

Međunarodno dvostruko oporezivanje

Vrdoljak, Andrej

Undergraduate thesis / Završni rad

2024

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:199:863770>

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 FINACIJE

Andrej Vrdoljak

MEĐUNARODNO DVOSTRUKO OPOREZIVANJE

ZAVRŠNI RAD

Mentorica: dr. sc. Irena Klemenčić

SADRŽAJ

1. UVOD	1
2. POVIJESNI PREGLED MODELA UGOVORA O IZBJEGAVANJU DVOSTRUKOG OPOREZIVANJA.....	2
2.1. Model bilateralnog ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja iz 1928. godine..	2
2.2. Nacrt ugovora iz 1935. godine o raspodjeli dobiti među državama u svrhu oporezivanja	3
2.3. Meksički model bilateralnog ugovora iz 1943. godine	4
2.4. Londonski model bilateralnog ugovora iz 1946. godine	4
2.5. OECD-ov model bilateralnog ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja.....	5
2.6. UN model ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja razvijenih država i država u razvoju	7
2.7. Razlike između OECD-ovog i UN-ovog modela ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja.....	8
2.8. Model SAD-a o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja.....	8
3. DVOSTRUKO OPOREZIVANJE.....	9
3.1. Ekonomsko i pravno dvostruko oporezivanje	10
3.2. Međunarodno dvostruko oporezivanje kao međunarodni gospodarski problem.....	11
3.3. Uzroci nastanka međunarodnog dvostrukog oporezivanja	11
3.4. Rješavanje problema međunarodnog dvostrukog oporezivanja	12
3.5. Sredstva (instrumenti) rješavanja problema međunarodnog dvostrukog oporezivanja.	12
3.6. Izbjegavanje međunarodnog dvostrukog oporezivanja	13
3.6.1. Unilateralne mjere za izbjegavanje međunarodnog dvostrukog oporezivanja	13
3.6.2. Bilateralni ugovori za izbjegavanje međunarodnog dvostrukog oporezivanja.....	13
3.7. Načini (metode) rješavanja problema međunarodnog dvostrukog oporezivanja	14
3.7.1. Metoda izuzimanja.....	14
3.7.2. Metoda odbitka	14
4. OPOREZIVANJE DOHOTKA.....	15
4.1. Dnevni imigrant	16
4.2. Upućeni radnik u inozemstvu	16
4.3. Nezaposlena osoba koja traži posao u inozemstvu.....	17
4.4. Umirovljenik u inozemstvu	17

4.5. Plaćanje predujma poreza na dohodak	17
5. OPRAVDANOST UBIRANJA POREZA	18
5.1. Teorija sile	19
5.2. Teorija cijene	20
5.2.1. Teorija osiguranja	20
5.2.2. Teorija uživanja.....	21
5.3. Teorija žrtve.....	21
5.4. Teorija reprodukcije poreza	21
5.5. Organska teorija.....	22
5.6. Socijalistička teorija.....	22
5.7. Suvremeno poimanje obveze plaćanja poreza	23
6. METODE ZAKONITOG IZBJEGAVANJA POREZNE OBVEZE.....	23
6.1. Transferne cijene (oporezivanje povezanih osoba)	23
6.2. Potkapitaliziranje	24
7. ZAKLJUČAK	25
8. LITERATURA	27

Izjava o izvornosti

Ja, Andrej Vrdoljak pod punom moralnom, materijalnom i kaznenom odgovornošću, izjavljujem da sam isključivi autor 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 drugim izvorima do onih navedenih u radu.

Andrej Vrdoljak, v.r.

1. UVOD

Međunarodno dvostruko oporezivanje nastaje kada dvije ili više država za istog poreznog obveznika zahtijevaju plaćanje poreza na isti dohodak ili imovinu. Ovo se događa jer države primjenjuju dva različita kriterija za utvrđivanje porezne obveze: načelo oporezivanja prema kojem rezidenti plaćaju porez na prihode iz svih izvora (domaćih i stranih) i načelo oporezivanja prema kojem se porez plaća samo na prihode ostvarene unutar određene države. Ako bi obje države pokušale oporezivati isti dohodak, to bi moglo rezultirati prevelikim poreznim opterećenjem prekograničnih aktivnosti. Dvostruko oporezivanje može nastati i kada dvije države smatraju istu osobu svojim rezidentom i žele oporezivati njezin svjetski dohodak. S obzirom na sve veću liberalizaciju međunarodnog tržišta, sve države imaju zajednički interes u izbjegavanju dvostrukog oporezivanja. S obzirom na strateški prioritet Republike Hrvatske za jačanje integracija s drugim državama i uspostavu stabilnog političkog, pravnog i ekonomskog okvira, važno je sklapanje ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja s drugim državama. Primjena sporazuma o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja ima veliku važnost jer potiče slobodno kretanje na tržištima država koje ga primjenjuju (Sertić Tomiček, 2020.). Stoga bi se trebala dati prednost razvoju učinkovite mreže takvih ugovora kako bi se osiguralo jasno uporište za strane investitore (Legac et. al., 2019.). Međunarodni ugovori o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja imaju dva glavna cilja: pružiti zaštitu poreznim obveznicima koji sudjeluju u prekograničnim transakcijama od rizika dvostrukog oporezivanja te potaknuti suradnju između poreznih administracija država potpisnica radi smanjenja rizika podoporezivanja. Ovi ciljevi postižu se kroz mjere koje promiču usklađivanje poreznih pravila, prilagođavajući ugovore prema osnovnom općem modelu (Bogovac, 2014.).

Ovaj završni rad bavi se problematikom dvostrukog oporezivanja i analizom različitih modela ugovora koji su razvijeni za njegovo izbjegavanje. U drugom poglavlju, rad daje povijesni pregled razvoja modela ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja, počevši od ranih bilateralnih ugovora iz 1928. godine pa sve do suvremenih modela koje predlažu organizacije kao što su OECD i UN. Treće poglavlje razmatra dvostruko oporezivanje, razlikujući ekonomske i pravne aspekte te analizira međunarodno dvostruko oporezivanje kao gospodarski problem, uzroke njegovog nastanka i metode rješavanja. Četvrto poglavlje fokusira se na oporezivanje dohotka različitih kategorija osoba koje ostvaruju prihod u inozemstvu, poput dnevnih imigranata, upućenih radnika, nezaposlenih koji traže posao i umirovljenika.

Peto poglavlje istražuje opravdanost ubiranja poreza kroz različite teorijske pristupe, uključujući teorije sile, cijene, žrtve i suvremene teorije. Šesto poglavlje posvećeno je metodama zakonitog izbjegavanja porezne obveze, uključujući tehnike kao što su transferne cijene i potkapitaliziranje. Sedmo poglavlje donosi zaključke rada.

2. POVIJESNI PREGLED MODELA UGOVORA O IZBJEGAVANJU DVOSTRUKOG OPOREZIVANJA

Pitanje izbjegavanja dvostrukog oporezivanja počelo je biti razmatrano još u doba Lige naroda, nastavljeno je kroz rad Organizacije za ekonomsku suradnju i razvoj (OECD) i regionalnih foruma te kasnije i Ujedinjenih naroda. Kroz njihov dugogodišnji angažman razvijeni su mnogi modeli bilateralnih ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja. Prvi sporazum o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja sklopile su Njemačka i Italija 1925. godine, dok je proces u Velikoj Britaniji i SAD-u bio znatno sporiji. Jedini sporazum koji je Velika Britanija zaključila u tom razdoblju između dva svjetska rata bio je s Francuskom 1922. SAD su sklopile djelomične sporazume s Francuskom 1932. i Kanadom 1936., a prvi potpuni sporazumi o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja s Francuskom i Švedskom sklopljeni su 1939. godine. Rad Lige naroda doprinio je usklađivanju postojećih bilateralnih sporazuma i razvoju jedinstvenih modela sporazuma o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja (Sertić, 2013.).

2.1. Model bilateralnog ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja iz 1928. godine

U listopadu 1928., Vijeće Lige naroda usvojilo je model bilateralnog sporazuma o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja u vezi s direktnim porezima, kao i druge modele koji su se odnosili na nasljedstvo, administrativnu suradnju u poreznim pitanjima i pravnu podršku u prikupljanju poreza. Rad Vijeća temeljio se na konceptu modela ugovora koji je pripremila grupa istaknutih stručnjaka iz sedam europskih država, koja je osnovana 1922. godine. U 1925., stručnjaci iz još dvije europske zemlje te iz Japana, Argentine i Venezuele, pridružili su se

grupi. Stručnjaci iz SAD-a pridružili su se 1927. godine. Skupina je izradila jedan prijedlog ugovora o direktnim porezima, ali Vijeće Lige naroda smatralo je korisnim imati još dva dodatna prijedloga modela ugovora o istim pitanjima. Razlog tome bio je što je prvi prijedlog bio prilagođen samo državama ugovornicama koje su koristile porezni sustav temeljen na indirektnim porezima na prihode iz domaćih izvora, kao i općem porezu na prihode iz svih izvora, bez obzira jesu li domaći ili strani. Dva dodatna prijedloga modela ugovora nisu naglašavala razliku između direktnih i indirektnih poreza. Prvi prijedlog trebao je biti primijenjen u državama gdje se oporezivanje provodi putem utvrđivanja rezidentnosti, dok je drugi bio namijenjen državama s različitim poreznim sustavima (Sertić, 2013.).

2.2. Nacrt ugovora iz 1935. godine o raspodjeli dobiti među državama u svrhu oporezivanja

Krajem dvadesetih i početkom tridesetih godina 20-og stoljeća, Porezni odbor Lige naroda posebno je usmjerio svoju pažnju na razvoj pravila za raspodjelu dobiti organizacija koje su djelovale u više država. Prvi prijedlog ugovora o raspodjeli dobiti među državama u svrhu oporezivanja stvoren je na sastanku Pododbora Lige naroda održanom u New Yorku i Washingtonu, pod organizacijom Američke agencije međunarodnih trgovačkih komora. Nakon toga, na sjednici Poreznog odbora u lipnju 1933. godine, održana su daljnja razmatranja i dogovori o ovom ugovoru. U sklopu nacrta ugovora bila je uključena kategorija dobiti koja nije smatrana dobiti društva, obuhvaćajući sve dijelove dobiti koji su pripisani specifičnim izvorima. Drugi dijelovi dobiti su klasificirani kao dobit koja se oporezivala kao dobit stalne poslovne jedinice u kojoj je ostvarena. Ova definicija je bila sugerirana s ciljem usklađivanja koncepta stalne poslovne jedinice društva u drugoj državi ugovornici s konceptom neovisnih pravnih subjekata koji djeluju pod jednakim ili sličnim uvjetima kao i neovisna društva. Također je omogućila određivanje i pridruživanje ostvarene neto dobiti svim stalnim poslovnim jedinicama pojedinačno, koristeći vlastite poslovne evidencije i dokumentaciju. Nacrtom ugovora dana su ovlaštenja poreznim tijelima država ugovornica za korekciju knjigovodstvenih dokumenata, što uključuje ispravke pogrešaka, propusta ili prilagodbu cijena navedenih u tim dokumentima prema vrijednosti koja bi proizašla iz načela nepristrane transakcije u odnosima među neovisnim društvima (Sertić, 2013.).

2.3. Meksički model bilateralnog ugovora iz 1943. godine

Tijekom sjednice poreznog odbora Lige naroda održane u lipnju 1939. godine sugerirano je da se tri modela ugovora iz 1928., koji su se odnosili na izravne poreze, tehnički unaprijede. Ti su modeli bili ključni elementi većine bilateralnih poreznih ugovora sklopljenih tijekom tridesetih godina, i to s obzirom na nove trendove i izazove u međunarodnom poslovanju, kao i preporuke Poreznog odbora. Priprema izmjena započela je u travnju 1940. na sastanku Pododbora Lige naroda u Hagu, nakon čega je nastavljena na dvjema regionalnim sjednicama pod pokroviteljstvom Lige u Mexico Cityju, u lipnju 1940. i srpnju 1943. Tijekom tih sastanaka, sudjelovali su predstavnici Meksika, SAD-a, Kanade, Čile, Kolumbije, Bolivije, Argentine, Urugvaja, Venezuele, Perua i Ekvadora. Na prvoj regionalnoj sjednici stvoreni su Model ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja na dohodak, dokumenti o sprječavanju dvostrukog oporezivanja na nasljedstva, uspostavljanju suradnje poreznih uprava država radi prikupljanja izravnih poreza, kao i dokumenti koji su se bavili poslijeratnim poreznim izazovima. Tijekom druge sjednice usvojeni su ovi modeli bilateralnih ugovora: protokoli o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja na dohodak i nasljedstva te o uspostavljanju administrativne suradnje u prikupljanju i primjeni izravnih poreza. Na osnovi Modela ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja na dohodak, koji je zamijenio prethodni ugovor iz 1928. o izravnim porezima, koji je također uključivao odredbe Nacrta ugovora iz 1935. o raspodjeli dobiti, pravo oporezivanja dohotka nerezidenata praktički je bilo dodijeljeno državi izvora. Meksički model ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja na dohodak bio je percipiran kao "prvi pokušaj država u razvoju da izrade model ugovora s naglaskom na osobite vlastite probleme" (Sertić, 2013.).

2.4. Londonski model bilateralnog ugovora iz 1946. godine

U ožujku 1946., Porezni odbor Lige naroda okupio se na desetoj sjednici kako bi ponovno analizirao i izmijenio Meksički model bilateralnog ugovora. Zaključeno je da su dosadašnji modeli predstavljali očiti napredak u odnosu na Model ugovora iz 1928., međutim, s obzirom da sastav londonske sjednice nije bio identičan sastavu meksičke, bilo je razumno očekivati da će sudionici londonske sjednice imati drugačiji pristup većini prijedloga koji su oblikovali Meksički model. Tijekom sjednice su shvatili da je zapravo jedna odredba u modelu

značajno drugačija u usporedbi s onima iz 1943., a to je ona koja se odnosi na oporezivanje dividendi, kamata, naknada za autorska prava, anuiteta i mirovina. Članovi Odbora bili su svjesni da odredbe u Meksičkom modelu mogu biti atraktivnije određenim državama, poput latinoameričkih, u usporedbi s onima koje su dogovorene na londonskoj sjednici. S obzirom na povratne informacije Poreznog odbora o pitanju prava oporezivanja dividendi, kamata i naknada za autorska prava državi izvora, uvijek je postojao nesporazum oko oporezivanja tih dijelova dobiti. Porezni odbor je na toj sjednici 1946. godine prihvatio preporuke Komisije UN-a o osnivanju Porezne komisije Socijalnog i ekonomskog vijeća. Neke od tih preporuka koje će Porezna komisija obavljati su vezani za problem međunarodnog oporezivanja (dvostruko oporezivanja dohotka ili dobiti, nasljedstva, izvanteritorijalni porezi, porez na kupovinu deviza...), razmjenu obavijesti država o metodama financiranja, porezne metode koje pomažu sprječavanju ekonomskih depresija ili inflacije te funkcije koje žele Ujedinjeni narodi uzeti Poreznom odboru. Pitanja vezana uz međunarodno oporezivanje su izuzetno značajna, posebno imajući u vidu da je od početka dvadesetog stoljeća sklopljeno više od 60 općih ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja te potpisano 250 specifičnih sporazuma o raznim aspektima međunarodnog oporezivanja. Osim toga, treba uzeti u obzir i mnoge trgovinske sporazume te ostale međunarodne instrumente koji sadrže slučajne odredbe o porezima. Preporučljivo je razviti i usvojiti detaljna pravila koja definiraju postupak za određivanje i podjelu oporezive dobiti kada trgovačka društva posluju u više od jedne zemlje. Potrebno je uskladiti postojeće razlike u mišljenjima i stavovima između država uvoznica kapitala i država izvoznica kapitala kada je u pitanju oporezivanje dividendi i kamata. Ovo se može postići putem pregovora te potpisivanjem ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja. Ovaj proces ne bi trebao biti previše kompliciran ako se pažljivo prouče različiti pravni, ekonomski i administrativni aspekti ovih pitanja (Sertić, 2013.).

2.5. OECD-ov model bilateralnog ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja

Slično kao što Model bilateralnog ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja iz 1928. nije u potpunosti bio prihvaćen, ni Meksički ni Londonski modeli ugovora nisu postigli potpunu podršku. Ipak, odredbe ovih modela su se vremenom nadopunjavale raznim varijacijama u mnogim bilateralnim poreznim ugovorima među razvijenim državama. Godine 1956. osnovan je Porezni odbor OECD-a, koji je dobio zadatak izrade nacrtu modela

bilateralnog ugovora „kakav će uspješno riješiti problem dvostrukog oporezivanja država članica, s mogućom primjenom u svim državama članicama“ (OECD, 1977.). Nastavci i poboljšanja su se neprestano događali, a novi Model je objavljen 1992. godine, nakon čega je prošao čak 14 izmjena i dopuna modela je stupilo na snagu, što pokazuje nastojanje da se model uskladi s najnovijim vrijednostima i pravnim izazovima koji proizlaze iz njih. OECD-ov model ugovora se temelji na dvije osnovne ideje: prvo, država rezidentnosti će eliminirati dvostruko oporezivanje putem metode uračunavanja ili izuzeća, dok će, kao odgovor na to, država izvora značajno ograničiti svoju nadležnost za oporezivanje na izvoru. Tamo gdje zadržava tu nadležnost, snizit će porezne stope (Sertić, 2013.).

OECD-ov model ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja dohotka i imovine predstavlja svojevrsni obrazac za sklapanje međunarodnih ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja dohotka i imovine. Iako ne obvezuje države, pa ni članice OECD-a, na prihvaćanje ponuđenih normativnih rješenja, prethodno iskustvo pokazalo je da su ta rješenja izrazito pravno kvalitetna. Većina članaka Modela regulira podjelu poreznih ovlasti među ugovornicima u pogledu oporezivanja različitih vrsta dohotka i dobiti. U procesu pregovaranja o sklapanju poreznog ugovora, države ugovornice obično koriste OECD model kao osnovu, ponekad ga čak i potpuno slijede, iako postoje odstupanja koja mogu biti različite važnosti, ovisno o konkretnim i specifičnim interesima svake države ugovornice. Svaki članak Modela dolazi s pratećim komentarom čija svrha je pojasniti pojmove korištene u članku i opravdati prihvaćanje normativnih rješenja koja su uključena u Model. Ti komentari uživaju visok ugled među pravnicima specijaliziranim za međunarodno porezno pravo, često se citiraju u obrazloženjima sudskih odluka u međunarodnim poreznim sporovima. Trenutna verzija Modela uključuje 32 članka. Uobičajeno je da svaka moderna država koja se bavi međunarodnim poreznim pitanjima razvije vlastiti model poreznog ugovora koji koristi kao osnovu u pregovorima s drugim državama. U tim nacionalnim modelima, u većoj ili manjoj mjeri, često se uključuju i elementi OECD modela. Neki od poznatijih modela, koji se ističu po svojim specifičnostima i različitim pristupima u odnosu na OECD model, uključuju modele SAD-a i Nizozemske (Arbutina, 2010.).

2.6. UN model ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja razvijenih država i država u razvoju

Šezdesetih godina prošlog stoljeća, UN je započeo novi ciklus istraživanja problema dvostrukog oporezivanja, uslijed kontinuiranog porasta broja država u razvoju koje su bile članice UN-a, kao i zbog nastojanja privlačenja inozemnih investicija i kapitala u te države. Kao rezultat toga, razvijen je i 1980. godine objavljen UN-ov model ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja u odnosima između razvijenih država i država u razvoju. Tijekom osme sjednice, Skupina stručnjaka za međunarodnu suradnju u poreznim pitanjima formirala je "fokus" grupu s ciljem prilagodbe UN-ovog modela ugovora prema potrebama, reflektirajući promjene u međunarodnom poslovanju i financijskom te poreznom okruženju tijekom 1980. godine. Fokus grupa je na svojim sastancima u New Yorku u prosincu 1998. i u Amsterdamu u ožujku 1999. godine razmotrila povratne informacije i preporuke članova Skupine stručnjaka vezane uz članke i komentare na članke UN-ovog modela. Na devetoj sjednici u New Yorku u svibnju 1999., fokus grupa je predstavila ažurirani Nacrt izmjena, a izmijenjena inačica UN-ovog modela ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja između razvijenih država i država u razvoju je usvojena. Konačna verzija je objavljena 2001. godine (Sertić, 2013.).

UN model stavlja veći naglasak na oporezivanje u državi izvora (gdje se ostvaruje dohodak) u odnosu na OECD model koji više favorizira državu rezidentnosti (gdje je porezni obveznik rezident). To je posebno važno za države u razvoju koje žele zaštititi svoje porezne prihode od međunarodnih korporacija koje posluju unutar njihovih granica. Model predviđa pravila za oporezivanje različitih vrsta dohotka, uključujući dohodak od rada, dividende, kamate, autorske naknade, kapitalne dobitke i dohodak od nekretnina. Ova pravila su osmišljena tako da omogućе pravedno oporezivanje između država. UN model preporučuje metode poput izuzimanja i odbitka kako bi se izbjeglo dvostruko oporezivanje. Ove metode pomažu osigurati da porezni obveznik ne bude dvaput oporezovan na isti dohodak u različitim jurisdikcijama. Model također uključuje mehanizme za rješavanje poreznih sporova između država, što je ključno za osiguranje učinkovite primjene ugovora i zaštitu poreznih obveznika od mogućih dvostrukih oporezivanja. Mnoge države u razvoju koriste UN model kao osnovu za pregovaranje bilateralnih ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja. Model im omogućava bolju pregovaračku poziciju i pomaže u osiguravanju da međunarodne investicije pridonose njihovom fiskalnom kapacitetu. UN model ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja igra ključnu ulogu u međunarodnom poreznom sustavu, posebno za države u

razvoju, omogućavajući im da pravedno dijele porezne prihode i izbjegnu negativne posljedice dvostrukog oporezivanja (Department of Economic and Social Affairs, United Nations, 2013., 2017., 2019.).

2.7. Razlike između OECD-ovog i UN-ovog modela ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja

Dva najčešće korištena modela u stalnim međunarodnim naporima za eliminaciju dvostrukog oporezivanja su UN-ov Model-konvencije o dvostrukom oporezivanju između razvijenih i zemalja u razvoju (UN model) i OECD-ov model ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja. UN model preferiraju zemlje koje uvoze kapital, dok OECD model preferiraju zemlje koje izvoze kapital. Ključne razlike se odnose na to kako bi država trebala odrediti prava oporezivanja prema domaćem zakonodavstvu putem bilateralnog ugovora kako bi se izbjeglo dvostruko oporezivanje i potaknule investicije. Općenito, UN model teži omogućiti veći udio prava oporezivanja zemlji u kojoj se odvija ekonomska aktivnost, dok OECD model potiče zadržavanje većeg dijela prava oporezivanja u zemlji rezidentnosti poreznog obveznika. Modeli ugovora i njihovi komentari ne predstavljaju porezne propise te se ne mogu koristiti kao osnova za izbjegavanje dvostrukog oporezivanja. Oni su samo preporuke državama prilikom sklapanja ugovora o izbjegavanju međunarodnog dvostrukog oporezivanja. Također, članice OECD-a i članice UN-a nisu obvezne primjenjivati ih (Šimurina, Rajković, 2015.).

2.8. Model SAD-a o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja

Ministarstvo financija SAD-a je 1976. godine objavilo svoj vlastiti Model ugovora kao osnovu za pregovore s drugim državama. Modificirana verzija Modela je objavljena 1977. godine, a zatim je u lipnju 1981. godine izrađen i dodatni nacrt Modela koji je sadržavao odredbe protiv zlouporaba. Glavni cilj ovog Modela bio je postići široku prihvaćenost i primjenu u praksi na znatno većoj razini nego što je to bilo u bilo kojim prethodnim ugovorima (Sertić, 2013.).

Iako su Sjedinjene Američke Države trenutno uključene u trgovinski sukob s nekim od svojih najvažnijih trgovinskih partnera, imaju značajan broj sporazuma o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja (SAD-a), ukupno 68. Ovi sporazumi pokrivaju većinu članica Europske unije. Ugovor o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja (između SAD-a i Republike Hrvatske) potpisali su predstavnici vlada te je u potsupku parlamentarno odobrenje. Neki od tih sporazuma, kao što su oni s Danskom i Grčkom, potječu još iz sredine prošlog stoljeća. Sjedinjene Američke Države su sklopile sporazume o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja s većinom svojih glavnih investitora, osim Singapura, s kojim je sporazum primjenjiv samo na aktivnosti brodarskih i avionskih tvrtki. Među najvećim investitorima u SAD su i neke članice Europske unije, pri čemu je Ujedinjeno Kraljevstvo najveći investitor u cjelini. To je djelomično zbog povijesnih veza, ali i zbog geografske blizine koja je omogućila tradicionalno snažne ekonomske veze između Ujedinjenog Kraljevstva i SAD-a. Više od polovice svih investicija iz SAD-a usmjereno je prema zemljama članicama Europske unije. Prema podacima američkog Ureda za ekonomske analize (BEA), većina tih investicija odnosi se na holding kompanije, tj. tvrtke osnovane s ciljem akvizicije udjela i upravljanja drugim tvrtkama. Najveći iznosi takvih investicija zabilježeni su prema Luksemburgu i Nizozemskoj, koje su istovremeno najveći primatelji izravnih stranih ulaganja (FDI) iz SAD-a (Hrvatska gospodarska komora, 2018.).

3. DVOSTRUKO OPOREZIVANJE

Prije razmatranja koncepta dvostrukog oporezivanja, važno je razjasniti pojam višestrukog oporezivanja, što implicira da se određeni dio imovine pojedinca oporezuje s dva ili više poreza. Oblici višestrukog oporezivanja obuhvaćaju dvostruko oporezivanje i kumuliranje poreza. Dvostruko oporezivanje se događa kada se na istu oporezivu stavku plaća porez više puta, što može biti pravno ili ekonomski motivirano. Pravno dvostruko oporezivanje se pojavljuje kada ista osoba plaća porez dva puta na isti prihod u najmanje dvije države. Ekonomsko dvostruko oporezivanje nastaje kada je propisano da poduzeće plati porez na svoju dobit, a zatim i dioničari dodatno plaćaju porez na dividende koje proizlaze iz te dobiti koja je već oporezovana. Sam naziv "dvostruko oporezivanje" možda nije sasvim precizan jer implicira samo dva poreza, dok praksa pokazuje da se u ovom fenomenu može raditi o više od dva poreza.

Stoga se u teoriji smatra da taj naziv zapravo odražava ponovljeno oporezivanje, a ne nužno samo dva poreza. Suverenitet država, koji označava apsolutnu vlast nad osobama i stvarima unutar određenog područja, stvara izazov međunarodnog dvostrukog oporezivanja. Unutrašnje dvostruko oporezivanje proizlazi iz suverene političke odluke na jednom teritoriju, te se može eliminirati kroz promjenu propisa kada se takva politička volja promijeni, bez potrebe za kompromisom između suverenih strana (Jelčić et. al., 2002.).

3.1. Ekonomsko i pravno dvostruko oporezivanje

U literaturi se razlikuju ova dva oblika dvostrukog oporezivanja prema tome postoji li istovjetnost poreznog obveznika. Prema definiciji prisutnoj u teoriji, pravno dvostruko oporezivanje obilježava istovjetnost poreznog obveznika, dok ekonomsko dvostruko oporezivanje nastaje kada ta istovjetnost nije prisutna. Primjer ekonomskog dvostrukog oporezivanja koji se često navodi u literaturi jest oporezivanje podijeljenog dijela dobiti. Na razini trgovačkog društva, dobit se prvo oporezuje porezom na dobit. Nakon toga, ako se preostala dobit raspodijeli vlasnicima dionica ili udjela, može doći do ponovnog oporezivanja, što se naziva ekonomskim dvostrukim oporezivanjem. Kada se takva dobit raspodijeli, postaje dio dohotka fizičkih osoba ili dobiti pravnih osoba te se ponovno oporezuje porezom na dohodak za fizičke osobe ili porezom na dobit za pravne osobe. Ova situacija pokazuje razliku u odnosu na pravno dvostruko oporezivanje, koja leži u različitosti poreznih obveznika. U slučaju ekonomskog oporezivanja, ne postoji identična pravna osnova za nastanak porezne obveze, budući da se dvije porezne obveze javljaju iz različitih razloga. Prvi put, porezna obveza nastaje zbog ostvarene dobiti trgovačkog društva, dok drugi put nastaje zbog oporezivanja raspodijeljene dobiti porezom na dohodak ili porezom na dobit. U ovom slučaju, također ne postoji identičnost osobe koja je porezni obveznik. U prvom slučaju, trgovačko društvo koje ostvari dobit podliježe prvom oporezivanju, dok u drugom slučaju subjekt koji prima raspodijeljenu dobit podliježe drugom oporezivanju. Iako je ista osoba, tj. ona kojoj je dobit raspodijeljena, opterećena dvostrukim oporezivanjem jer se na nju primjenjuju dva poreza, ona postaje konačni platitelj poreza u oba slučaja, iako nije porezni obveznik kada je u pitanju oporezivanje dobiti. Tako da, nazivanje toga "ekonomskim dvostrukim oporezivanjem" zapravo nije precizno, jer se radi o kumuliranju poreza (Jelčić et. al., 2002.).

3.2. Međunarodno dvostruko oporezivanje kao međunarodni gospodarski problem

Međunarodno dvostruko oporezivanje nije samo formalna posljedica preklapanja fiskalnih jurisdikcija različitih država. Ono ima svoju suštinsku dimenziju kao gospodarski problem te kao izazov u osiguravanju jednakog tretmana za sve - što se odnosi na pitanje pravednosti. Prekogračna aktivnost se izražava na način da jako puno zemalja želi privući strane ulagače i u isto vrijeme potiče gospodarske subjekte sa svojih teritorija da se angažiraju u poslovanju izvan granica svoje zemlje. Uspjesi u tim naporima rezultiraju otvaranjem novih radnih mjesta i povećanjem porezne osnovice, što znači više prihoda i dobiti za fizičke i pravne osobe, omogućujući državama da naplate poreze. No, međunarodno dvostruko oporezivanje predstavlja poteškoću da bi se ciljevi mogli ostvariti (Jelčić et. al., 2002.).

Jačanju problema međunarodnog dvostrukog oporezivanja „pomogli“ su jačanje globalizacije, mobilnost ljudi i kapitala. Međunarodno dvostruko oporezivanje, kao oblik sukoba pravnih propisa, nije smatrano poželjnim pa su razvijene strategije kako bi se smanjile ili eliminirale njegove negativne posljedice. Ekonomski učinci međunarodnog dvostrukog oporezivanja su nepoželjni zato što mogu utjecati na smanjenje profitabilnosti poslovnih projekata izvan zemlje, ograničavaju proizvodnju, dovode do nejednakog postupanja prema poreznim obveznicima, kršeći princip jednakosti u raspodjeli poreznog opterećenja, što rezultira nepoštenim tretmanom pravnih ili fizičkih osoba čije su aktivnosti ili interesi povezani s inozemstvom, u usporedbi s poreznim obveznicima koji su ograničeni na svoju matičnu zemlju (Šimurina, 2008.).

3.3. Uzroci nastanka međunarodnog dvostrukog oporezivanja

Međunarodno dvostruko oporezivanje nastaje zbog primjene načela neograničene porezne obveze koji je kriterij za određivanje opsega porezne obveze. Današnje države primjenjuju dva kriterija istodobno u ovom kontekstu: fiskalni rezidenti (domaći porezni obveznici) prema načelu neograničene porezne obveze oporezuju se na svjetski dohodak ili dobit, dok fiskalni nerezidenti (strani porezni obveznici) oporezuju se prema načelu izvora dohotka (teritorijalnosti), plaćajući porez samo na dohodak ili dobit ostvaren na teritoriju određene države. Primjena ovih načela na istog poreznog obveznika od strane različitih država, u različitim kombinacijama, rezultira međunarodnim dvostrukim oporezivanjem.

Međunarodno dvostruko oporezivanje može se dogoditi i kada se preklapaju dva načela fiskalne rezidentnosti i dva načela svjetskog dohotka (Jelčić et. al., 2002.).

3.4. Rješavanje problema međunarodnog dvostrukog oporezivanja

Problem međunarodnog dvostrukog oporezivanja mogao bi biti riješen ili značajno smanjen ako bi suvremene države usvojile jedinstvenu primjenu načela oporezivanja izvora dohotka, odnosno napustile načelo oporezivanja svjetskog dohotka. Primjerice, kada bi se sve države složile oko primjene načela države odredišta, gdje pravo oporezivanja pripada državi u koju se roba ili usluge uvoze, to bi eliminiralo problem dvostrukog oporezivanja kod općeg poreza na promet. Stoga je važno primijeniti određene strategije i mehanizme kako bi se izbjeglo međunarodno dvostruko oporezivanje ili barem smanjile njegove negativne posljedice (Jelčić et. al., 2002.).

3.5. Sredstva (instrumenti) rješavanja problema međunarodnog dvostrukog oporezivanja

Države mogu rješavati problem međunarodnog dvostrukog oporezivanja primjenom metoda sadržanih u dva instrumenta: internim propisima pojedine države, što je jednostrani pristup (unilateralno), ili putem međunarodnih ugovora, bilateralnih ili multilateralnih, na osnovi dogovora između dviju ili više država. Prihvaćanje jednostranog pristupa znači da država odustaje od određenog poreza koji bi mogla naplatiti na dohotke ili dobitke svojih poreznih obveznika koji dolaze iz inozemstva, kako bi se izbjeglo dvostruko oporezivanje ili njegove posljedice. S druge strane, sklapanje međudržavnih poreznih ugovora predstavlja postizanje sporazuma između država kako bi se u potpunosti ili djelomično odustalo od oporezivanja određenih inozemnih prihoda ili dobiti, u zamjenu za pravo oporezivanja drugih prihoda ili dobiti. Međunarodni porezni ugovori predstavljaju napredan način sprečavanja dvostrukog oporezivanja. Kompleksni su pravni instrumenti čije se zaključivanje obično postiže nakon relativno dugotrajnog oporezivanja (Jelčić et. al., 2002.).

3.6. Izbjegavanje međunarodnog dvostrukog oporezivanja

Smanjenje posljedica međunarodnog dvostrukog oporezivanja može se ostvariti pomoću unilateralnih mjera, bilateralnih i multilateralnih ugovora (Šimurina, 2008.).

3.6.1. Unilateralne mjere za izbjegavanje međunarodnog dvostrukog oporezivanja

Unilateralne mjere uključuju propise nacionalnih poreznih zakona koje država donosi neovisno, ali se primjenjuju na aktivnosti prekograničnih poreznih obveznika koji su rezidenti te države. Ove mjere se koriste kako bi se riješili problemi unutarnjeg i međunarodnog dvostrukog oporezivanja. Kako bi spriječila međunarodno dvostruko oporezivanje, pojedina država mora promijeniti svoje porezne zakone kako bi se uskladila s rješenjima koja su propisana u poreznim propisima drugih zemalja. Međutim, jednostrane mjere obično nisu dovoljne za sprečavanje dvostrukog oporezivanja jer nisu sveobuhvatne niti su međusobno usklađene (Šimurina, 2008.).

3.6.2. Bilateralni ugovori za izbjegavanje međunarodnog dvostrukog oporezivanja

Bilateralni ugovori su dogovoreni ugovori među dvije države na temelju OECD-Modela odnosno UN-Modela uzimajući u obzir bilateralne posebnosti svake od ugovornih zemalja, a ako su te zemlje i članice Europske unije, moraju uvažavati i njihove propise. Ovi ugovori imaju za cilj sprečavanje situacija dvostrukog oporezivanja dohotka, dobiti i imovine (izravni porezi), dok istovremeno ne nameću obavezu oporezivanja bilo kojeg oblika dohotka državi ugovornici. Bilateralni ugovori se spajaju kako bi dogovorili raspodjelu prava oporezivanja između ugovorenih zemalja, određujući na koji način se treba oporezivati svaka vrsta dohotka kako bi se spriječilo dvostruko oporezivanje. Glavni cilj njihovog sporazuma nije samo spriječiti dvostruko oporezivanje, već osigurati da se porezi plaćaju u skladu s odredbama ugovora u jednoj od ugovorenih zemalja (Šimurina, 2008.).

3.7. Načini (metode) rješavanja problema međunarodnog dvostrukog oporezivanja

Postoji nekoliko metoda za rješavanje problema međunarodnog dvostrukog oporezivanja, koje su danas najrasprostranjenije i obuhvaćene su kako nacionalnim propisima tako i međunarodnim sporazumima. Te metode uključuju metodu izuzeća i metodu odbitka, a obje su definirane i u Modelu OECD-a (Jelčić et. al., 2002.).

3.7.1. Metoda izuzimanja

Metoda izuzimanja podrazumijeva oslobađanje od oporezivanja prihoda ili dobiti ostvarene izvan zemlje. Njena svrha je spriječiti formalno dvostruko oporezivanje tako što se izbjegava porezna obveza u domaćoj zemlji za prihode ili dobit ostvarene izvan nje, fokusirajući se na domaću poreznu osnovicu. U teoriji se spominje u dvije varijante: puno izuzimanje i izuzimanja s progresijom. Puno izuzimanje predstavlja oslobođenje od oporezivanja u domaćoj zemlji za dohodak ili dobit ostvarenu izvan te zemlje. Izuzimanje s progresijom podrazumijeva da se dohodak ostvaren izvan zemlje ne oporezuje u domaćoj zemlji, ali se uzima u obzir pri obračunu poreza na dohodak u domaćoj zemlji. Drugim riječima, dohodak ostvaren izvan zemlje dodaje se domaćem dohotku samo radi povećanja domaćeg dohotka za svrhu primjene viših stopa progresivnog poreznog sustava. Uglavnom se koristi varijanta izuzimanja s progresijom (Jelčić et. al., 2002.).

3.7.2. Metoda odbitka

Primjena metode odbitka podrazumijeva odbijanje poreza plaćenog u inozemstvu na dohodak ili dobit ostvarenu izvan zemlje od poreza koji rezident treba platiti na cjelokupni svoj dohodak (dobit). Glavni cilj ove metode je sprečavanje povećanog poreznog opterećenja za rezidente koji ostvaruju oporezivi dohodak ili dobit izvan zemlje. Njezin zadatak je spriječiti štetne posljedice međunarodnog dvostrukog oporezivanja. U teoriji se spominje u dvije varijante: puni odbitak i obični odbitak. Puni odbitak objašnjava da se porez plaćen u inozemstvu u potpunosti odbija od ukupne porezne obveze fiskalnog rezidenta. Kada se koristi

običan odbitak, porez plaćen u inozemstvu na dohodak ili dobit odbija se od poreza koji bi rezident trebao platiti na dohodak ili dobit ostvarene izvan zemlje, ali najviše do iznosa poreza koji bi se platio na taj inozemni dohodak ili dobit u domaćoj zemlji. Od ove dvije varijante se koristi varijanta običnog odbitka (Jelčić et. al., 2002.).

4. OPOREZIVANJE DOHOTKA

Rizik dvostrukog oporezivanja nastaje kada su dvije države ovlaštene oporezivati dohodak poreznog obveznika, na primjer:

1. ako boravi u jednoj državi, a radi u drugoj (dnevni imigrant)
2. ako je poslan na kratki rad u inozemstvo
3. ako boravi u inozemstvu i aktivno traži posao tamo, ali je prenio naknade za nezaposlenost iz države rezidentnosti te
4. ako se umirovio u jednoj državi, ali mirovinu dobiva iz druge države.

U takvoj situaciji važit će porezna pravila države u kojoj porezni obveznik boravi, no postoji mogućnost plaćanja poreza i u drugoj državi. Na sreću, većina država ima sporazume o sprječavanju dvostrukog oporezivanja. Ovi sporazumi obično pružaju zaštitu od dvostrukog oporezivanja: na osnovu brojnih bilateralnih poreznih sporazuma, porez koji je porezni obveznik platio u državi u kojoj radi odbija se od poreza koji treba platiti u državi u kojoj živi, u drugim situacijama, za dohodak koji zaradi u državi u kojoj radi mogao bi biti obvezan plaćati porez samo toj državi, bez oporezivanja tog dohotka u državi u kojoj ima prebivalište. Važno je istaknuti da će vjerojatno biti različite porezne stope u tim državama članicama. Ukoliko je porezna stopa u državi u kojoj porezni obveznik obavlja posao veća, ta stopa će biti završna stopa koju će platiti - čak i ako se porez koji je platio u toj državi odbije od poreza koji plaća u državi u kojoj ima prebivalište ili ako ga država prebivališta oslobodi daljnjeg oporezivanja. Moguće je da će trebati pružiti dokaze o svom prebivalištu i plaćenom porezu na dohodak kako bi izbjegao dvostruko oporezivanje. Sve zemlje članice redovito dijele informacije o porezima kako bi osigurale da građani ispunjavaju svoje porezne obveze i kako bi se borile protiv poreznih prijevara i izbjegavanja oporezivanja (Europska unija, 2023.).

4.1. Dnevni imigrant

Ako porezni obveznik boravi u jednoj državi, a radi u drugoj, pravila vezana uz oporezivanje njegovog dohotka ovise o nacionalnim propisima i ugovorima o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja između te dvije države. Ta pravila mogu se značajno razlikovati od onih koja određuju koja država ima nadležnost nad pitanjima socijalne sigurnosti. Prema ugovoru o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja, možda će biti potrebno platiti porez i u državi u kojoj porezni obveznik radi i u državi u kojoj ima prebivalište. Kao zaposlenik, obično će se dohodak koji ostvari na teritoriju određene države oporezivati prema njenim propisima. Ako je porezni obveznik samostalni zaposlenik i registriran je kao takav u državi u kojoj živite, ali te usluge pruža izvan njezinih granica, obično će plaćati porez na dohodak u državi u kojoj pruža usluge ako tamo ima "stalno sjedište" ili "stalnu poslovnu jedinicu" (npr. ured ili prodavaonicu) (Europska unija, 2023.).

4.2. Upućeni radnik u inozemstvu

Ako je porezni obveznik poslan na kratki rad u inozemstvo (do 2 godine) i dalje je pod pokrićem socijalnog osiguranja njegove matične države. Ipak, dohodak koji zaradi tijekom angažmana u inozemstvu može biti oporezivan u državi u kojoj privremeno boravi. Ako ga poslodavac šalje u inozemstvo, možda će biti dužan platiti porez na dohodak koji je ostvario tijekom angažmana u državi u kojoj radi ako boravi u inozemstvu manje od šest mjeseci godišnje ili ako mu plaću direktno isplaćuje poslodavac iz matične države, a ne podružnica ili drugo poduzeće tvrtke u kojoj radi u inozemstvu (Europska unija, 2023.).

4.3. Nezaposlena osoba koja traži posao u inozemstvu

Ako porezni obveznik boravi u drugoj državi članici samo kratko vrijeme (manje od 6 mjeseci godišnje) i ne radi tamo, vjerojatno neće biti smatran rezidentom te države za porezne svrhe. U toj bi se situaciji, naknade za nezaposlenost koje primi trebale oporezivati samo u državi u kojoj su isplaćene. Ako boravi u drugoj državi članici duže od 6 mjeseci godišnje,

postoji mogućnost da bude smatrani poreznim rezidentom te države, što znači da bi ona mogla oporezivati naknade za nezaposlenost koje prima prenesene iz druge države. Međutim, prema mnogim dvostranim poreznim ugovorima, naknade za nezaposlenost oporezuju se samo u državi u kojoj je porezni obveznik porezni rezident. No, ako zadrži prebivalište i održava osobne i ekonomske veze s matičnom državom, može i dalje biti smatran poreznim rezidentom te države ako boravi u inozemstvu dulje od 6 mjeseci. U takvoj situaciji, druge države članice nemaju pravo oporezivati naknade za nezaposlenost (Europska unija, 2023.).

4.4. Umirovljenik u inozemstvu

Ako se porezni obveznik umirovio i preselio u drugu državu članicu te tamo provodi više od 6 mjeseci godišnje, ta ga država može smatrati poreznim rezidentom. U takvoj situaciji, mogao bi biti obvezan platiti porez na svjetski dohodak, uključujući mirovinu koju prima iz drugih država članica. Iznimno se mirovine iz javnog sektora oporezuju u državi u kojoj je bio zaposlen (Europska unija, 2023.).

4.5. Plaćanje predujma poreza na dohodak

Osobe koje započnu primati prihod direktno iz inozemstva moraju obavijestiti Poreznu upravu o početku obavljanja djelatnosti ili primanja prihoda unutar osam dana od početka. Postupak je propisan kako bi se osigurali potrebni podaci za obračun poreza. Osobe ili njihovi ovlaštenici, na temelju adrese prebivališta ili uobičajenog boravišta, moraju podnijeti prijavu za upis u registar obveznika poreza na dohodak putem Obrasca RPO (Zakon o porezu na dohodak, članak 58.).

Prijavu za registraciju poreznog obveznika podnosi se za:

1. za prihode ostvarene izravno iz inozemstva u nesamostalnom radu, kao i za prihode ostvarene u diplomatskim ili konzularnim predstavništvima stranih država ili međunarodnim organizacijama, te u predstavništvima ili

organizacijama s diplomatskim imunitetom na teritoriju RH, podnosi se prijava za upis u registar poreznih obveznika

2. prihode od samostalne djelatnosti iz inozemstva
3. prihode od imovine i imovinskih prava iz inozemstva
4. prihode od kapitala i ostale dohotke iz inozemstva.

Prijavu je potrebno podnijeti unutar osam dana od početka obavljanja djelatnosti ili primanja prihoda. Kada porezni obveznici završe s obavljanjem samostalne djelatnosti ili prestanu primati prihode iz inozemstva, dužni su podnijeti prijavu o prestanku djelatnosti ili prihoda nadležnoj ispostavi Porezne uprave unutar istog osmodnevnog roka. Kada je riječ o direktnom plaćanju iz inozemstva, inozemni isplatitelj ne može biti obvezan ako nema prisutnost u Hrvatskoj putem podružnice ili nekog drugog oblika stalne poslovne jedinice, niti ako nema posrednika koji bi preuzeo obvezu obračuna i plaćanja poreza, ili dostavu propisanih izvješća u njegovo ime. U takvim slučajevima, rezidentni obveznik preuzima odgovornost za obračunavanje i plaćanje poreza te dostavu relevantnih izvješća, uz uvjet da međunarodni ugovori o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja ne reguliraju drugačije (Cipek, Uljanić, 2012.).

5. OPRAVDANOST UBIRANJA POREZA

Pojavom poreza, javila se i potreba za odgovorom na to kako država stječe pravo da nametne poreznu obvezu. Izvršavanje porezne obveze, bez obzira na to hoće li se izvršiti u naturi ili novcu, rezultira smanjenjem ekonomske moći poreznog obveznika i miješa u njegov privatni život te gospodarsku aktivnost. Posljedice koje plaćanje poreza ima na gospodarske subjekte neizbježno potiču otpor prema plaćanju poreza. Jelčić navodi da „Za porezne obveznike, odnosno za osobe koje stvarno snose porezno opterećenje, plaćanje poreza je teret koji one pokušavaju izbjeći“ (Jelčić, 2002., str. 90).

Mnogi teoretičari trudili su se dati odgovor o opravdanosti oporezivanja. Svi ti odgovori, ili bolje rečeno, sve te teorije o legitimnosti oporezivanja, razvijene su u različitim vremenskim razdobljima. Bez obzira na to kada su nastale, odnose se na specifično razdoblje primjene poreza. Mnogi ekonomisti, filozofi, teoretičari države i prava, stručnjaci za ustavna prava i

drugi razmatraju opravdanost poreza. Iz tih promišljanja proizišle su različite teorije koje objašnjavaju legitimnost i metode naplate poreza, od kojih su neke osnovne:

1. teorija sile
2. teorija cijene; a) teorija osiguranja, b) teorija uživanja
3. teorija žrtve
4. teorija reprodukcije poreza
5. organska teorija
6. socijalistička teorija (Jelčić, et. al., 2002.).

5.1. Teorija sile

Ova teorija se temelji na ideji da su porezi obaveza koju pojedinci ili vladajući krugovi nameću onima koji su poraženi ili poluslobodni, što se manifestira kao vanjski znak potčinjenosti. U literaturi je možemo pronaći pod nazivom teorija jačega. Primjena teorije sile može se smatrati opravdanjem za oporezivanje u povijesnim razdobljima, posebice u starom vijeku, ali i djelomično u srednjem vijeku. Država, koristeći silu svoje moći, nametnula je obvezu podložnim narodima, svojim "saveznicima" i drugim članovima društva koji nemaju puni utjecaj na donošenje poreznih propisa i određivanje visine poreza. Pobjednička strana je imala moć ubiranja poreza na temelju prava jačega. Primjenom sile, u državama gdje vladar ima apsolutnu moć, oporezivanje se opravdava pravom jačega, pa čak i ako za uvođenje poreza nije potrebna suglasnost predstavničkog tijela, bez obzira na to jesu li njegovi članovi izabrani, imenovani ili postavljeni na drugi način (Jelčić, et. al., 2002.).

5.2. Teorija cijene

U skladu s tom teorijom, porezi predstavljaju naknadu za usluge koje država pruža poreznim obveznicima. Obavljajući te usluge, država ima određene troškove koje porezni obveznici pokrivaju plaćanjem poreza. Prema tome, porezi predstavljaju cijenu za usluge koje državna tijela pružaju poreznim obveznicima. Teorija cijene, koja je vladajuća u liberalnom kapitalizmu, reflektira vrijeme, okolnosti i uvjete u kojima je nastala, kao i uvjerenja teoretičara

i mišljenja koja su prevladavala u to vrijeme. Stoga nije iznenađujuće što se u liberalizmu poreze opravdava teorijom cijene. U liberalnom kapitalizmu, uloga države mora biti ograničena na izvršenje zadataka koji ne ometaju gospodarski život, fokusirajući se na učinkovito obavljanje njezinih administrativnih funkcija. Smanjenjem uloge države na nadzor nad granicama i organizaciju pravnog sustava u kojem građani mogu nesmetano sudjelovati u gospodarskim aktivnostima u uvjetima slobodne konkurencije, država liberalnog kapitalizma opravdava naziv "država noćobdija". Oporezivanje rezultira smanjenjem ekonomske moći poreznih obveznika, tj. onih koji stvarno podnose teret poreza, te mijenja odnos ekonomske snage među njima. Porez, kao naknada za usluge koje pruža država, predstavlja iznos koji korisnici tih usluga plaćaju državi. Takav pristup porezu motivirao je Mirabeaua da nazove tu teoriju opravdavanja ubiranja poreza teorijom cijene. Među istaknute zagovornike teorije cijene spadaju poznati teoretičari poput Montesquieua, Voltaira, Adama Smitha, Davida Ricarda, Rousseaua i mnogih drugih. U literaturi se često spominju varijante teorije cijene kao što su teorija osiguranja i teorija uživanja (Jelčić, et. al., 2002.).

5.2.1. Teorija osiguranja

Ova podvrsta teorije cijene promatra poreze kao naknadu (premiju) koju porezni obveznici plaćaju državi za pružene usluge osiguranja, čime se štiti njihova imovina i fizički integritet. Porezni iznos tumači se kao nadoknada za osobno i imovinsko osiguranje, pri čemu se visina te naknade (premije) određuje prema veličini imovine i broju članova domaćinstva koje osigurava. Svaki član te zajednice (države) obavezan je platiti jedan dio iznosa premije (poreza) za osiguranje (Jelčić, et. al., 2002.).

5.2.2. Teorija uživanja

Prema toj teoriji, plaćanje poreza opravdano je zbog uloge koju država ima u zaštiti vanjskih granica i održavanju unutarnjeg poretka putem institucija poput sudske vlasti, policije i državne uprave. Ova uloga omogućava poreznim obveznicima da nesmetano uživaju u svojoj imovini i dohotku koji su stekli. Stoga, porezni obveznici koji posjeduju veću imovinu ili

ostvaruju veći dohodak trebali bi platiti veći iznos poreza, jer njihova veća imovina i dohodak omogućuju veće uživanje u društvenim dobrima i uslugama koje pruža država. Ova pravednost u oporezivanju omogućava da svaki pojedinac doprinese prema svojim mogućnostima, što rezultira ravnotežom i pravednošću u društvenom sustavu (Jelčić, et. al., 2002.).

5.3. Teorija žrtve

Spoj bankarskog kapitala s industrijskim sektorom, ograničavanje slobodne konkurencije te pojava i jačanje monopola su promijenili percepciju uloge države i doveli do napuštanja ideje tzv. neutralnih poreza. Većina pristaša teorije žrtve zagovara primjenu progresivnog oporezivanja, što znači da bi porezni obveznici s višim prihodima trebali platiti veći postotak poreza. No, među zagovornicima teorije žrtve postoje i oni koji podržavaju apsolutno jednak porez za sve, kao i one koji podržavaju proporcionalno oporezivanje (gdje svi porezni obveznici plaćaju isti postotak poreza od svojih prihoda), te minimalno oporezivanje. Teorija žrtve, poznata i kao teorija obveze, ima svoje poznate zagovornike poput Molla, Eheberga, Carvera, Edgewortha i Pigoua (Jelčić, et. al., 2002.).

5.4. Teorija reprodukcije poreza

Krajem 19. i početkom 20. stoljeća sve više se isticala potreba da porezi ne služe samo fiskalnim ciljevima, već i nefiskalnim. Država je sve češće morala intervenirati u ekonomski život kako društva u cjelini tako i pojedinaca, suočavajući se s rastućim izazovima u liberalnom kapitalizmu. Ova nova uloga države, osobito u ekonomiji, potaknula je razvoj teorije reprodukcije poreza kao opravdanja za oporezivanje. Prema ovoj teoriji, plaćanje poreza opravdava se kroz trošenje prikupljenih sredstava na mjere koje će potaknuti rast BDP-a i prihoda poreznih obveznika. Glavni zagovornici teorije reprodukcije poreza su Lorenz von Stein i Adolph Wagner (Jelčić, et. al., 2002.).

5.5. Organska teorija

Prema toj teoriji, opravdanje za plaćanje poreza leži u prirodnoj vezi između države i njenih građana. Kolektivni život zahtijeva obavljanje određenih obveza koje proizlaze iz činjenice da je država rezultat zajedničkog života ljudi. Plaćanje poreza osigurava kontinuitet tog zajedničkog života unutar određene države. Todorović ističe da je organska teorija opravdanja oporezivanja bila dominantna tridesetih godina 20. stoljeća. Prema toj teoriji, gotovo svaki porez i svota koja se ubere porezom može se smatrati pozitivnom. Najpoznatiji zastupnik organske teorije je njemački teoretičar Albert Schaffle (Jelčić, et. al., 2002.).

5.6. Socijalistička teorija

Socijalisti-utopisti, od Thomasa Morea s njegovom "Utopijom", preko Tommasa Campanelle i njegove "Grada sunca", do Saint-Simona, Fouriera i Roberta Owena, smatrali su poreze suvišnima i zagovarali su njihovo ukinuće. Porezi su bili dopušteni samo u iznimnim situacijama: kada socijalistički sustav nije obuhvatio sve ljude ili u vrijeme ratovanja. Marx vidi poreze kao temeljnu ekonomsku karakteristiku kapitalističke države, tvrdeći da će s nestankom države nestati i porezi. Marx i Engels su smatrali poreze korisnim instrumentom koji će radničkoj klasi omogućiti rušenje privatnog vlasništva nakon preuzimanja vlasti (Jelčić, et. al., 2002.).

5.7. Suvremeno poimanje obveze plaćanja poreza

Danas se plaćanje poreza smatra neupitnim i prihvaćenim dijelom suvremenog društva, gotovo kao samorazumljiva činjenica. Joseph Schumpeter je sredinom dvadesetog stoljeća opisao suvremenu kapitalističku državu kao "poreznu državu", naglašavajući da je postojanje i funkcioniranje države bez poreza nemoguće. Porezi su postali temelj civilizacijskog razvoja, a plaćanje poreza je postalo neizbježan dio naše svakodnevice. Još krajem 18. stoljeća, poznati američki državnik, filozof, fizičar i ekonomist Benjamin Franklin primijetio je da "ništa nije

tako neizbježno kao smrt i porezi", što pokazuje da su porezi neizbježna cijena kolektivnog života te neizostavan uvjet za postojanje države (Jelčić, et. al., 2002.).

6. METODE ZAKONITOG IZBJEGAVANJA POREZNE OBVEZE

Trgovačka društva obveznici su plaćanja poreza na dobit čija se primjena razlikuje po državama. Taj oblik oporezivanja razvijen je s namjerom da obuhvati upravo takve subjekte. Međutim, zbog njihove kompleksnosti, složenosti poslovnih odnosa i velikih financijskih resursa koje posjeduju, trgovačkim društvima pružaju se značajne mogućnosti za prilagodbu svojih statusnih i poslovnih odnosa kako bi smanjila ili čak izbjegla porezne obveze, pritom poštujući zakonodavstvo zemalja u kojima djeluju, čak i u slučaju poslovanja u inozemstvu. Fizičke osobe imaju manju mogućnost izbjegavanja porezne obveze u odnosu na trgovačka društva što i velika većina društava koristi (Jelčić, et. al., 2002.).

6.1. Transferne cijene (oporezivanje povezanih osoba)

Problematika oporezivanja povezanih osoba dobiva na važnosti zbog specifičnih izazova koji se posebno ističu u kontekstu međunarodnih poslovnih aktivnosti određenih trgovačkih društava, multinacionalnih korporacija. Ovaj problem je poznat kao transferne cijene. Porezna uprava o transfernim cijenama kaže da „Transferne cijene odnose se na uvjete i odredbe koje se primjenjuju na transakcije koje se odvijaju unutar multinacionalnih poduzeća. Obuhvaća cijene koje se naplaćuju između povezanih društava osnovanih u različitim državama za transakcije unutar društva, odnosno prijenos dobara i usluga“ (Porezna uprava, 2014.).

Povezanost između društava ili između društava i njihovih dioničara omogućuje legitimno smanjenje ili izbjegavanje poreznih obveza. Povezane strane imaju mogućnost uspostavljanja međusobnih dužničko-vjerovničkih odnosa te postavljanja cijena koje se ne moraju podudarati s onima na slobodnom tržištu. Kada su dobra, usluge ili intelektualno vlasništvo u transakciji među povezanim stranama pretjerano valorizirani, dolazi do povećanja dobiti prodavatelja, a dobitak kupca se smanjuje. Kako bi suzbile transferne cijene kao način

zakonitog izbjegavanja poreznih obveza, države primjenjuju razne zakonske mjere protiv takvih praksi. Osnovni cilj ovih mjera je zamijeniti cijenu koju su dogovorile povezane osobe. Povezane osobe mogu biti i fizičke osobe, ali ključni su poslovni odnosi između njih kada je riječ o problemu transfernih cijena. Osim toga, pojam povezanih subjekata se odnosi i na odnos između trgovačkih društava i njihovih poslovnih jedinica. Poslovna jedinica, koja nema svoj pravni entitet, predstavlja dio trgovačkog društva koje ju je osnovalo. Pod odobrenjem središnjice, poslovna jedinica može obavljati poslovne aktivnosti kao što su sklapanje ugovora s različitim obvezama i protučinidbama. Stoga je poslovna jedinica također podložna primjeni transfernih cijena i kao takva podložna je regulativi koja sprečava zloupotrebu transfernih cijena. Pojam transfernih cijena ima i općenitiju i neutralniju definiciju, koja se ne fokusira samo na njihovu složenost i ulogu u poreznom izbjegavanju. Prema ovoj definiciji, transferne cijene predstavljaju cjenovnu strukturu unutar multinacionalnih korporacija koja jednostavno odražava vrijednost dobara, usluga i intelektualnog vlasništva koji se razmjenjuju između različitih podružnica multinacionalnih korporacija (Jelčić, et. al., 2002.).

6.2. Potkapitaliziranje

Trgovačko društvo se može financirati putem vlasničkog ili zajmovnog kapitala. Često se koristi kombinacija ova dva oblika financiranja. Kada je vlasnički kapital malen u odnosu na zajmovni kapital, kažemo da je društvo potkapitalizirano. Ova situacija je poznata i kao financijska poluga. S obzirom na to da trgovačko društvo i njegovi investitori mogu biti tretirani na različite načine u porezne svrhe, ovisno o tome ostvaruje li se povrat investicije na temelju zaduživanja ili vlasničkog ulaganja, potkapitalizacija može biti strategija kojom se zakonito izbjegava porezna obveza. Trgovačko društvo kada izračunava oporezivu dobit može odbiti isplaćivanje kamata, dok to nije moguće s dividendama. Ovo daje prednost trgovačkom društvu koje se financira putem zajmovnog kapitala u odnosu na ono koje se financira putem vlasničkog kapitala. Kada je riječ o ulagačima, kamata koju isplaćuje trgovačko društvo nerezidentnom ulagaču može biti podložna nižoj stopi poreza po odbitku u državi izvora prema ugovoru o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja, u usporedbi s dividendama. Odabir zajmovnog kapitala umjesto vlasničkog kapitala može rezultirati značajnim smanjenjem ukupnog plaćenog poreza. Kako bi došli do rješenja problema potkapitaliziranja usvojili su se mnogi pristupi, no oni su većinom slabo usklađeni. Postoje države koje nemaju specifično zakonodavstvo o

potkapitalizaciji, ali mogu koristiti druge propise ili praksu kako bi ograničile korištenje zajmova za financiranje. U drugoj skupini su države koje posjeduju detaljno i složeno zakonodavstvo vezano uz potkapitalizaciju, koje se primjenjuje radi određivanja dopuštenosti odbitka kamata. Trgovačka društva koriste različite strategije kako bi postigla neoporezive ili manje oporezive isplate dobiti. Jedna od takvih strategija naziva se zajmom pokrivanja leđa. Ova tehnika se odnosi na praksu pozajmljivanja bez stvaranja formalnog dužničko-vjerovničkog odnosa, iako se formalno takav odnos ne uspostavlja. Često se koristi kako bi se riješili porezni i financijski problemi ili pitanja vezana uz kontrolu deviznih transakcija. Zajmovi "pokrivanje leđa" omogućuju korištenje nižih stopa poreza po odbitku na kamate, koje su ugovorene u okviru sporazuma o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja (Jelčić, et. al., 2002.).

7. ZAKLJUČAK

Osnovni problem istražen u ovom radu je dvostruko oporezivanje, s fokusom na njegovu složenost u kontekstu međunarodnih poslovnih aktivnosti i trgovačkih društava. Kroz analizu povijesti, razvoja i primjene bilateralnih ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja, uočeni su napori država u reguliranju ovog problema, od ranih sporazuma do modernih pristupa. Razmatrani su različiti modeli ugovora, poput onih koje su razvili OECD i UN, i prepoznate su različite strategije za eliminiranje dvostrukog oporezivanja. Naglasak je stavljen na pravno i ekonomsko dvostruko oporezivanje, kao i specifične situacije poput transfernih cijena i potkapitalizacije. Kroz analizu teorija opravdanosti oporezivanja, kao i praksi u različitim državama, istaknuta je važnost međunarodne suradnje i usklađivanja poreznih pravila za osiguravanje pravičnosti i učinkovitosti poreznih sustava. Kontinuirano prilagođavanje poreznih politika globalnim ekonomskim kretanjima ključno je za rješavanje izazova dvostrukog oporezivanja i podršku gospodarskom rastu i razvoju. Sveukupno, ovaj rad pruža uvid u složenost problema dvostrukog oporezivanja i ističe važnost međunarodne suradnje u njegovom suzbijanju.

Zaključno, primjena sporazuma o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja, poput OECD-ovog i UN-ovog modela, ključna je za olakšavanje prekograničnih aktivnosti i smanjenje rizika dvostrukog oporezivanja. Eliminacija dvostrukog oporezivanja putem uračunavanja ili izuzeća,

uz ograničavanje nadležnosti za oporezivanje države izvora, su ključni elementi ovih modela. Kontinuirana izmjena i nadogradnja pravila te promicanje suradnje među državama nužni su koraci za stvaranje stabilnog i pravednog poreznog okvira koji potiče međunarodno poslovanje i investicije. Dvostruko oporezivanje zahtijeva pažljivo razmatranje kako bi se izbjegle nepravde i negativne posljedice po porezne obveznike i gospodarstvo. Razumijevanje različitih oblika dvostrukog oporezivanja ključno je za identificiranje izazova u međunarodnom okruženju. Pronalaženje balansa između nacionalnih interesa, međunarodne suradnje i pravednosti u oporezivanju postaje ključno u kontekstu složenosti poreznih sustava i globalizacije. Stalno prilagođavanje poreznih politika i međunarodnih ugovora nužno je za poticanje gospodarskog rasta i razvoja u svjetlu suvremenih izazova poput mobilnosti ljudi i kapitala te jačanja globalizacije. Bilateralni sporazumi o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja pružaju zaštitu od složenih poreznih obveza i rizika dvostrukog oporezivanja u prekograničnim situacijama. Važno je pratiti nacionalne propise i pravila te podnositi potrebnu dokumentaciju kako bi se izbjeglo dvostruko oporezivanje. Suradnja država i poštivanje propisa ključni su za sprječavanje poreznih prijevara i osiguravanje ispunjavanja poreznih obveza građana. Analiza teorija opravdanosti oporezivanja i metoda zakonitog izbjegavanja porezne obveze pruža uvid u kompleksnost poreznih sustava i njihovu ulogu u suvremenom društvu. Razumijevanje tih aspekata ključno je za izgradnju transparentnih, pravednih i učinkovitih poreznih sustava diljem svijeta.

8. LITERATURA

Arbutina, H. (2010). Pojmovnik. Hrvatska javna uprava, 10(2), 618-619.

Bogovac, J. (2014). Oporezivanje multinacionalnih korporacija. Biblioteka Suvremena javna uprava.

Cipek, K., & Uljanić, I. (2012). Metode za izbjegavanje dvostrukog oporezivanja u sustavu poreza na dohodak. Porezni vjesnik, 11, 39-41.

Jelčić, B., et al. (2002). Financijsko pravo i financijska znanost. Narodne novine.

Legac, D., et al. (2019). Ugovori o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja između Republike Hrvatske i drugih država. Institut za javne financije.

OECD. (1977). Model Double Taxation Convention on Income and on Capital. Report of the Committee on Fiscal Affairs.

Porezna uprava. (2014). Smjernice za transferne cijene – često postavljana pitanja. Retrieved from https://www.porezna-uprava.hr/EU_Vanjski_poslovi/Documents/Smjernice%20za%20transferne%20cijene%207%20%20i%208%202014.pdf

Sertić, A. (2013). Međunarodno dvostruko oporezivanje i izbjegavanje plaćanja poreza – povijesni pregled. Porezni vjesnik, 9, 107-112.

Sertić Tomiček, A., et al. (2020). Priručnik za utvrđivanje porezne rezidentnosti. Institut za javne financije.

Šimurina, N. (2008). Međunarodno dvostruko oporezivanje. Presentation. Retrieved from https://www.efzg.unizg.hr/UserDocsImages/fin/nsokol/2._MAO_%20Me%C4%91unardno%20dvostruko%20oporezivanje_17_pptx.pptx

Službene internetske stranice Europske unije. (2023). Dvostruko oporezivanje. Retrieved December 8, 2023, from https://europa.eu/youreurope/citizens/work/taxes/double-taxation/index_hr.htm

Šimurina, N., & Rajković, L. (2015). Uloga poreza po odbitku i ugovora o izbjegavanju međunarodnog dvostrukog oporezivanja u poreznome sustavu Republike Hrvatske. Zbornik Ekonomskog fakulteta u Zagrebu, 13(2).

Hrvatska gospodarska komora. (2018). Ugovori o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja u kontekstu potpisivanja ugovora sa SAD-om. Zagreb: INTERGRAFIKA TTŽ.

United Nations. (2017). United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries. Department of Economic and Social Affairs.

United Nations. (2013). United Nations Handbook on Selected Issues in Administration of Double Tax Treaties for Developing Countries. Department of Economic and Social Affairs.

United Nations. (2019). United Nations Manual for the Negotiation of Bilateral Tax Treaties between Developed and Developing Countries. Department of Economic and Social Affairs.

Veleposlanstvo SAD-a u Hrvatskoj. (2022). Sporazum koji predstavlja još jedan korak naprijed u već izvrsnim Hrvatsko-Američkim odnosima. Retrieved December 7, 2022, from <https://hr.usembassy.gov/hr/potpisan-sporazum-o-izbjegavanju-dvostrukog-oporezivanja/>