i nasljedstva. Time je pravo oporezivanja dodijeljeno državi rezidentnosti poreznog obveznika. Godine 1945. Ujedinjeni narodi (UN) zamjenjuju Društvo naroda te osnivaju novo Ekonomsko i socijalno vijeće UN-a. Ekonomsko i socijalno vijeće UN-a nadalje radi na reviziji i razvoju Londonskog modela. Ono osniva Komisiju, a nakon neuspjeha u razvijanju modela ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja, taj posao preuzima Organizacija za europsku ekonomsku suradnju koja 1956. godine osniva Porezni odbor.

2.2 OECD Model ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja

Organizacija za europsku ekonomsku suradnju 1960. postaje Organizacija za ekonomsku suradnju i razvoj (OECD). Houška i Vrban⁴ navode ciljeve država koje su članice tijela OECD: „bili su protiv sklapanja multilateralnog ugovora, a poticali su daljnji razvoj i usvajanje bilateralnog modela ugovora.“ Dakle, cilj je svake države članice OECD-a poticanje razvoja i usvajanje bilateralnog modela ugovora. Prvi nacrt OECD Modela ugovora, nastao 1963. godine, vodi se interesima država članica, odnosno dodjeljuje pravo oporezivanja državi rezidentnosti. Godine 1963. godine usvojen je prvi OECD Model ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja za područje oporezivanja dohotka i imovine. Nadalje, 1977. godine, dolazi do pregovora oko sklapanja bilateralnih ugovora, pogotovo između dviju razvijenih država. Dolazi do sukoba između razvijenih država i država u razvoju koje uvoze kapital. Razvijene države koje su najčešće investitori, zastupaju oporezivanje prema načelu rezidentnosti, dok države u razvoju preferiraju oporezivanje prema načelu izvora budući da se prema tom načelu njima dodjeljuje veći dio međudržavne porezne osnovice. To je i razlog postojanja različitih modela ugovora koji usklađuju dva različita načela oporezivanja.

⁴ Houška, Marica; Vrban, Tajana, Model ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja s komentarom, Porezni vjesnik – službeno glasilo Porezne uprave Republike Hrvatske, Zagreb, 2011, str. 13.

2.3 Uloga OECD Modela ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja

Prema Houški i Vrban⁵, dva su osnovna razloga nastanka modela ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja: „1. postojalo je neslaganje između država ugovornica glede unošenja odgovarajućih odredbi političke prirode u bilateralne ugovore o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja; 2. postojala je jezična neopredijeljenost te se stoga nije mogao postići željeni rezultat u pregovorima za sklapanje ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja“. Takav ugovor ima za cilj služiti kao smjernica državama koje stupaju u pregovore oko sklapanja bilateralnih ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja.

3. OSOBNI OBUHVAT UGOVORA

Osobni obuhvat je definiran člankom 1. OECD Modela ugovora. Prema njemu, ugovor će biti primijenjen na osobe koji su rezidenti jedne ili obje država ugovornica. Pojam osobe reguliran je člankom 3., a pojam rezidenta člankom 4. OECD Modela ugovora. S obzirom na to, samo se na one osobe, koje sadrže sve elemente koji definiraju rezidenta, primjenjuje ugovor. Stalna poslovna jedinica nije rezident te s toga nema ovlasti koristiti povlastice ugovora. Postoje i određeni izuzeci od načela primjene ugovora na rezidente država ugovornica. Tu je naglašen članak 24. u kojem je određeno da njegova primjena nije ograničena člankom 1.

3.1 Pojam osoba

Članak 3. OECD Modela donosi opće definicije koje su potrebne radi boljeg shvaćanja samog ugovora. Članak se sastoji od dva stavka. U prvom stavku nalazi se 8 točaka, a prema *st. 1. a)*, pojam osoba uključuje: fizičku osobu, društvo i bilo koju drugu skupinu osoba. Sadržaj pojma društvo regulirano je *st. 1. b)*. *Fizička osoba* jest ljudsko biće.

⁵ Houška, Marica; Vrban, Tajana, Model ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja s komentarom, Porezni vjesnik – službeno glasilo Porezne uprave Republike Hrvatske, Zagreb, 2011, str. 14. i 15.

Unutarnjim poreznim pravom države je određeno, da ako postoji fizička osoba, da je kao takva podložna oporezivanju te, posljedično, ovlaštena na povlastice propisane poreznim ugovorom. Dijete koje je rođeno živo je fizička osoba, a to se primjenjuje i u poreznom pravu. Fizička osoba pravno je sposobna, može biti nositeljem prava i obveza i postati porezni obveznik. *Društvo* je svaka pravna osoba. Ono obuhvaća i sve druge oporezive subjekte koji u svrhu oporezivanja imaju status pravne osobe. Pojam društvo ima vrlo širok obuhvat, no pravo na ugovorne povlastice imaju samo osobe koje su rezidenti država ugovornica. Znači, pojam društvo se ograničava temeljnom koncepcijom obuhvata ugovora. Ovaj pojam se ponajviše odnosi na trgovačko društvo, koji je jedan od uobičajenih oblika organizacije radi obavljanja poslovne djelatnosti. *Bilo koja druga skupina osoba* odnosi se samo na udruženja osoba. Najvažnije je ovdje spomenuti ortaštva. Lončarić Horvat i Arbutina⁶ navode kako su ortaštva u Hrvatskoj transparentna, nisu porezni obveznici te prema tome nisu osobe u smislu poreznog ugovora i na njih ne mogu biti primijenjene ugovorne povlastice. U onim državama u kojima su ortaštva netransparentna ili nemaju pravnu sposobnost, ukoliko je u porezne ugovore dodana formulacija „*bilo koja druga skupina osoba*“, vjerojatno će značiti mogućnost da imaju status osobe i da s obzirom na to mogu koristiti ugovorne povlastice.

Nadalje stavkom 1. c) definirano je „poduzeće“, a točkom d) „poduzeće države ugovornice“ i „poduzeće druge države ugovornice“, pojam „nadležno tijelo“ definirano je točkom f), pojam „državljanin“ točkom g) te pojam „poslovna djelatnost“ točkom h).

4. REZIDENT

Svojstvo rezidenta je sredstvo određivanja osoba koje mogu koristiti porezne povlastice iz Ugovora. Člankom 4. OECD Modela ugovora definiran je pojam rezident za potrebe tog Ugovora. Prema tom članku izraz „rezident države ugovornice“ jest svaka osoba koja podliježe oporezivanju na temelju svoga prebivališta, boravišta,

⁶ Lončarić Horvat, Olivera; Arbutina, Hrvoje, Osnove međunarodnog poreznog prava, Zagreb, 2007., str. 149.

mjesta uprave ili nekog drugog obilježja slične prirode, a to pravo ostvaruje propisima te države.⁷

Prema OECD Modelu ugovora⁸ pojam „rezident države ugovornice“ ima različite funkcije. Te funkcije su određivanje osobnog obuhvata ugovora, rješavanje slučajeva dvostrukog oporezivanja kao posljedice dvostruke rezidentnosti, te rješavanje slučajeva dvostrukog oporezivanja kada je takvo oporezivanje posljedica oporezivanja i u zemlji rezidentnosti i u zemlji izvora.

Zakonom o porezu na dohodak definiran je pojam „rezident“ člankom 3.: (1) rezident je fizička osoba koja u Republici Hrvatskoj ima prebivalište ili uobičajeno boravište; (2) 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.

Kako naglašavaju Legac i Martinović⁹, pitanje rezidentnosti može se tumačiti tek onda kada se utvrdi ima li Republika Hrvatska u primjeni ugovor s drugom državom o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja.

4.1. Problem dvostruke rezidentnosti

Do problema dvostruke rezidentnosti, kako navode Lončarić Horvat i Arbutina¹⁰, dolazi zato što je, prema propisima dviju ili više država, ista osoba rezident tih država te je prema tome podvrgnuta oporezivanju u obje države temeljem neograničene porezne obveze. Isto tako, do dvostruke rezidentnosti dolazi onda kada je jedna osoba rezident jedne države, a u drugoj državi nije rezident, ali je u toj državi ostvarila

⁷ Postupak utvrđivanja rezidentnosti u porezne svrhe, <https://www.porezna-uprava.hr/Gradani/Stranice/UtvrdivanjeRezidentnosti.aspx>

⁸ Houška, Marica; Vrban, Tajana, Model ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja s komentarom, Porezni vjesnik – službeno glasilo Porezne uprave Republike Hrvatske, Zagreb, str. 65.

⁹ Legac Dalibor, Martinović Željko, Utvrđivanje rezidentnosti fizičkih osoba, Porezni vjesnik, 2016, str.1

¹⁰ Lončarić Horvat Olivera, Arbutina Hrvoje, Osnove međunarodnog poreznog prava, Zagreb, 2007, str. 155.

oporezivu dobit ili dohodak. Tu imamo slučaj neograničene i ograničene porezne obveze, koje obje nastaju povodom iste poreznopravno relevantne činjenice. Ono što se može utvrditi iz ovih slučajeva je da u prvom slučaju problem proizlazi iz toga što je jedna osoba rezident u dvije države ugovornice, dok u drugom slučaju problem proizlazi iz toga što je osoba rezident u jednoj državi, a u drugoj ostvaruje oporezivi dohodak odnosno dobit. Odredbama članka 4. OECD Modela ugovora pronalazi se rješenje za taj problem.

4.2 Rješenje problema dvostruke rezidentnosti

S obzirom da članak 4. OECD Modela ne daje točnu definiciju rezidenta država ugovornica, slučajevi dvostruke rezidentnosti ne mogu se rješavati prema nekoj općoj definiciji, nego na temelju određenja tog pojma u poreznom pravu država ugovornica. Ranije u tekstu navedeno je kada dolazi do dvostrukog oporezivanja. Ono nastaje ukoliko dvije ili više država imaju različite definicije pojmova „prebivalište“ ili „uobičajeno boravište“. Postoje određeni kriteriji kojima se uklanja mogućnost da neka osoba bude smatrana rezidentom u obje države ugovornice. Oni su sadržani u pravilu koje je u međunarodnom poreznom pravu nazvano pravilom vezivanja, a navedeni su u članku 4. st. 2. OECD Modela ugovora. To su sljedeći kriteriji: „a) Ako je fizička osoba, prema čl. 1. st. 1. Modelu OECD, rezident obje država ugovornica, primjenjuje se prvi supsidijarni kriterij – utvrđuje se u kojoj državi fizička osoba ima stalno mjesto stanovanja; b) Ako fizička osoba ima i stalno mjesto stanovanja u obje države, rezidentnost se određuje prema tome gdje je središte njezinih životnih interesa, tj. u kojoj su državi njezine osobne i ekonomske veze bliskije; c) Ako i ovaj supsidijarni kriterij ne da odgovor jer se ne može ustanoviti u kojoj državi postoji veća bliskost osobnih i ekonomskih veza, rezidentnost se određuje prema tome u kojoj državi osoba ima uobičajeno mjesto stanovanja; d) Ako se utvrdi da osoba ima uobičajeno mjesto stanovanja u obje države, ili niti u jednoj od njih, rezidentnost se utvrđuje na temelju državljanstva pripadnosti jednoj od država; dakle, državljanstvo je tek četvrti supsidijarni kriterij za utvrđivanje svojstva rezidentnosti; e) Ako je osoba državljanin obje država ugovornice, ili niti jedne od njih, nadležna tijela tih država

mogu riješiti problem međusobnim dogovorom po postupku reguliranom u čl. 25. Modela“. Kada govorimo o „osobama različitim od fizičkih“ postoji više kriterija za utvrđivanje svojstva rezidentnosti, a navedeni su u članku 4. st. 3. OECD Modela ugovora. Ti kriteriji su vezani uz pravila svake pojedine države ugovornice. Ovdje se navode pravne osobe, tj. društva kapitala i društva osoba u svojstvu poreznih obveznika, definirane u pojedinim nacionalnim zakonodavstvima kao fiskalni rezidenti primjenom različitih kriterija. Navode se mjesto gdje se nalazi sjedište pravne osobe, mjesto gdje se nalazi stvarna uprava pravne osobe i mjesto osnivanja. Tu ima još nekoliko kriterija kao što su: načelo zemlje registracije, mjesto gdje se nalazi središnje posloводство i nadzor, mjesto službenog sjedišta uprave, mjesto od osnivanja. Neki od ovih kriterija mogli bi izazvati nedoumice, s obzirom da su neki od njih navođeni za utvrđivanje državljanstva pravne osobe. Svaka država ima svoju regulativu, ali s druge strane opće je utvrđeno da se državljanstvo utvrđuje trima kriterijima – mjesto sjedišta, mjesto osnivanja i mjesto registracije. Dakle, u te kriterije ne spada kriterij mjesta stvarne uprave. S obzirom na to članak 4. st. 3. OECD Modela ugovora propisuje kriterij mjesta stvarne uprave kao svojstvo utvrđivanja rezidentnosti, jer, kako navode Houška i Vrban „odgovarajuće rješenje nije dati posebnu pozornost čisto formalnom kriteriju, kao što je registracija.“¹¹ Nadalje, mora se riješiti problem utvrđivanja mjesta stvarne uprave. Mjesto stvarne uprave je u onoj državi u kojoj se nalazi matično društvo. Prema Zakonu o računovodstvu¹² matično društvo je poduzetnik koji kontrolira jedno ili više ovisnih društava. Ono što se nastoji postići ovakvom regulacijom jest suzbijanje izbjegavanja plaćanja poreza oporezivanjem zavisnih društava smještenih u poreznim oazama, odnosno prema definiciji, svakom mjestu u kojem su novac ili dohodak sigurni, privatni ili oslobođeni poreza ili se na to plaća malene poreze. U hrvatskom pravu je Zakonom o porezu na dobit¹³ definiran „rezident“ i „nerezident“. „(1) 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

¹¹ Houška, Marica; Vrban, Tajana, Model ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja s komentarom, Porezni vjesnik – službeno glasilo Porezne uprave Republike Hrvatske, Zagreb, str. 69.

¹² Zakon o računovodstvu, (NN 47/20), čl.3., st.1.

¹³ Zakon o porezu na dobit, (NN 121/19), čl. 3.

prebivalištem ili uobičajenim boravištem u Republici Hrvatskoj čija je djelatnost upisana u registar ili upisnik; (2) Nerezidenti su osobe kojima nije utvrđena rezidentnost prema stavku 1. ovoga članka, prema posebnom zakonu ili međunarodnom ugovoru.“ Lončarić Horvat i Arbutina¹⁴ ovdje zaključuju kako se Hrvatska ovim normama opredijelila za oba kriterija, formalni u kojem se gleda sjedište, tj. mjesto stvarne uprave, i kriterij faktičnog stanja u kojem se gleda mjesto stvarne uprave, dopunjeno mjestom nadzora poslovanja.

4.3. Izdavanje „Potvrde o rezidentnosti“




Kašnjar i Šola¹⁵ navode kako sukladno Zakonu o općem upravnom postupku izdaje se potvrda o rezidentnosti, kojom se zahtjeva da državna tijela daju potvrde o činjenicama o kojima vode službenu evidenciju. Na temelju odredaba Ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja između Republike Hrvatske i druge države, ta potvrda služi kako bi osoba kojoj je izdana mogla koristiti prednosti Ugovora u drugoj državi članici. Potvrdom se potvrđuje da je ta osoba hrvatski rezident, ali treba se voditi računa o određenju pojma rezidenta u ugovorima o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja. Naime, sama činjenica da je neka osoba hrvatski porezni obveznik neće značiti da je, prema odredbama Ugovora, i hrvatski rezident. Hrvatski će rezidenti biti i neke osobe koje nisu upisane u Registar poreznih obveznika. To su pravne osobe koje nisu obvezne plaćati porez na dobit, npr. neprofitne organizacije koje trajno ne obavljaju gospodarsku djelatnost radi stjecanja dobiti, fizičke osobe koje ne stječu dohodak ili su ga stjecale, ali na temelju toga nisu dužne podnijeti poreznu prijavu. Obrazac Potvrde o rezidentnosti ovjerava se na hrvatskom jeziku, a prilaže mu se i obrazac na engleskom jeziku. Za izdavanje Potvrde o rezidentnosti naplaćuje se upravna pristojba u svoti od 20,00 kuna, a jednaku se svotu naplaćuje i za pisani ili usmeni zahtjev za izdavanje Potvrde. Za pravne osobe obvezno je podnošenje zahtjeva u pisanom obliku, s matičnim brojem i žigom poduzeća.

¹⁴ Lončarić Horvat Olivera, Arbutina Hrvoje, Osnove međunarodnog poreznog prava, Zagreb, 2007, str. 160-161.

¹⁵ Kašnjar Bruna, Šola Anica, Pojam rezidenta, Porezni vjesnik, 2000. str. 4.

Slika 1. i 2. Potvrda o rezidentnosti na hrvatskom i engleskom jeziku¹⁶

 REPUBLIKA HRVATSKA MINISTARSTVO FINANCIA POREZNA UPRAVA PODRUČNI URED ISPOSTAVA KLASA: URBROJ: Mjesto, datum		Elektronički zapis  POREZNA UPRAVA
Temeljem članka 11. točke 8. Zakona o Poreznoj upravi (Narodne novine, broj 115/16), članka 159. Zakona o općem upravnom postupku (Narodne novine, broj 47/09), članka 4. Općeg poreznog zakona (Narodne novine, broj 115/16 i 106/18) i Ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja između Republike Hrvatske i .., na zahtjev stranke izdaje se		
POTVRDA O REZIDENTNOSTI		
_____ (ime i prezime ili naziv)		
_____ (Adresa)		
_____ (OIB)		
Navedena fizička/pravna osoba je prema Ugovoru o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja hrvatski rezident u razdoblju od r _____ do _____		
Potvrda se izdaje u svrhu dokazivanja statusa rezidentnosti.		
Uprava pristojba prema Tarifnom broju 4. Tarife upravnih pristojbi iz Priloga I. Uredbe o Tarifi upravnih pristojbi (Narodne novine, broj 8/17, 37/17, 129/17 i 18/19) u iznosu od 20,00 kuna je plaćena na račun.		
 REPUBLIKA HRVATSKA MINISTARSTVO FINANCIA POREZNA UPRAVA QR KOD	Vrijeme izdavanja: Izdavaatelj certifikata: Naziv certifikata:	_____ _____ _____
	Digitalni pečat: ID broj zbirke: Kontrolni broj:	_____ _____ _____
Na Internet adresi https://porezna.gov.hr/dokumenti/provjera.html možete provjeriti točnost podataka navedenih u ovom elektroničkom zapisu. Upišivanjem broja zapisa i kontrolnog broja ili skeniranjem QR koda, sustav će pokazati ispravnost ove isprave.		
Ukoliko je ova isprava identična prikazanom izvorniku u digitalnom obliku, Ministarstvo financija, Porezna uprava, potvrđuje točnost isprave i istarsja podataka u trenutku izrade isprave.		

 REPUBLIC OF CROATIA MINISTRY OF FINANCE TAX ADMINISTRATION REGIONAL OFFICE LOCAL OFFICE CLASS: 034-04/19-06/11 NO. 513-07-01-06-19-2 Place, date		Electronic record  POREZNA UPRAVA
This document is issued in accordance with the Article 11 subparagraph 8 of Tax Administration Act (Official Gazette No. 115/16), Article 159 of General Administrative Procedures Act (Official Gazette No. 47/09), Article 4 of General Tax Act (Official Gazette No. 115/16 and 106/18) and the Agreement for the Avoidance of Double Taxation between the Republic of Croatia and .., on the request of the party		
CERTIFICATE OF RESIDENT STATUS		
_____ (Name)		
_____ (Address)		
_____ (PIN – personal identification number)		
This is to certify that the above mentioned natural person/corporation is, according to the Agreement for the Avoidance of Double Taxation, a Croatian resident in the period from t _____ until _____		
This certificate is issued for the purpose of proving the residence status.		
The fee has been charged and paid according to the Tariff Number 4 of the Tariff of Administrative Fees listed in Annex I of the Administrative Fees Decree (Official Gazette No. 8/17, 37/17, 129/17 and 18/19), in the amount of 20.00 HRK on account.		
 REPUBLIC OF CROATIA MINISTRY OF FINANCE TAX ADMINISTRATION QR KOD	Time of issuance: Certificate authority: Certificate name:	_____ _____ _____
	Signature algorithm: Serial number: Center number:	_____ _____ _____
Accuracy of the data in this electronic record can be verified on the Internet address http://porezna.gov.hr/ndokumen/provjera.html . The validity of the document can be verified by typing in the serial and center number or by scanning the QR code.		
If this document is identical to the original verified in digital format, Ministry of Finance, Tax administration confirms the accuracy of the data and state status at the moment of document creation.		

¹⁶ <https://www.porezna-uprava.hr>

5. STALNA POSLOVNA JEDINICA

Stalna poslovna jedinica (nadalje SPJ) OECD Modelom ugovora je definirana člankom 5. SPJ je definirana kao stalno mjesto poslovanja putem kojega se poslovanje poduzeća obavlja u cijelosti ili djelomično. Država izvora ima pravo oporezivanja dobiti koja je ostvarena na njenom području onda kada društvo koje je rezident druge države ugovornice na području države izvora ima SPJ. U SPJ se ubrajaju mjesto uprave, podružnica, ured, tvornica, radionica i rudnik, naftni ili plinski izvor, kamenolom i bilo koje drugo mjesto crpljenja prirodnih bogatstava. SPJ također uključuje gradilište, građevinski ili instalacijski projekt, u trajanju duljem od dvanaest mjeseci.

Lončarić Horvat i Arbutina¹⁷ navode kako, statusnopravno, SPJ jest dio pravne osobe, subjekt bez pravne osobnosti. S obzirom da je u raznim državama najvažniji porezni obveznik pravna osoba, iz toga bi proizašlo da SPJ, s obzirom da nema pravnu osobnost, nije porezni obveznik. U poreznom pravu SPJ ipak ima status poreznog obveznika. Institut SPJ se koristi u ugovorima o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja kako bi se odredili slučajevi u kojima je poduzetnik oporeziv u određenoj državi u kojoj razvija svoju stalnu poslovnu djelatnost, ali u njoj nema svojstvo rezidentnosti. Poduzetnik koji je fiskalni rezident jedne države neće biti oporezovan u drugoj državi u kojoj posluje i u kojoj nema svojstvo rezidentnosti, osim ako u toj državi ima stalnu poslovnu jedinicu.

5.1 Pojedini oblici stalne poslovne jedinice

Kao što je ranije navedeno, postoje različiti oblici SPJ. Lončarić Horvat i Arbutina¹⁸ pojašnjavaju svaki od njih i kao prvi navode mjesto uprave. Mjesto uprave je mjesto odakle se vodi čitavo poslovanje poduzetnika ili njegov dio. Mjesto uprave ne mora

¹⁷ Lončarić Horvat, Olivera; Arbutina, Hrvoje, Osnove međunarodnog poreznog prava, Zagreb, 2007., str. 163.

¹⁸ Lončarić Horvat Olivera, Arbutina Hrvoje, Osnove međunarodnog poreznog prava, Zagreb, 2007, str. 165.-168.

biti glavno sjedište uprave, ali odluke donesene u mjestu uprave moraju biti od važnosti za poduzetnika kao cjelinu. Što bi značilo da svako glavno sjedište poduzetnika uvijek je i mjesto uprave, a obratno ne vrijedi. Glavno sjedište poduzetnika može biti samo jedno, a mjesta uprave može postojati više. Druga navedena je podružnica. Podružnica je organizacijski oblik kojeg u inozemstvu osniva poduzetnik radi obavljanja jedne ili više poslovnih djelatnosti. Podružnica je subjekt bez pravne osobnosti. Poduzetnik ju može ustanoviti kao jedan od tri organizacijska oblika: trgovačko društvo, stalnu poslovnu jedinicu ili predstavništvo. Ta podjela je formulirana s obzirom na dva kriterija: 1. s obzirom na svojstvo pravne osobnosti pojedinog od tih organizacijskih oblika i 2. s obzirom na opseg poslova koje oni mogu obavljati. Trgovačko društvo je subjekt sa svojstvom pravne osobe i svim pravima i obvezama koje iz toga proizlaze dok druga dva oblika nemaju svojstvo pravne osobnosti. Podružnica može obavljati poslovnu djelatnost kao i trgovačko društvo, a predstavništvo je ovlašteno obavljati samo pripremne i pomoćne poslove. Predstavništvo nije pravna osoba i te poslove može obavljati samo po nalogu osnivača. S obzirom na intenzitet svoga poslovanja predstavništvo nije obveznik poreza na dobit s obzirom da u okviru svog poslovanja koji su zadati za ovaj organizacijski oblik niti ne ostvaruje dobit. Nadalje se kao oblik SPJ navodi pojam ured. On označava poslovne prostorije ili druga mjesta poslovanja uprave. U uredu se obavljaju uredski zadaci menagementa poduzetnika. Nakon ureda nabrajaju se tvornica i radionica. U njima se proizvode novi ili se prerađuju postojeći proizvodi. I za kraj se navode različita mjesta iskorištavanja prirodnih bogatstava kao što su rudnik, izvor nafte ili plina ili druga slična mjesta iskorištavanja prirodnih bogatstava¹⁹.

5.2 Posebni slučajevi

Člankom 5. stavkom 3. OECD Modelom Ugovora propisano je da su gradilište ili građevinski ili instalacijski projekt SPJ ako traju dulje od dvanaest mjeseci. „Dvanaestmjesetni test primjenjuje se za svako pojedinačno gradilište ili projekt.

¹⁹ U širem smislu obuhvaća sva mjesta crpljenja, u komercijalne svrhe, čvrstih, tekućih ili plinovitih tvari, bilo da se crpljenje odvija na kopnu ili na moru.

Kod utvrđivanja trajanja gradilišta ili projekta, ne uzima se u obzir vrijeme koje je građevinar utrošio na drugim gradilištima ili projektima koji nisu uopće povezani s ovim gradilištem. Gradilište se treba promatrati kao zasebna cjelina, iako se temelji na nekoliko ugovora, pod uvjetom da tvori čvrstu komercijalnu i geografsku cjelinu. Pod tim uvjetima, gradilište čini jedinstvenu cjelinu iako narudžbe upućuje nekoliko osoba (primjerice za red kuća).²⁰ Prag od dvanaest mjeseci može se i zloupotrijebiti. Ponekad poduzeća podijele svoje ugovore na nekoliko dijelova, od kojih je svaki u razdoblju kraćem o dvanaest mjeseci, te dodijeli raznim poduzećima koji su u vlasništvu iste grupe. Tome se nastoji stati na kraj odgovarajućim rješenjima koja se nude u bilateralnim ugovorima.

Stavkom 5. i 6. reguliran je položaj zastupnika. Dije se na zavisne i nezavisne. Zavisni zastupnik je onaj koji ne odgovara opisu nezavisnog zastupnika definiranog čl. 5., st. 6. OECD Modela ugovora. Zastupnik će biti smatran za SPJ onda kada u kontekstu svojih ovlasti ili prirode svoje djelatnosti svojom aktivnošću u određenoj mjeri uključuje poduzetnika u poslovnu djelatnost zemlje u kojoj zastupnik djeluje. To znači ovlaštenje zastupnika na sklapanje ugovora koji obvezuju poduzetnika, tako da se zastupnik koristi svojim ovlaštenjima. Ako se radi o nezavisnom zastupniku, takva osoba neće biti SPJ. To neće biti onda kada je pravno i gospodarski nezavisna od nerezidentnog poduzetnika te onda kada djeluje u ime i za račun poduzetnika, a to čini u okviru svoje redovite poslovne djelatnosti.

²⁰ Houška, Marica; Vrban, Tajana, Model ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja s komentarom, Porezni vjesnik – službeno glasilo Porezne uprave Republike Hrvatske, Zagreb, str. 78.-79.

6. SUBJEKTI KOJI POJEDINIM ČLANCIMA OSTVARUJU POGODNOSTI

6.1 Primjena ugovora na partnerstva

Postoji niz poteškoća gledano za oporezivanje partnerstva i njihovog prava korištenja pogodnosti ugovora. Prema članku 1. Ugovora samo osobe mogu uživati pogodnosti ugovora. U članku 3. objašnjeno je što partnerstvo čini osobom, a prema članku 4. partnerstvo ne mora nužno biti rezident države ugovornice. U Komentaru OECD Modela²¹ na navedene članke navodi da kada se prema partnerstvu pristupa kao društvu partnerstvo se smatra rezidentom države ugovornice koja ga oporezuje i stoga ono ima pravo uživanja pogodnosti Ugovora. No kada se partnerstvo smatra fiskalno transparentno u državi, onda nije obveznik plaćanja poreza u toj državi te s toga ne može biti njezin rezident u svrhe Ugovora. U tom slučaju primjena Ugovora na partnerstva nije moguća. Kada se Ugovor ne primjenjuje, partneri bi trebali imati pravo na pogodnosti Ugovora koji su sklopljeni između njihovih država rezidentnosti, u odnosu na njihov udio u dohotku partnerstva, do one mjere do koje je dohodak partnerstva njima raspodijeljen u svrhu oporezivanja u njihovoj državi rezidentnosti.

6.1.1 Učinak oporezivanja partnerstva

U Komentaru OECD Modela²² na čl. 1. navode se pitanja koja su vezana za učinak oporezivanja partnerstva. Pitanja koja se ovdje postavljaju su: koji učinak na oporezivanje partnera ima primjena odredbi Ugovora na partnerstvo i kakav je učinak odredbi Ugovora na pravo države ugovornice na oporezivanje dohotka koji nastaje na njenom području, kada se pravo na pogodnosti jednog ili više od jednog Ugovora

²¹ Houška, Marica; Vrban, Tajana, Model ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja s komentarom, Porezni vjesnik – službeno glasilo Porezne uprave Republike Hrvatske, Zagreb, str. 31.

²² Houška, Marica; Vrban, Tajana, Model ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja s komentarom, Porezni vjesnik – službeno glasilo Porezne uprave Republike Hrvatske, Zagreb, str. 31.-32.

razlikuje za partnere i partnerstvo. Odgovor na prvo je da kada se partnerstvo smatra rezidentom države ugovornice, odredbe Ugovora koje ograničavaju pravo druge države ugovornice na oporezivanje partnerstva na njihov dohodak se ne primjenjuje, kako bi se druga država ograničila od prava oporezivanja partnera, koji su njezini rezidenti, na njihov udio u dohotku partnerstva. Odgovor na drugo pitanje se može dati primjerom. Kada država izvora smatra domaće partnerstvo porezno transparentno i slijedom toga oporezuje partnere na njihov udio u dohotku partnerstva, partner koji je rezident države koja oporezuje partnerstvo kao trgovačko društvo nema pravo potraživanja pogodnosti iz Ugovora sklopljenog između dviju država na svoj udio u dohotku partnerstva kojeg država izvora oporezuje u njegovim rukama. Iako je taj dohodak dodijeljen toj osobi koja traži pravo na korištenje povlastica iz Ugovora prema propisima države izvora, nije jednako raspodijeljen u svrhe utvrđivanja obveze plaćanja poreza na taj dio dohotka u državi rezidentnosti te osobe.

6.2 Primjena ugovora na zajednička investicijska udruženja

Prema Komentaru OECD Modela²³, ukoliko zajedničko investicijsko udruženje (nadalje ZIU) nastoji ostvariti pogodnosti iz Ugovora, ono se mora okarakterizirati kao „osoba“ koja je „rezident“ države ugovornice i koja je „stvarni korisnik“ dohotka kojeg ostvari. Utvrđivanje je li ZIU osoba započinje s utvrđivanje pravnog oblika koji se razlikuje od države do države. U nekim se državama ZIU pojavljuje kao trgovačko društvo, dok u drugima kao trust. Države koje žele uključiti ZIU u pojam „osoba“ mogu to napraviti izmjenom tog pojma u bilateralnim ugovorima. Smatra li se ZIU „rezidentom“ države ugovornice ne ovisi o njegovom pravnom obliku, sve dok se ono smatra osobom, već ovisi o poreznom tretmanu u državi u kojoj je osnovano. Državi je u cilju oporezovati ZIU samo na jednoj razini, ili na razini ZIU-a ili na razini ulagača te postoje brojni načini kojima država postiže taj cilj.

²³ Houška, Marica; Vrban, Tajana, Model ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja s komentarom, Porezni vjesnik – službeno glasilo Porezne uprave Republike Hrvatske, Zagreb, str. 33.-35.

6.3 Primjena ugovora na države, njihove pojedince i subjekte u njihovom punom vlasništvu

Člankom 4. stavkom 1. OECD Modela ugovora propisano je da su same države ugovornice, njihovi politički pojedinci i njihove lokalne vlasti uključene u definiciju „rezident države ugovornice“ te s toga imaju pravo korištenja pogodnosti Ugovora. U Komentaru OECD Modela²⁴ na navedeni članak navodi se da problem nastaje onda kada država osnuje subjekte koji su onda u njenom potpunom vlasništvu ili u potpunom vlasništvu njezinih političkih pojedinaca ili lokalnih vlasti. U nekim slučajevima, ti su subjekti u potpunosti izuzeti od oporezivanja, te stoga neke države izmjenjuju definiciju „rezident države ugovornice“ i u nju uključuju „statutarno tijelo“, „agenciju ili vladino pomoćno tijelo“ ili „pravnu osobu javnog zakonodavstva“ države, političke pojedince ili lokalne vlasti, kako bi uključila subjekte koji su u njenom punom vlasništvu, a koji se ne smatraju dijelom države ili njenih političkih pojedinaca ili lokalnih vlasti. Mnoge države u svoje bilateralne ugovore uključuju posebne odredbe kojima se drugim državama i nekim subjektima koji su u državnom vlasništvu poput središnjih banaka odobravaju izuzeća na određene vrste dohotka poput kamata. Države često uzimaju u obzir različite čimbenike kod razmatranja mogu li i do koje mjere se trebaju odobriti porezna izuzeća odredbama ugovora ili domaćeg zakonodavstva ili kroz primjenu doktrine imuniteta suverena²⁵, koji se odnosi na dohodak koji ostvaruje druga država, njezina politička pojedinca, lokalna vlast ili njezina statutarna tijela, agencije ili vladina pomoćna tijela.

7. NAKNADE ČLANOVA UPRAVE

Prema čl. 16. OECD Modela ugovora: „naknade članova uprave i druga slična plaćanja, koja ostavi rezident države ugovornice u svojstvu člana uprave društva koje je rezident druge države ugovornice, mogu se oporezovati u toj drugoj državi.“ Član

²⁴ Houška, Marica; Vrban, Tajana, Model ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja s komentarom, Porezni vjesnik – službeno glasilo Porezne uprave Republike Hrvatske, Zagreb, str. 41.

²⁵ Načelo prema kojem suverena država ima, kao opće pravilo, imunitet u odnosu na sudsku jurisdikciju druge države.

upravnog odbora obavlja usluge koje mogu biti svrstane u nesamostalni rad ili samostalna djelatnost, pa je u skladu s tim osmišljen i kriterij za dodjelu prava oporezivanja. Člankom 16. dodijeljeno je pravo oporezivanja naknada direktora državi rezidentnosti. Dakle, iako je temeljnim pristupom oporezivanje dohotka od nesamostalnog rada i dohotka od samostalne djelatnosti prepušteno državi izvora, ovdje dolazi do izuzetka. Taj je izuzetak učinjen, kako navode Lončarić Horvat i Arbutina²⁶, zbog toga što je ponekad teško utvrditi gdje se usluge obavljaju pa s toga propis polazi od toga da su usluge obavljene u državi rezidentnosti društva. Država rezidentnosti društva može oporezovati naknadu isplaćenu članu upravnog odbora, što znači da njezino pravo oporezivanja nije isključivo, pa tu istu naknadu može oporezovati i država rezidentnosti osobe direktora. U tom slučaju ta država treba osigurati da se izbjegne dvostruko oporezivanje, tako što će primijeniti neku od metoda izbjegavanja.

Nadalje, Lončarić Horvat i Arbutina²⁷, navode kako se norma odnosi na osobe koji su članovi upravnog odbora. Navodi se da se može raditi o fizičkoj ili pravnoj osobi. U hrvatskom pravu društava, direktor može biti samo poslovno sposobna fizička osoba, ova odredba isključuje da u našem pravu direktor bude pravna osoba. Model je koncipiran tako da bude primjenjiv i u sustavima u kojima je to moguće. Član uprave društva često ima i druge funkcije u društvu. Onaj dio naknade članu uprave društva koji se odnosi na ostale funkcije nije obuhvaćen člankom 16.; ti će dijelovi naknade biti oporezovani u skladu s onim člancima poreznog ugovora koji se odnosi na njihovo oporezivanje.

8. UMJETNICI I SPORTAŠI

Člankom 17. OECD Modela ugovora uređeno je oporezivanje umjetnika i sportaša u dva stavka. Tim stavcima je navedeno da dohodak koji ostvari rezident države ugovornice kao izvođač ili kao sportaš od svoje samostalne djelatnosti u drugoj državi

²⁶ Lončarić Horvat, Olivera; Arbutina, Hrvoje, Osnove međunarodnog poreznog prava, Zagreb, 2007., str. 221..

²⁷ Lončarić Horvat, Olivera; Arbutina, Hrvoje, Osnove međunarodnog poreznog prava, Zagreb, 2007., str. 222.

ugovornici, može se oporezovati u toj drugoj državi. Ako dohodak od samostalne djelatnosti u svojstvu izvođača ili sportaša ne pripada izvođaču ili sportašu već nekoj drugoj osobi, taj se može oporezovati u državi ugovornici u kojoj izvođač ili sportaš obavlja svoju djelatnost. Lončarić Horvat i Arbutina²⁸ navode dva razloga zašto umjetnici i sportaši imaju svoju posebnu odredbu. Prvi razlog je taj što oni često obavljaju svoje djelatnosti izvan države njihove rezidentnosti, pa će država u kojoj obavljaju djelatnost imati preciznije podatke o ostvarenom dohotku od države rezidentnosti, a drugi razlog je taj da se izbjegne dvostruko oporezivanje. Iz tih razloga oporezivanje je prepušteno državi izvora dohotka. Člankom 17. državi izvora je olakšano tako što ne mora pratiti obavljaju li umjetnici i sportaši samostalnu djelatnost ili nesamostalan rad ili posluju li pak preko SPJ. Država izvora također ne mora paziti na pravilo 183 dana jer se na subjekte iz čl. 17. ono ne odnosi. Lončarić Horvat i Arbutina²⁹ ipak naglašavaju da država rezidentnosti ima pravo oporezivanja umjetnika i sportaša, ali u tom slučaju može doći do dvostrukog oporezivanja. Isto tako, može doći i do dvostrukog neoporezivanja ukoliko se i država rezidentnosti i država izvora odreknu prava na oporezivanje. Država rezidentnosti može to spriječiti metodom odbitka. Ovaj članak se odnosi na umjetnike koji posredno ili neposredno javno nastupaju, a ne na one umjetnike čija se djelatnost sastoji od sastavljanja radova. Njihov će dohodak oporezovati uvijek država rezidentnosti. Što se tiče određivanja pojma sportaš, u taj pojam spadaju svi sportovi. „Ključni kriterij za primjenu ove norme na sportaše je javni nastup, izravan ili putem medija“³⁰. Stavak 2. regulira slučajeve u kojima dohodak od njihovih djelatnosti priteče drugim nerezidentnim osobama. Tu se navode tri glavne situacije na koje se odnosi stavak 2.: a) Društvo za menagement izvođača ili sportaša, koja prima dohodak za nastup skupine izvođača ili sportaša, a koja skupina nije sama konstituirana kao pravna osoba; b) Skupina izvođača ili sportaša koja jest konstituirana kao pravna osoba; c) Postojanje tzv. „umjetničkog“ trgovačkog društva s ciljem izbjegavanja porezne obveze.

²⁸ Lončarić Horvat, Olivera; Arbutina, Hrvoje, Osnove međunarodnog poreznog prava, Zagreb, 2007., str. 223.

²⁹ Lončarić Horvat, Olivera; Arbutina, Hrvoje, Osnove međunarodnog poreznog prava, Zagreb, 2007., str. 224.

³⁰ Lončarić Horvat, Olivera; Arbutina, Hrvoje, Osnove međunarodnog poreznog prava, Zagreb, 2007., str. 225.

9. STUDENTI I VJEŽBENICI

Člankom 20. OECD Modela ugovora utvrđeno je oporezivanje studenata i vježbenika. Primici koje student ili vježbenik ostvari ne oporezuju se u državi u kojoj se školuju ili usavršavaju. Moraju ispunjavati tri uvjeta kako bi ostvarili to pravo: „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; 3. svrha boravka u zemlji ugovornici mora biti obrazovanje ili usavršavanje“³¹.

10. ČLANOVI DIPLOMATSKIH MISIJA I KONZULARNIH UREDA

Prema članku 28. OECD Modela ugovora, njegove odredbe ne utječu na porezne povlastice diplomatskih i konzularnih predstavnika koji su predviđeni općim pravilima međunarodnog prava ili odredbama posebnih ugovora. Kako navode Lončarić Horvat i Arbutina³², bitno naglasiti za ovaj članak je to da se ovim člankom ne smije staviti osobe navedene u članku u nepovoljniji položaj od onoga u kojeg ih stavlja porezni ugovor. Sukladno tome, primjenom ugovora porezno opterećenje smije se samo smanjiti. U Komentaru na ovaj članak ukazuje se da bi moglo doći do problema dvostrukog neoporezivanja. Do takve situacije može doći onda ako bi diplomatski ili konzularni predstavnik postao rezidentom države u kojoj službuje.

Porezne povlastice navedenih subjekata odnose se na sve poreze države u kojoj obavljaju službu, uz neke iznimke. Prema Komentaru OECD Modela³³ na navedeni članak ne primjenjuju se na: poreze na nekretnine u privatnom vlasništvu koje se nalaze u državi službovanja, osim ako te nekretnine diplomatski i konzularni predstavnici ne drže u posjedu za račun države odaslanja, a za potrebe diplomatskog i konzularnog predstavnništva, poreze države službovanja na nasljedstva i darove i na

³¹ Primjena ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja, dostupno na: https://www.porezna-uprava.hr/HR_publicacije/Prirucnici_brosure/DvostukoOporezivanje_2011.pdf

³² Lončarić Horvat, Olivera; Arbutina, Hrvoje, Osnove međunarodnog poreznog prava, Zagreb, 2007., str. 277.

³³ Houška, Marica; Vrban, Tajana, Model ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja s komentarom, Porezni vjesnik – službeno glasilo Porezne uprave Republike Hrvatske, Zagreb, str. 357.

poreze na ulaganja u komercijalne poduhvate u toj državi. Dakle, oporeziva dobra koja diplomatski i konzularni predstavnici ostvare u stranoj državi kao privatne osobe neće biti izuzeta od oporezivanja te će biti oporezovana u skladu s pravilima koja se odnose na oporezivanje nerezidentnih poreznih obveznika.

11. ZABRANA NEJEDNAKOG POSTUPANJA

U nekim slučajevima može doći do nejednakog postupanja prilikom oporezivanja. Taj problem najčešće zahvaća nerezidente. Stoga je člankom 24. OECD Modela ugovora propisano jednako postupanje. Tim člankom definirano je nekoliko situacija u kojima je zabranjeno nejednako postupanje. Člankom 24. st. 1. OECD Modela ugovora zabranjeno je nejednako postupanje s obzirom na državljanstvo. Ono govori da svaki državljanin države ugovornice, bez obzira je li njezin rezident, uživa jednaka prava u drugoj državi ugovornici kao njezini državljani u istim okolnostima. Ova odredba se uglavnom odnosi na pravne osobe, s obzirom da je za fizičke osobe presudno svojstvo rezidentnosti, dakle, njome je izričito zabranjeno nejednako postupanje na osnovi državljanstva, tako da i dalje ostaje prostor za legalnu primjenu prikrivenog nejednakog postupanja.

Stavkom 2. navedenog članka zabranjeno je nejednako postupanje kada se radi o osobama bez državljanstva, koji su rezidenti jedne od država ugovornica. Te osobe imaju pravo uživati jednak tretman kao i državljani država ugovornica.

Nadalje, stavak 3. treći odnosi se na SPJ. Ona, u drugoj državi ugovornici, ne smije biti stavljena u nepovoljniji položaj prilikom oporezivanja s obzirom na oporezovane poduzetnike te druge države koji obavljaju istu djelatnost. Ovim stavkom propisana je i to da ova odredba ne obvezuje državu ugovornicu da rezidentima druge države ugovornice, na temelju građanskog statusa ili obiteljskih veza, odobrava osobne odbitke, olakšice i sniženja koje odobrava svojim rezidentima. Takva zabrana opravdana je time što se u stavku radi o SPJ kojoj je dobit koju ostvaruje zapravo dio dohotka fizičke osobe, tj. vlasnika. Time se nastoji izbjeći da SPJ ostvari dvostruke povlastice, osim ako je SPJ u vlasništvu nerezidentne pravne osobe i njezina je dobit,

dobit tog društva. U tom slučaju nema opravdanja za razlikovanje kriterija osobne naravi.

Stavkom 4. određeno je da, osim slučajevima na koje se primjenjuju čl. 9. st. 1., čl. 11. st. 6, ili čl. 12. st. 4 OECD Modela ugovora³⁴, kamate, autorske naknade i druge isplate, koje društvo jedne države ugovornice isplaćuje rezidentu druge države ugovornice, biti, u postupku utvrđivanja porezne obveze društva isplatitelja, odbijene od oporezive dobiti tog društva, pod istim uvjetima kao da su isplaćene rezidentu države ugovornice iz koje se obavlja isplata. Isti stavak se primjenjuje i na dugove.

5. stavkom utvrđena je zabrana nejednakog postupanja prema društvima čiju imovinu nadziru, ili su joj vlasnici nerezidenti, a ne nejednaki tretman tih nerezidenata; oni takvom tretmanu mogu biti izloženi.

12. ZAKLJUČAK

Ovim radom objašnjena je važnost primjene poreznih ugovora. Jasnim određivanjem pojmova rezident dolazi do lakšeg određivanja prava na oporezivanje i do izbjegavanja međunarodnog dvostrukog oporezivanja. Vrlo je bitno razjasniti kojoj državi pripada pravo oporezivanja i u kojim situacijama. Isto tako, bitno je odrediti koje su osobe obuhvaćene ugovorima i kakve povlastice mogu uživati. Međunarodnim ugovorima o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja, nastoji se obuhvatiti širok spektar pojmova, kako bi se ugovori mogli prilagoditi svakoj državi članici s obzirom da nemaju sve države članice iste propise na nacionalnoj razini. Kako bi se izbjeglo dvostruko oporezivanje rezidenata države se koriste različitim metodama. Razmjena podataka između država ovdje igra važnu ulogu u izbjegavanju dvostrukog oporezivanja, ali isto tako kako bi se izbjeglo dvostruko neoporezivanje. Pojam rezident mora biti široko definiran tako da budu obuhvaćene sve moguće situacije u kojima se osoba može naći prilikom oporezivanja njegova dohotka odnosno dobiti. Isto tako ugovorima su definirani neki drugi subjekti koji uživaju posebne povlastice ugovora. Republika

³⁴ Prepuštaju mogućnost ispravka dohotka i dobiti, u slučaju transakcija koje države ugovornice prepoznaju kao pristrane transakcije a koje se odvijaju između povezanih osoba ili osoba koje su u posebnim odnosima, tuzemnim propisima država ugovornica.

Hrvatska trenutno primjenjuje ugovore o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja s više od 60 država. Takvi ugovori pružaju određenu sigurnost u pravni sustav.

13. LITERATURA

1. Houška Marica, Vrban Tajana, (2011). Model ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja s komentarom. Zagreb: Porezni vjesnik – službeno glasilo Porezne uprave Republike Hrvatske
2. Kašnjar Bruna, Šola Anica, (2000). Pojam rezidenta: Porezni vjesnik (2/2000)
3. Legac Dalibor, Martinović Željko (2016). Utvrđivanje rezidentnosti fizičkih osoba: Porezni vjesnik (6/2016)
4. Lončarić Horvat Olivera, Arbutina Hrvoje, (2007). Osnove međunarodnog poreznog prava. Zagreb: Narodne novine
5. Postupak utvrđivanja rezidentnosti u porezne svrhe, dostupno na: <https://www.porezna-uprava.hr/Gradani/Stranice/UtvrdivanjeRezidentnosti.aspx>
6. Potvrda rezidentnosti, dostupno na: <https://www.porezna-uprava.hr>
7. Primjena ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja, dostupno na: https://www.porezna-uprava.hr/HR_publicacije/Prirucnici_brosure/DvostukoOporezivanje_2011.pdf
8. Vrban Tajana, (2012). Ugovori o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja i europsko pravo: Porezni vjesnik (10/2012)
9. Zakon o porezu na dobit (Narodne novine broj 121/19)
10. Zakon o porezu na dohodak (Narodne novine broj 115/2016)
11. Zakon o računovodstvu (Narodne novine broj 78/2015)