

Međunarodno dvostruko oporezivanje i utvrđivanje porezne rezidentnosti fizičkih osoba temeljem Ugovora između Republike Hrvatske i Republike Austrije o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja porezima ...

Vrabec Turščak, Maja

Master's thesis / Diplomski rad

2023

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:199:956512>

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

Download date / Datum preuzimanja: **2024-07-15**



Repository / Repozitorij:

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



Pravni fakultet u Zagrebu

Katedra za financijsko pravo i financijsku znanost

Maja Vrabc Turšćak

Međunarodno dvostruko oporezivanje i utvrđivanje porezne
rezidentnosti fizičkih osoba temeljem Ugovora između
Republike Hrvatske i Republike Austrije o izbjegavanju
dvostrukog oporezivanja porezima na dohodak i imovinu

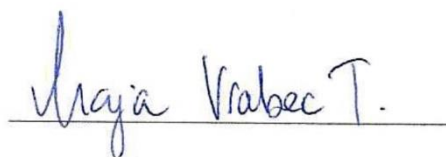
Diplomski rad

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

Zagreb, rujan 2023.

Izjava o izvornosti

Ja, Maja Vrabc Turščak pod punom moralnom, materijalnom i kaznenom odgovornošću, izjavljujem da sam isključiva autorica diplomskog rada te da u radu nisu na nedozvoljeni način (bez pravilnog citiranja) korišteni dijelovi tuđih radova te da se prilikom izrade rada nisam koristila drugim izvorima do onih navedenih u radu.

A handwritten signature in blue ink, reading "Maja Vrabc T.", is written over a horizontal line.

(potpis studenta)

SAŽETAK RADA

U današnje doba globalizacije, sve se više ističe potreba za uređenjem situacija u kojima dolazi do međunarodnog dvostrukog oporezivanja. Ugovori kojima se nastoji izbjeći ili ograničiti međunarodno dvostruko oporezivanje rasprostranjeni su u primjeni, ali kroz praksu dolazi do brojnih problema u interpretaciji i primjeni pojedinih odredaba ugovora. Općenito, do pojave međunarodnog dvostrukog oporezivanja dolazi zbog toga što su države suverene i slobodne u odlučivanju o poreznim propisima na svom teritoriju i za svoje građane. Prema tome, većina današnjih država oporezuju svoje građane, tj. porezne rezidente, prema načelu svjetskog dohotka. Prema tome načelu, porezni rezidenti su neograničeno porezno obvezni u državi rezidentnosti te su obvezan platiti porez na sva svoja tuzemna i inozemna primanja. S druge strane država u kojoj nerezident ostvaruje dohodak, prema načelu teritorijalnosti, obvezan je platiti porez na taj dohodak koji je ostvaren na teritoriju te države. Kolizijom načela svjetskog dohotka te načela teritorijalnosti dolazi do pojave međunarodnog dvostrukog oporezivanja. Dakle, isti porezni obveznik, za isto porezno razdoblje, na isti dohodak plaća porez u dvije države. Takva situacija destimulira međunarodno gospodarstvo. Stoga, države nastoje ukloniti ili ograničiti međunarodno dvostruko oporezivanje, a to uglavnom čine tako da sklapaju bilateralne međunarodne ugovore. Hrvatska, kao i većina europskih zemalja, koristi kao osnovu za sklapanje takvih ugovora, Model ugovor Organizacije za međunarodnu suradnju i razvoj (u daljnjem tekstu: OECD-ov model ugovora). On daje osnovu za pregovaranje, a države ga prilagođavaju prema svojim potrebama i gospodarskim ciljevima. Primjer ugovora, koji je sklopljen temeljem OECD model ugovora, je: „Ugovor između Republike Hrvatske i Republike Austrije o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja porezima na dohodak i imovinu“. Tim ugovorom određuje se tko se smatra poreznim rezidentom, a sadrži i odredbe o rješavanju slučajeva dvojne rezidentnosti, tj. situacije kada obje države smatraju osobu svojim poreznim rezidentom. Nadalje, ugovor propisuje načine na koji će se izbjeći odnosno ograničiti dvostruko oporezivanje među državama ugovornicama te kako će se podijeliti pravo oporezivanja s obzirom na pojedine vrste dohotka.

SADRŽAJ

1. UVOD	1
2. MEĐUNARODNO DVOSTRUKO OPOREZIVANJE	2
2.1. <i>Definicija međunarodnog dvostrukog oporezivanja</i>	2
2.2. <i>Uzroci nastanka međunarodnog dvostrukog oporezivanja</i>	3
2.2.1. <i>Načelo svjetskog dohotka (univerzalnosti)</i>	3
2.2.2. <i>Načelo teritorijalnosti (izvora)</i>	4
2.3. <i>Načini otklanjanja negativnog učinka međunarodnog dvostrukog oporezivanja</i>	4
2.4. <i>Metode izbjegavanja međunarodnog dvostrukog oporezivanja</i>	5
2.4.1. <i>Metoda izuzimanja (Exemption method, Befreiungsmethode)</i>	5
2.4.2. <i>Metoda odbitka (Credit method, Anrechnungsverfahren)</i>	6
2.5. <i>Ugovori o izbjegavanju međunarodnog dvostrukog oporezivanja</i>	6
2.5.1. <i>OECD-ov model ugovora o izbjegavanju međunarodnog dvostrukog oporezivanja</i> ..	7
3. UGOVOR IZMEĐU REPUBLIKE HRVATSKE I REPUBLIKE AUSTRIJE O IZBJEGAVANJU DVOSTRUKOG OPOREZIVANJA POREZIMA NA DOHODAK I NA IMOVINU	8
3.1. <i>Općenito o Ugovoru</i>	8
3.2. <i>Rezidentnost fizičkih osoba</i>	9
3.2.1. <i>Pojam prebivališta i uobičajenog boravišta u porezne svrhe</i>	11
3.2.2. <i>Rješavanje pitanja dvostruke rezidentnosti</i>	13
3.2.2.1. <i>Primjer 1. – Sudski postupak zbog odbitka zahtjeva za promjenom statusa rezidentnosti Republike Hrvatske</i>	14
3.2.3. <i>Postupak utvrđivanja rezidentnosti</i>	16
3.2.3.1. <i>Primjer 2: Promjena statusa iz rezident u nereizident Republike Hrvatske</i>	17
3.3. <i>Ostali slučajevi utvrđivanja rezidentnosti</i>	19
3.3.1. <i>Utvrđivanje rezidentnosti fizičke osobe „samca“</i>	19
3.3.2. <i>Utvrđivanje rezidentnosti sezonskih radnika</i>	19
3.3.3. <i>Utvrđivanje rezidentnosti temeljem središta životnog interesa</i>	20
3.4. <i>Odredbe o podjeli prava na oporezivanje</i>	20
3.5. <i>Način otklanjanja dvostrukog oporezivanja temeljem Ugovora između Republike Austrije i Republike Hrvatske</i>	23
3.6. <i>Dobrovoljna prijava poreza Poreznoj upravi Republike Hrvatske</i>	24
4. ZAKLJUČAK	26

1. UVOD

Međunarodno dvostruko oporezivanje prepoznato je kao prepreka za razvoj međunarodnom gospodarstvu. Danas, u doba kada sve više postoji mogućnost prekograničnog ostvarenja dohotka i dobiti, sve više raste i svjesnost potrebe za uređenjem toga dijela međunarodnog poreznog prava. Sve je više država koje međusobno sklapaju bilateralne međunarodne ugovore kojima je cilj otkloniti međunarodno dvostruko oporezivanje. Za razumijevanje ove grane porezne materije, potrebno je definirati što je to međunarodno dvostruko oporezivanje, te je tome posvećen prvi dio ovoga rada. Stoga, pri određanju pojma međunarodnog dvostrukog oporezivanja koriste se konstitutivni elementi, koji se odnose na postojanje dvije države koje oporezuju istu osobu, za istu vrstu poreza u istom poreznom razdoblju. Uzrok nastanku međunarodnog dvostrukog oporezivanja je kolizija dvaju načela međunarodnog poreznog prava: načela svjetskog dohotka i načela teritorijalnosti. Načini na koji se nastoji otkloniti međunarodno dvostruko oporezivanje odnose se na donošenje zakona unutarnjim pravom države ili tako da države međusobno sklope međunarodne ugovore. Na koji god način se nastoji otkloniti međunarodno dvostruko oporezivanje, koristiti će se jedna od dvije osnovne metode. To su metoda izuzimanja ili metoda odbitka. Većina ugovora za izbjegavanje međunarodnog dvostrukog oporezivanja temelje se na OECD-ovom modelu ugovora. Svaki ugovor koji je sklopljen prema tom modelu, slijedi određenu strukturu, pa tako i Ugovor između Republike Hrvatske i Republike Austrije o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja porezima na dohodak i imovinu (u daljnjem tekstu: Ugovor između Austrije i Hrvatske o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja). Drugi dio ovog rada odnosi se na spomenuti ugovor i načine kako se njime uređuje otklanjanje međunarodnog dvostrukog oporezivanja. Naime, u Republici Austriji živi preko 90 000 Hrvata ¹, a zbog geografske blizine Austrije Sjeverozapadnoj Hrvatskoj, mnogi Hrvati su dnevni migranti koji putuju svakodnevno na posao u Austriju, obavljaju sezonske poslove ili pak radni tjedan provode u Austriji, a u slobodne dane vraćaju se u Hrvatsku gdje im je obitelj. Mnogi od njih, ne poznavajući dovoljno materiju međunarodnog poreznog prava nisu upoznati s poreznim obvezama koje slijede iz toga što su porezni rezidenti Republike Hrvatske unatoč tome što rade u Austriji i tamo plaćaju porez. Republika Austrija i Republika Hrvatska poreznu rezidentnost definiraju na jednak način, pomoću pojma prebivališta i uobičajenog boravišta u porezne svrhe. Stoga je bitno naglasiti razliku prebivališta i

¹ <https://hrvatiizvanrh.gov.hr/hrvati-izvan-rh/hrvatsko-iseljenistvo/hrvatsko-iseljenistvo-u-republici-austriji/752> (01.09.2023.)

uobičajenog boravišta u porezne svrhe koje se razlikuje od prebivališta koje se prijavljuje u policijskoj upravi. Štoviše, prijava ili odjava prebivališta u policijskoj upravi nije od utjecaja na određivanje prebivališta u porezne svrhe. Nadalje, kao porezni rezidenti Republike Hrvatske dužni su podnositi godišnju poreznu prijavu i prijavljivati dohodak ostvaren u Republici Austriji, a tada je na Poreznim tijelima Republike Hrvatske da primjeni uovor sklopljen između Austrije i Hrvatske radi otklanjanja međunarodnog dvostrukog oporezivanja. U tom slučaju, na dohodak od nesamostalnog rada fizičkoj osobi će se uračunati plaćen porez u Austriji te ako je on manji od poreza koji bi trebao na taj dohodak platiti Republici Hrvatskoj, tada će platiti razliku poreza Hrvatskoj. Ovdje se radi o metodi običnog odbitka. Primjena te metode često dovodi do situacije da osobe bez posebnog znanja o poreznom pravu, smatraju da su dvostruko oporezivani.

2. MEĐUNARODNO DVOSTRUKO OPOREZIVANJE

2.1. Definicija međunarodnog dvostrukog oporezivanja

Dvostruko oporezivanje može se javiti kao međunarodno dvostruko oporezivanje te kao unutarnje dvostruko oporezivanje. Unutarnje dvostruko oporezivanje nastaje djelovanjem jedne ili više porezne vlasti iste države, a kod međunarodnog nastaje djelovanjem poreznih vlasti više država.² Za temu ovog rada bitno je određenje pojma međunarodnog dvostrukog oporezivanja. Ono se definira kao situacija u kojoj najmanje dvije porezne vlasti različitih država (međunarodni element) ustanove poreznu obvezu istog poreznog obveznika na temelju iste oporezive činjenice.³ Iz te definicije ističu se bitni elementi koji čine međunarodno dvostruko oporezivanje, a to je da postoji konkurencija propisa, dvije ili više država, da se oporezuje isti porezni subjekt za istovjetno porezno razdoblje s dva ista ili istovrsna poreza.⁴ Primjerice, fizička osoba A ima prebivalište u porezne svrhe u državi B, a zaposlena je u državi C. U tom slučaju, pravo oporezivanja dohotka fizičke osobe ima država B kao država porezne rezidentnosti, ali i država C kao država u kojoj je dohodak ostvaren. Pri tome država B ima pravo oporezivati cjelokupni dohodak osobe A jer je njen porezni rezident, a država C ima pravo oporezivanja po načelu teritorijalnosti, dakle, sav dohodak koji je ostvaren na njenom području. Ako obje države oporezuj isti dohodak osobe A, dolazi do međunarodnog dvostrukog

² Jelčić, Božidar; Lončarić Horvat, Olivera; Šimović, Jure ; Arbutina, Hrvoje; Mijatović, Nikola; Financijsko pravo i financijska znanost; Zagreb, 2008; Narodne Novine; str.785.

³ Arbutina, Hrvoje; Pojmovnik (2010.); Hrvatska javna uprava: časopis za teoriju i praksu javne uprave; god. 10. (2010), br.2.; str.616.

⁴ Arbutina, Hrvoje; Lončarić-Horvat Olivera; Osnove međunarodnog poreznog prava; Zagreb rujana 2007.; Narodne Novine; str.12.

oporezivanja. Takva situacija fizičku osobu A dovodi u nepovoljniji položaj nego one osobe koje dohodak ostvaruju u državi čiji su rezidenti, bez međunarodnog elementa.

Uz razlikovanje unutarnjeg i međunarodnog dvostrukog oporezivanja, važno je naglasiti i razliku između juridičkog i ekonomskog dvostrukog oporezivanja. Za potrebe ovog rada važnije je juridičko, neposredno ili pravo dvostruko oporezivanje do kojeg dolazi ako se ispune pretpostavke da dvije ili više država istim ili istovrsnim porezom oporezuju istog poreznog obveznika za isti porezni objekt i za isto porezno razdoblje.⁵ S druge strane je ekonomsko, nepravo ili posredno međunarodno dvostruko oporezivanje kod kojeg izostaju neke od bitnih pretpostavki juridičkog dvostrukog oporezivanja, a to je istovjetnost poreznog obveznika i istovrsnost poreza. Primjerice, kada se isti dohodak oporezuje na razini poduzeća i još jedanput kod dioničara.⁶

U bilo kojem obliku, međunarodno dvostruko oporezivanje prepreka je za gospodarski razvoj među državama. Stoga države nastoje na razne načine otkloniti njegove negativne učinke.

2.2. Uzroci nastanka međunarodnog dvostrukog oporezivanja⁷

Država imaju suverenitet da odlučuju o svojim poreznim propisima. Stoga, kada države primjenjuju načelo neograničene porezne obveze, tako da prema načelu svjetskog dohotka primjenjuje porez na sve svoje državljane, tj. porezne rezidente, a s druge strane država prema načelu teritorijalnosti, oporezuje sve one dohotke koji su ostvareni na njenom teritoriju iako su te osobe nerezidenti, tj. nisu državljani države, kada dođe do kolizije ta dva kriterija, posljedično dolazi i do međunarodnog dvostrukog oporezivanja.

2.2.1. Načelo svjetskog dohotka (univerzalnosti)

Za fizičke osobe načelo univerzalnosti ili svjetskog dohotka temelji se na prebivalištu, uobičajenom boravištu ili državljanstvu. Za pravne osobe temelj je sjedište, mjesto uprave ili mjesto nadzora poslovanja poreznog obveznika.⁸ Prema tome, kada država u skladu sa svojim domaćim propisima primjenjuje načelo univerzalnosti ili svjetskog dohotka, bitan je pojam porezne rezidentnosti. Fizička ili pravna osoba smatra će se rezidentnom određene države ako postoji neki od gore navedenih kriterija (prebivalište, uobičajeno boravište, državljanstvo). Posljedično, država prema ovom načelu ima pravo oporezivati cjelokupni dohodak poreznog obveznika, svog rezidenta, bez obzira gdje je taj dohodak ostvaren. Koji će se od gore navedenih

⁵ Arbutina, Hrvoje; Lončarić-Horvat Olivera; Osnove međunarodnog poreznog prava; op.cit.; str.16.

⁶ Kesner-Škerb, Marina; Dvostruko oporezivanje; Financijska teorija i praksa (29) 4; 2005; str.443.

⁷ Jelčić, Božidar, et.al.; Financijsko pravo i financijska znanost; op.cit.; str.495.

⁸ Arbutina, Hrvoje; Lončarić-Horvat Olivera; Osnove međunarodnog poreznog prava; op.cit.; str.20.

kriterija primjenjivati za utvrđivanje statusa rezidentnosti, uređuje svaka država za sebe, svojim domaćim poreznim zakonodavstvom. Slijedom toga dolazi do situacije da određena fizička osoba prema kriteriju državljanstva je porezni rezident jedne države, a prema kriteriju prebivališta je ujedno i rezident druge države. Stoga, prema načelu svjetskog dohotka, ima neograničenu poreznu obvezu u obje države te pri tom dolazi do dvostrukog oporezivanja. Takve situacije se uglavnom rješavaju tako da države sklope ugovor o izbjegavanju međunarodnog dvostrukog oporezivanja.

2.2.2. Načelo teritorijalnosti (izvora)

Suprotno od načela univerzalnosti ili svjetskog dohotka, gdje država ima pravo oporezivati cjelokupni dohodak svog rezidenta, neovisno da li je to tuzemni ili inozemni dohodak, načelo teritorijalnosti ili izvora, daje pravo da država oporezuje poreznog obveznika koji nije njen rezident, ali samo onaj dohodak koji je ostvaren na teritoriju te države. Stoga, kod načela teritorijalnosti govorimo o ograničenoj poreznoj obvezi poreznog obveznika koji je nerezident te države.⁹ Dakle, kada osoba ostvaruje svoj dohodak u dvije ili više država, iako nije rezident te države, biti će ograničeno porezno obvezna tamo gdje ostvaruje dohodak, a ujedno će kao porezni rezident određene države, po kriteriju svjetskog dohotka, biti neograničeno porezno obvezna u državi rezidentnosti.

2.3. Načini otklanjanja negativnog učinka međunarodnog dvostrukog oporezivanja

Nastojanja država da otklone negativne učinke međunarodnog dvostrukog oporezivanja može se ostvariti jednostrano (unilateralno), dvostranim međunarodnim ugovorima (bilateralno) ili višestranim međunarodnim ugovorom (multilateralno). Jednostranim, unilateralnim propisima, država može samostalno donositi propise kojima uređuje svoje unutarnje zakonodavstvo po pitanju međunarodnog dvostrukog oporezivanja. Tako bi država donijela propis kojim bi odredila da svoje porezne rezidente oporezuje samo onim dohotkom koji ostvare u tuzemstvu. S druge strane, moguće je i da se odrekne primjene načela teritorijalnosti čime bi oslobodila porezne nerezidente od obveze plaćanja poreza ostvarenog na njenom području.¹⁰ Ipak najčešći način izbjegavanja međunarodnog dvostrukog oporezivanja je da države međusobno sklapaju ugovore kojima uređuju na koji će način suzbiti negativne učinke međunarodnog dvostrukog oporezivanja. Takvi ugovori vrijede samo između država koje su ih sklopile. Većina bilateralnih ugovora je za svoju podlogu koristila OECD-ov model ugovora za izbjegavanje dvostrukog

⁹ Arbutina, Hrvoje; Lončarić-Horvat Olivera; Osnove međunarodnog poreznog prava; op.cit.; str.22.

¹⁰ Arbutina, Hrvoje; Lončarić-Horvat Olivera; Osnove međunarodnog poreznog prava; op.cit.; str.23.

oporezivanja. S druge strane, multilateralni ugovori su veoma rijetki što se tiče porezne materije.¹¹

2.4. Metode izbjegavanja međunarodnog dvostrukog oporezivanja

U literaturi, kao metode za izbjegavanje međunarodnog dvostrukog oporezivanja, navode se metoda izuzimanja s varijantama punog izuzimanja i izuzimanja uz pridržaj progresije, zatim metoda uračunavanja(odbitka) s varijantama punog uračunavanja, ograničenog uračunavanja, razmjernog uračunavanja i fiktivnog uračunavanja, te metoda paušaliranja i metoda odbijanja.¹² U Republici Hrvatskoj kao metoda izbjegavanja međunarodnog dvostrukog oporezivanja, u unutrašnjim propisima poreznopravnog sustava, propisane su metoda izuzimanja i metoda odbitka. Isto tako, u ugovorima o izbjegavanju međunarodnog dvostrukog oporezivanja koje je Republika Hrvatska sklopila kao samostalna država primjenjuje se metoda odbitka, a ugovore koje je preuzela iz sustava SFRJ primjenjuje se i metoda izuzimanja i metoda odbitka.¹³ Stoga za potrebe ovog rada bitno je detaljnije objasniti metodu izuzimanja i metodu uračunavanja (odbitka).

2.4.1. Metoda izuzimanja (*Exemption method, Befreiungsmethode*)

Primjenom metode izuzimanja, porezni rezident koji ostvari dohodak ili dobit u inozemstvu, tj. u državi čiji nije porezni rezident, oslobađa se od oporezivanja tog dohotka ili dobiti u državi rezidentnosti. Metoda je usmjerena na tuzemnu poreznu osnovicu, tj. na isključenje iz tuzemne porezne osnovice inozemnih dohodaka ili dobiti.¹⁴ Metoda izuzimanja javlja se u dvije varijante. To su varijanta punog izuzimanja i varijanta izuzimanja s progresijom. Kod varijante punog izuzimanja radi se o potpunom oslobođenju od oporezivanja dohotka i dobiti ostvarenog u inozemstvu kod računanja porezne osnovice u tuzemstvu. Izuzimanje s progresijom je varijanta metode izuzimanja u kojoj se dohodak i dobit ostvaren u inozemstvu neće oporezivati u državi rezidentnosti, ali će se uzeti u obzir tako da će se dohotku i dobiti u državi rezidentnosti pribrojiti dohodak i dobit iz inozemstva te će se na tu svotu odrediti porezna stopa koja će se na kraju primijeniti samo na dohodak i dobit države rezidentnosti. Dakle, inozemni dohodak i dobit služe samo za određivanje porezne stope, pa će se tuzemni dohodak i dobit eventualno

¹¹ Ibidem., str.24.

¹² Ibidem., str.25.

¹³ Arbutina, Hrvoje; Međunarodno dvostruko oporezivanje dobiti i dohotka : problem, i njegovo rješenje u poreznom sustavu Republike Hrvatske; Zbornik radova Današnja financijska znanost : znanstveni skup povodom 90. obljetnice tiskanja knjige Stjepana Radića; Zagreb(1998); str.238.

¹⁴ Arbutina, Hrvoje; Pojmovnik (2010.); op.cit.; str.616.

oporezivati višom stopom nego što bi se oporezivala u slučaju da se stopa određivala samo na temelju tuzemnog dohotka.

2.4.2. Metoda odbitka (*Credit method, Anrechnungsverfahren*)

Metoda odbitka, koja se još u teoriji naziva metodom uračunavanja, znači da će se odbiti porez koji je plaćen u inozemstvu na inozemni dohodak ili dobit od poreza koji porezni rezident treba platiti na svoj svjetski dohodak u državi rezidentnosti.¹⁵ Vrste metode odbitka su metoda punog odbitka i metoda običnog odbitka. Metodu punog odbitka ne primjenjuje ni jedna država iz razloga što ta metoda određuje da će se odbiti cjelokupni inozemni porez od tuzemne porezne obveze poreznog rezidenta koja tereti taj inozemni dohodak ili dobit. To bi u nekim slučajevima značilo i povrat onog dijela poreza koji je plaćen u inozemstvu ako tako plaćeni porez premašuje porez koji bi na taj dohodak ili dobit trebao platiti u tuzemstvu. Za razliku od metode punog odbitka, metoda običnog odbitka određuje da od poreza koji porezni rezident treba platiti na dohodak ili dobit oporezovan u tuzemstvu, bit će odbijen porez koji je plaćen u inozemstvu na inozemni dohodak ili dobit, ali najviše od iznosa tuzemnog poreza na inozemni dohodak ili dobit. Dakle, ovdje neće biti povrata razlike poreza, ako je u inozemstvu plaćeno više poreza nego li se treba platiti u tuzemstvu.

2.5. Ugovori o izbjegavanju međunarodnog dvostrukog oporezivanja

Kao što je već ranije spomenuto, jedan od načina izbjegavanja međunarodnog dvostrukog oporezivanja je sklapanje ugovora između dvije ili više država. Sklapanje ugovora s više država, tj. multilateralni ugovori, koji se odnose na dvostruko oporezivanje su rijetkost. Primjer jednog takvog multilateralnog ugovora je Bečki ugovor o diplomatskim odnosima iz 1961. godine te Bečki ugovor o konzularnim odnosima iz 1963. godine. Ti ugovori, između ostalog, sadrže i odredbe o oporezivanju diplomatskog i konzularnog osoblja pa tako i odredbe o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja.¹⁶ Uglavnom se za rješavanje problema dvostrukog oporezivanja sklapaju bilateralni ugovori, između dvije države. Takvi bilateralni ugovori odnose na oporezivanje dohotka i imovine, a države se pri njihovom sklapanju koriste modelima ugovora. Najpoznatiji takvi model ugovori su OECD-ov Model ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja i UN-ov model ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja. Ti modeli su tzv. soft law, oni pravno ne obvezuju države članice OECD-a ili UN-a, nemaju pravnu snagu, ali unatoč tome imaju jak utjecaj na razvoj međunarodnog poreznog prava. Oni služe kao smjernice za države u izradi ugovora o izbjegavanju

¹⁵ Jelčić, Božidar; et.al.; *Financijsko pravo i financijska znanost*; op.cit.; str.498.

¹⁶ Arbutina, Hrvoje; Lončarić-Horvat Olivera; *Osnove međunarodnog poreznog prava*; op.cit.; str.37.

međunarodnog dvostrukog oporezivanja. Države ga koriste kao osnovu za pregovore i sklapanje ugovora koji je prilagođen interesima objiju država. Kada dvije države sklope ugovor o izbjegavanju međunarodnog dvostrukog oporezivanja, tek tada ono što je sadržano u tom ugovoru, a temelji se na modelu ugovora, postaje obvezujuće za države ugovornice. U Hrvatskoj, takvi međunarodni ugovori, na hijerarhijskoj ljestvici propisa, imaju jaču pravnu snagu od nacionalnih poreznih propisa. Cilj međunarodnih ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja je da se izbjegne ili ograniči dvostruko oporezivanje, a nikako ne smiju služiti tome da se osigura neoporezivanje rezidenta odnosno nerezidenta, stoga je i cilj da se spriječi porezna evazija i porezna utaja.¹⁷ Glavna svrha model ugovora je da se razjasni, standardizira i potvrdi položaj poreznih obveznika koji su na bilo koji način uključeni u prekogranične gospodarske djelatnosti, i to tako da se primjenjuju rješenja koja će biti zajednička svim državama u svim istovjetnim situacijama dvostrukog oporezivanja.¹⁸

2.5.1. OECD-ov model ugovora o izbjegavanju međunarodnoga dvostrukog oporezivanja

Za potrebe ovog rada, važan je OECD-ov model ugovora o izbjegavanju međunarodnog dvostrukog oporezivanja jer je taj model ugovora korišten kao osnova za sklapanje ugovora o izbjegavanju međunarodnog dvostrukog oporezivanja između Republike Austrije i Republike Hrvatske. Također, Organizacija za ekonomsku suradnju i razvoj (OECD) ima veliki utjecaj i osnova je za većinu ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja koje je sklopila Republika Hrvatska. OECD-ov model ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja je obrazac koji je dostupan svim državama koje ga žele koristiti kao predložak za sklapanje međudržavnih ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja dohotka i imovine.¹⁹ Iako se pojedine odredbe OECD-ovog modela mogu razlikovati od Ugovora do ugovora, u suštini svi prate određenu strukturu. Ta struktura je takva da se sastoji od 31. članka. Članci od 1. do 5. te članak 9. određuju osnovne pojmove. Članak 4. je bitan jer određuje poreznu rezidentnost osobe. Članci od 6. do 8. te 10. do 22. određuju u kojoj državi ugovornici mogu biti oporezivane različite vrste dohodaka.²⁰ Kada se i odredi kojoj državi pripada oporezivanja kojeg dohotka i dalje može doći do dvostrukog oporezivanja, stoga je bitan članak 23. A i B koji određuju koja će se metoda za izbjegavanje dvostrukog oporezivanja primijeniti, tj. na koji način će se izbjeći dvostruko

¹⁷ Arbutina, Hrvoje; Pojmovnik (2010.); op.cit.; str.622.

¹⁸ Zgombić, Hrvoje; Model ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja = [Model Tax Convention on Income and on Capital] / [urednik Hrvoje Zgombić ; prevoditelj Ivana O'Hara, Andreja Metelko-Zgombić]; Zagreb, 2007; str.172.

¹⁹ Arbutina, Hrvoje; Pojmovnik (2010.); op.cit.; str.618.

²⁰ Rasmussen, Mogens; International double taxation (2011.); Kluwer Law International; str. 4.

oporezivanje. Članci 24. do 31. su posebne odredbe koje se odnose na zabranu diskriminacije, zajedničko dogovaranje i razmjenu obavijesti te opće odredbe kao što su stupanje na snagu ugovora te njegovo otkazivanje.²¹ Iako je struktura ugovora koji su rađeni po OECD-ovom modelu ugovora jednaka, sadržaj se ipak u određenoj mjeri prilagođava potrebama država ugovornica.

3. UGOVOR IZMEĐU REPUBLIKE HRVATSKE I REPUBLIKE AUSTRIJE O IZBJEGAVANJU DVOSTRUKOG OPOREZIVANJA POREZIMA NA DOHODAK I NA IMOVINU

3.1. Općenito o Ugovoru

Republika Hrvatska je 21. rujna 2000. godine sklopila s Republikom Austrijom „Ugovor između Republike Hrvatske i Republike Austrije o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja porezima na dohodak i na imovinu“ (u daljnjem tekstu: ugovor o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja) s ciljem eliminiranja negativnih posljedica dvostrukog oporezivanja. Ugovor o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja prati OECD-ov model ugovora, stoga ima 31. članak, sa strukturom koja je tipična za taj model, ali sadržajno je specifičan jer su ga Republika Austrija i Republika Hrvatska oblikovale prema svojim interesima.

Međunarodni ugovori, uključujući i gore spomenuti ugovor, po hijerarhiji propisa, imaju jaču pravnu snagu od domaćih zakona i propisa. Dakle, odredbe Ugovora primjenjuju se neovisno o odredbama domaćeg zakonodavstva. Domaće zakonodavstvo će se primjenjivati u onim slučajevima kada sam ugovor o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja ukaže na njegovu primjenu ili supsidijarno ako ugovor nema odredbi o pojedinom pravnom pitanju, a to pitanje je regulirano domaćim zakonodavstvom. Dakle, ako u ugovoru o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja određeni pojam nije definiran, primjenjivati će se definicije koje su navedene u domaćem zakonodavstvu. Također, Komentar modela Ugovora koji je nastao u okviru OECD-a čini sastavni dio ugovora²², a svrha mu je da otkloni pojedine nedoumice u primjeni ugovora, tako da što je uređeno dodatno izvan ugovora, tim komentarom, ima prednost pred domaćim zakonodavstvom.

²¹ Kukić, Nenad; Razumijevanje Ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja; *Financije i porezi : časopis za poduzeća i banke, obrtnike, proračun i proračunske korisnike, neprofitne i ostale organizacije*, (2010),1; str.240.

²² Kukić, Nenad; Razumijevanje Ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja; op.cit.; str.243.

Nadalje, Austrija i Hrvatska su članice Europske unije, a pravo Europske unije nadređeno je domaćem zakonodavstvu i međunarodnim ugovorima koje države članice sklapaju s drugim državama i međusobno. Stoga, države članice dužne su otkloniti sve proturječnosti između međunarodnih ugovora i prava zajednice.²³ Dakle, odredbe međunarodnog ugovora koje su u suprotnosti s pravom Europske unije nisu primjenjive. S druge strane, pošto Europska unija nema ovlaštenja u području uvođenja i reguliranja poreza, nego je ta nadležnost u isključivoj nadležnosti država članica, ne postoji konkretna nadležnost prava Europske unije nad odredbama ugovora.²⁴

U slučaju da bi države htjele otkazati ugovor o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja, članak 26. propisuje način na koji je to moguće izvršiti. Propisano je da prvih pet godina, od dana kada je ugovor stupio na snagu, nije ga moguće otkazati. Tek nakon proteka tog razdoblja, svaka država ugovornica može 30. lipnja ili prije 30. lipnja svake godine, dostaviti diplomatskim putem drugoj državi, obavijest o otkazu ugovora. Ako do toga dođe, Ugovor će se još nastaviti primjenjivati do završetka porezne godine ili nakon 1. siječnja godine koja slijedi godini u kojoj je dana obavijest.²⁵ Ugovor ne sadrži odredbe u slučaju da se želi izmijeniti pojedina odredba ugovora, stoga se zaključuje da u tom slučaju država treba otkazati ugovor te obje države trebaju pristupiti novim pregovorima za sklapanje međunarodnog ugovora.

3.2. Rezidentnost fizičkih osoba

Porezni rezident je fizička ili pravna osoba koja prema propisima određene države ima svojstva koji ga čine poreznim obveznikom, a time je obvezan na plaćanje izravnih poreza (porez na dohodak, porez na dobit). Uglavnom se temelji na svojstvu prebivališta ili uobičajenog boravišta na području određene države, a vrlo rijetko na svojstvu državljanstva. Značaj porezne rezidentnosti je taj da je osoba obvezna platiti porez na svjetski dohodak.²⁶ S druge strane porezni nerezident nema navedena svojstva te je obveznik samo onog poreza koji je ostvaren na teritoriju te države.

Republika Austrija i Republika Hrvatska sklopile su Ugovor o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja kojim je propisan način rješavanja pitanja rezidentnosti fizičke osobe. U slučaju

²³ Houška, Marica; Ugovori o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja nakon ulaska RH u Europsku uniju; Financije, pravo i porezi : časopis za poduzeća i banke, obrtnike, proračun i proračunske korisnike, neprofitne i ostale organizacije,(2013),7; str.202.

²⁴ Ibidem.; str.203.

²⁵ Zakon o potvrđivanju Ugovora između Republike Hrvatske i Republike Austrije o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja porezima na dohodak i na imovinu (Narodne Novine- međunarodni ugovori, 3/2001) ; čl.26.

²⁶ Arbutina, Hrvoje; Pojmovnik (2010.); op.cit.; str.615.

da takav ugovor ne bi postojao primjenjivali bi se nacionalni propisi o određivanju rezidentnosti, te bi potencijalno obje države osobu smatrale svojim poreznim rezidentom. Takva situacija dvostruke porezne rezidentnosti posljedično dovodi do dvostrukog oporezivanja, gdje obje države imaju pravo utvrđivanja porezne obveze na cjelokupni svjetski dohodak osobe.

Države koje primjenjuju OECD-ove modele ugovora, pa tako i Austrija i Hrvatska za utvrđivanje porezne obveze koriste svojstvo poreznog rezidenta koje se određuje prvenstveno na temelju prebivališta. Pri tome ugovor ne donosi definiciju prebivališta, stoga je za to mjerodavno nacionalno zakonodavstvo država ugovornica.

Prema ugovoru o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja, članak 4. je bitan u određivanju rezidentnosti kao i rješavanju sukoba rezidentnosti. Stavak 1. članka 4. određuje da je rezident svaka osoba koja prema zakonima te države podliježe oporezivanju na temelju svog prebivališta, boravišta, mjesta uprave ili drugog obilježja sličnog značenja, a određuje da taj izraz ne obuhvaća osobu koja u toj državi podliježe oporezivanju samo s dohotkom iz izvora u toj državi ili imovinom koja se u toj državi nalazi.²⁷ Hrvatski Zakon o porezu na dohodak definira pojam rezidentnosti fizičkih osoba, tako da određuje da je to svaka fizička osoba koja u Republici Hrvatskoj ima prebivalište ili uobičajeno boravište.²⁸ Toj definiciji dodaje se i jedan poseban slučaj rezidentnosti, a to je za fizičke osobe koja u Republici Hrvatskoj nema ni prebivalište ni uobičajeno boravište, ali je zaposlena u državnoj službi Republike Hrvatske i po toj osnovi prima plaću.²⁹ Suprotno tome određuje se da je nerezident fizička osoba koja nema gore navedena svojstva, dakle ni prebivalište ni uobičajeno boravište, ali ostvaruje dohodak u Republici Hrvatskoj koji se po odredbama Zakona o porezu na dohodak oporezuje.³⁰

Na isti način i Republika Austrija definira poreznu rezidentnost (*Ansässig*). Dakle, neograničenu poreznu obvezu imaju sve fizičke osobe koje u Republici Austriji imaju prebivalište ili uobičajeno boravište.³¹

²⁷ Zakon o potvrđivanju Ugovora između Republike Hrvatske i Republike Austrije o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja porezima na dohodak i na imovinu; op.cit.; čl.4., st. 1.

²⁸ Zakon o porezu na dohodak (Narodne Novine, 115/16, 106/18, 121/19, 32/20, 138/20, 151/22,) čl.3. , st.1.

²⁹ Ibid. Čl. 3., st. 2.

³⁰ Ibidem.; Čl. 4.

³¹ Bundesgesetz vom 7. Juli 1988 über die Besteuerung des Einkommens natürlicher Personen; (Bundesgesetzblatt für die Republik Österreich (BGBl.), Nr. 400/1988 (NR: GP XVII RV 621 AB 673 S. 70. BR: 3534 AB 3547 S. 505.) §1 Absatz 1, Satz 2.

Određivanje pojma rezidentnosti od važnosti je utvrđivanje porezne obveze, ali i za korištenje poreznih olakšica koje su propisane domaćim zakonodavstvom, koje nisu iste za rezidente i nerezidente. Prema Zakonu o porezu na dohodak, u članku 6. navodi se opseg porezne obveze rezidenta. Dakle, porezni rezident obavezan je platiti porez na ukupan svjetski dohodak, tj. na dohodak koji je ostvario u Republici Hrvatskoj, ali i na dohodak koji je ostvario u bilo kojoj drugoj državi. S druge strane, obveza nerezidenta je da plati porez samo na dohodak koji je ostvario na teritoriju Republike Hrvatske.³²

Dakle, za određivanje pojma rezidentnosti važna je definicija prebivališta i uobičajenog boravišta, a ugovor o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja ne definira te pojmove. Stoga se određenje tih pojmova pronalazi u nacionalnom zakonodavstvu.

3.2.1. Pojam prebivališta i uobičajenog boravišta u porezne svrhe

Pojam prebivališta u porezne svrhe definiran je Općim poreznim zakonom te se razlikuje od općepoznatog definiranja pojma prebivališta koji je uređen Zakonom o prebivalištu i boravištu. Takvo definiranje zbunjujuće je za osobe koje ne poznaju dovoljno poreznu materiju pa često može doći do zabune. U tom slučaju osobe smatraju da prema ugovoru o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja nisu rezidenti Republike Hrvatske, iz razloga što su odjavili prebivalište u Policijskoj upravi u Hrvatskoj te prijavili prebivalište u Republici Austriji. Pritom, osobe ne znaju da činjenica odjave prebivališta nije od značaja za poreznu rezidentnost, osim što se može uzeti kao dokazna činjenica u slučaju potrebe rješavanja pitanja dvostruke rezidentnosti.

Opći porezni zakon propisuje da porezni obveznik ima prebivalište tamo gdje ima stan u vlasništvu ili posjedu neprekidno najmanje 183 dana u jednoj ili dvije kalendarske godine, a boravak u stanu nije bitan.³³ Nadalje, ako porezni obveznik u Republici Hrvatskoj ima u vlasništvu više stanova, prebivalište mjerodavno za oporezivanje utvrđuje se prema mjestu prebivališta obitelji, a ako se ono ne može utvrditi ili je porezni obveznik samac smatra se da ima prebivalište u državi iz koje pretežno odlazi na rad ili obavljanje djelatnosti ili u kojoj se pretežno zadržava.³⁴ Međutim, ako ima prebivalište u tuzemstvu i u inozemstvu, smatra se da ima prebivalište u državi u kojoj je prebivalište obitelji, a za poreznog obveznika samca ili ako

³² Perić, Zrinka; Oporezivanje fizičkih osoba nerezidenata; *Financije i porezi: časopis za poduzeća i banke, obrtnike, proračun i proračunske korisnike, neprofitne i ostale organizacije* (2011),4; str.90.

³³ Opći porezni zakon (Narodne Novine, 115/16, 106/18, 121/19, 32/20, 42/20, 114/22); čl. 43., st. 1.

³⁴ Ibidem.; čl. 43., st. 2.

se prebivalište obitelji ne može utvrditi, smatra se da ima prebivalište u državi iz koje pretežno odlazi na rad ili obavljanje djelatnosti ili u kojoj se pretežno zadržava.³⁵

Republika Austrija na jednak način određuje pojam prebivališta kao i Republika Hrvatska. Dakle, fizička osoba ima prebivalište (*Wohnsitz*) tamo gdje posjeduje stan pod okolnostima koje upućuju na to da će taj stan zadržati i koristiti.³⁶

Za stjecanje poreznog prebivališta nije potrebna prijava nadležnom tijelu, već je ono stečeno od trenutka kada se steklo vlasništvo odnosno posjed nekretnine. Dakle, usporedno s tim, uređenje statusa rezidentnosti i brisanje iz registra poreznih obveznika nije konstitutivni element stjecanja rezidentnosti, već je konstitutivni element stjecanje prebivališta u porezne svrhe.

Jednako kao što definiraju pojam prebivališta u porezne svrhe, i Republika Austrija i Republika Hrvatska definiraju na sličan način i pojam uobičajenog boravišta (*gewöhnlichen Aufenthalt*). Tako Opći porezni zakon Republike Hrvatske navodi da uobičajeno boravište ima porezni obveznik u onome mjestu u kojem se zadržava pod okolnostima na temelju kojih se može zaključiti da on na tome mjestu ili na tom području ne boravi samo privremeno. Uobičajenim boravištem se smatra stalan ili vremenski povezan boravak u trajanju najmanje 183 dana u jednoj ili dvije kalendarske godine te pri tome nisu bitni kratkotrajni prekidi boravka.³⁷ Republika Austrija, uobičajeno boravište definira jednostavnije, ali u principu isto, tako da osoba ima uobičajeno boravište ako boravi pod okolnostima koje pokazuju da u Republici Austriji ne boravi samo privremeno, a boravak traje duže od šest mjeseci.³⁸

Kada smo i odredili da se rezidentnost definira pomoću prebivališta i uobičajenog boravišta u porezne svrhe, treba sagledati preciznije što to znači imati stan u vlasništvu ili posjedu, a postoje i nedoumice oko definiranja pojma stana. Stoga, pod pojmom stana podrazumijeva se prostro u kojem se živi, ali smatra se i kuća za odmor kao i prostor u najmu. Nije bitno da odgovora socijalnom standardu ili pak reprezentativnim potrebama osobe koja ga koristi.³⁹ Tako će se stanom smatrati unajmljena soba, isto kao i kuća u vlasništvu. Bitna odrednica stana je njegova nepokretljivost, tako se prikolica za kampiranje neće smatrati stanom, ali u slučaju da se

³⁵Ibidem.; čl. 43. , st. 3.

³⁶ Bundesabgabenordnung (BAO);(Bundesgesetzblatt für die Republik Österreich (BGBl.); Nr: 194/1961 idF 134/1969); § 26 , Absatz 6., Satz 1.

³⁷ Opći porezni zakon; op.cit.; čl. 43. , st. 5.

³⁸ Bundesabgabenordnung (BAO; op.cit.; § 26 , Absatz 6., Satz 2.

³⁹ Arbutina, Hrvoje; Lončarić-Horvat Olivera; Osnove međunarodnog poreznog prava; op.cit.; str.83.

pričvrsti za tlo te da ima priključak struje i vode, smatrat će se stanom. Nadalje, nedoumice može stvarati i pojam posjeda stana. Komentar OECD-ovog Model ugovora navodi da bitno obilježje posjed je permanentnost.⁴⁰ Primjer za to da stan treba biti trajnije naravi, kako bi se steklo prebivalište u porezne svrhe, je boravak u hotelima. Dakle, osoba odlazi na terenski rad, te radni tjedan provodi na različitim mjestima po Republici Austriji, a pri tome spava u hotelima, motelima i ostalim vrstama prenoćišta. Pošto osoba ni u jednom od tih objekta ne boravi duže od 183 dana u dvije godine, ne može se smatrati da osoba ima prebivališta u Republici Austriji.

Iz navedenih definicija prebivališta i uobičajenog boravišta u smislu poreznih propisa Republike Austrije i Republike Hrvatske, vidljivo je da može doći do situacija u kojima obje države istu osobu smatraju svojim poreznim rezidentom. Najčešći primjer za situaciju dvostruke porezne rezidentnosti jest taj da je osoba zaposlena u Republici Austriji, a obitelj ostaje u Republici Hrvatskoj. U slučaju da između država ne bi bio sklopljen ugovor o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja, došlo bi do situacije da osoba, zbog svoje dvostruke rezidentnosti, je porezno obvezna u Republici Hrvatskoj i u Republici Austriji, ali pošto je na snazi ugovor o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja, tim ugovorom su dodatno propisana pravila kojima se utvrđuje rezidentnost, kako bi na kraju osoba bila rezident samo jedne od države ugovornice, te posljedično izbjegla dvostruko oporezivanje.

3.2.2. Rješavanje pitanja dvostruke rezidentnosti

Kao što je prethodno opisano, određivanje porezne rezidentnosti ostavljeno svakoj državi da za sebe odredi tko je njezin porezni rezident, tako i Republika Austrija i Republika Hrvatska svojim nacionalnim propisima na jednak način uređuju tko je njihov rezident i to pojmom prebivališta odnosno uobičajenog boravišta u porezne svrhe. Određivanjem rezidentnosti na temelju prebivališta ili uobičajenog boravišta u porezne svrhe dolazi do dvostruke rezidentnosti. Stoga se Ugovorom o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja propisuje način na koji će se izbjeći sukob rezidentnosti. Tako članak 4. određuje pravni položaj fizičke osobe u slučaju sukoba rezidentnosti. Dakle, fizička osoba je rezident one države u kojoj ima prebivalište, a ako ima prebivalište u obje države tada je rezident one države s kojom ima uže osobne i gospodarske veze tj. središte životnih interesa. Nadalje, ako fizička osoba ima uobičajeno boravište u obje države ili ako ga nema ni u jednoj od njih tada je rezident one države čiji je državljanin, a ako

⁴⁰ <https://www.oecd.org/berlin/publikationen/43324465.pdf> - Commentaries on articles of the model tax convention; str. 87. (01.09.2023.).

je državljanin obiju država tada će nadležna tijela država ugovornica pitanje rezidentnosti fizičke osobe rješavati međusobnim dogovorom.⁴¹

Kod kolizije porezne rezidentnosti, potrebno je utvrditi središte životnog interesa. Cilj utvrđivanja središta životnog interesa je da se pobliže odrede osobne i gospodarske veze s jednom od država ugovornica. Za određenje u obzir se prvenstveno uzima obiteljski odnosi, a zatim i političke i kulturne veze te ostale činjenice sličnoga značaja. Činjenice je potrebno sagledati u cjelini te na temelju osobnih radnji fizičke osobe odrediti s kojom je državnom ugovornicom veća povezanost.⁴² S obzirom na sve rečeno, može se zaključiti da određivanje porezne rezidentnosti u situacijama dvostruke rezidentnosti, ovisio o diskrecijskoj ocjeni poreznog službenika i načina na koji će protumačiti činjenice slučaja.

3.2.2.1. Primjer 1. – Sudski postupak zbog odbitka zahtjeva za promjenom statusa rezidentnosti Republike Hrvatske

Osoba dolazi u Poreznu upravu, ispostavu u Varaždinu kako bi se informirao o izlasku iz rezidentnosti, jer se zaposlio u Republici Austriji. Do tada je radio u Republici Sloveniji, ali je svake godine podnosio poreznu prijavu Republici Hrvatskoj te se smatrao hrvatskim poreznim rezidentom. Zajedno sa službenicom Porezne uprave popunjava TI obrazac za promjenu statusa iz rezident Republike Hrvatske u nerezident Republike Hrvatske, te mu navodi isprave koja mora priložiti, što je i učinio. Nakon toga dobiva rješenje o odbitku zahtjeva za promjenu statusa rezidentnosti u nerezident Republike Hrvatske, te mu ujedno određena porezna obveza za 2017. godinu u iznosu od 22 000 kuna, temeljem neograničene porezne obveze, jer se smatra poreznim rezidentom Republike Hrvatske, a ne poreznim rezidentom Republike Austrije.⁴³ Osoba na takvo rješenje ulaže žalbu, a Ministarstvo financija Republike Hrvatske, sektor za drugostupanjski postupak ponovno potvrđuje rješenjem da se osoba smatra Hrvatskim poreznim rezidentom te da je prema tome obveznik plaćanja poreza na svjetski dohodak u Republici Hrvatskoj. Nakon toga osoba pokreće upravni spor, tužbom pred Upravnim sudom u Zagrebu.⁴⁴ Upravni sud poništava rješenje Ministarstva financija Republike Hrvatske, samostalnog sektora za drugostupanjski upravni postupak i nalaže da se u roku 30 dana donese odluka o žalbi tužitelja. Spor se završava na način da je Porezna uprava, ispostava u Varaždinu

⁴¹ Zakon o potvrđivanju Ugovora između Republike Hrvatske i Republike Austrije o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja porezima na dohodak i na imovinu; op.cit. ; čl. 4.

⁴² https://www.porezna-uprava.hr/HR_obraci/Documents/UTVR%c4%90IVANJE%20REZIDENTNOSTI%20U%20POREZNE%20SVRHE/Obrazac%20TI.pdf (01.09.2023.).

⁴³ Prilog 1: Rješenje Ministarstva financija, samostalnog sektora za drugostupanjski upravni postupak.

⁴⁴ Prilog 2: Presuda Upravnog suda u Zagrebu.

dostavila obavijest o promjeni statusa rezidentnosti, te da se osoba više ne smatra poreznim rezidentom Republike Hrvatske, iako ta odluka nije donesena u roku 30 dana, kako je naložio sud, već je za to bilo potrebno više od 6 mjeseci.

Naime, osoba je u dokaznim ispravama priložila potvrdu rezidentnosti Republike Austrije, kao i ostale dokaze koji idu u prilog tome da je središte životnih interesa u Republici Austriji, kao što su ugovor o najmu stana, potvrdu o izvanbračnoj zajednici s partnericom koja već dugi niz godina živi i školuje se u Austriji. Prvenstveno, stajalište Ministarstva financija, samostalnog sektora za drugostupanjski upravni postupak, je da odlučujuća činjenica za odbijanje zahtjeva za promjenom statusa rezidentnosti je to što je prethodnih godina prijavljivao porez u Republici Hrvatskoj, a koji je ostvaren nesamostalnim radom u Republici Sloveniji. Naime, osoba je 2017. godine radila još u Sloveniji, a u listopadu 2016. je prijavljeno glavno prebivalište u Republici Austriji, u kući roditelja izvanbračne partnerice, od kuda je odlazio na posao u Sloveniju. Tek u 7. mjesecu 2017. godine, zaposlen je u Republici Austriji i ima u najmu stan na svoje ime. Kod izdavanja potvrde o rezidentnosti Republike Austrije, smatra se rezidentom od dana kada ima prijavljeno, stečeno glavno prebivalište u Republici Austriji, što je od listopada 2016. godine. Porezna uprava se pri utvrđivanju činjenica koristila isključivo formalnim činjenicama koje nisu bile ispunjene, iako za to ne postoji zakonska obveza, kao što je to da je do tada redovito prijavljivao porez u Republici Hrvatskoj, kao i to da taj porez ostvaren u Republici Slovenije nije po načelu svjetskog dohotka prijavljen u Austriji, kao i činjenica da je tek 2018. godine regulirao svoj status prebivališta u Policijskoj upravi u Republici Hrvatskoj, te da je isto tako zahtjev za promjenom statusa rezidentnosti podnio tek 2018. godine. Nisu uzete u obzir faktične činjenice, koje ukazuju da je centar životnih interesa doista u Republici Austriji, kao što je najam stana, izvanbračna zajednica s partnericom koja također ima prebivalište i središte životnih interesa u Austriji, zdravstveno osiguranje, telefonska pretplata, bankovni račun. Što se tiče partnerice, Porezna uprava je također uzela u obzir samo formalne činjenice, a to je da nema odjavljeno prebivalište u Republici Hrvatskoj te da nije odjavila poreznu rezidentnost. Partnerica u Austriji živi od svoje šeste godine, te kako nikada nije radila u Republici Hrvatskoj, nije ni upisana u Registar poreznih obveznika Republike Hrvatske. Suprotno tome, Upravni sud je razmotrivši sve činjenice i okolnosti slučaja, ustvrdio da je nesporno da je središte životnih interesa u Austriji, te primjenom Ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja između Austrije i Hrvatske, člankom 4., ako obje države smatraju da osoba ima prebivalište i u Austriji i u Hrvatskoj, tada treba pristupiti određivanju središta životnih interesa, što je prema utvrđenim činjenicama za ovu osobu svakako u Austriji. Problem se javlja i oko obrasca kojim austrijska

porezna uprava potvrđuje rezidentnost Republike Austrije, koji hrvatska Porezna uprava smatra nedovoljnim. Ali ako već Porezna uprava Republike Hrvatske smatra da je ispravu koju Austrija izdaje u svrhu reguliranja statusa rezidentnosti nedovoljna i nejasna, tada, smatra Upravni sud, da se trebalo pristupiti sporazumnom rješavanju problema kao što je i prema Ugovoru o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja, prema članku 25. stavku 3., propisano. a to je da će se nadležna tijela država ugovornica dogovarati kako bi otklonile sve nejasnoće i teškoće prilikom primjene ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja.

3.2.3. Postupak utvrđivanja rezidentnosti

U svrhe utvrđivanja porezne rezidentnosti u Republici Hrvatskoj, u primjeni su obrasci TI i TU. Pravilnik o provedbi Općeg poreznog zakona sadrži odredbe koje utvrđuju da se navedeni obrasci koriste u svrhu utvrđivanja porezne rezidentnosti, ali isključivo fizičkih osoba.⁴⁵ Obrazac TI⁴⁶ popunjava porezni obveznik u svrhu promijene statusa rezidentnosti iz rezident u nerezident Republike Hrvatske. Taj se obrazac predaje u nadležnu poreznu ispostavu kako bi se evidentirao i ažurirao status porezne rezidentnosti u Registru poreznih obveznika, ali i u svim drugim slučajevima kada nadležno tijelo utvrdi da je popunjavanje obrasca potrebno.⁴⁷ Obrazac TU⁴⁸ popunjava se u svrhu promjene statusa rezidentnosti iz statusa nerezident u status rezident Republike Hrvatske te u slučajevima upisa u Registar poreznih obveznika, izdavanja potvrda, kod obrade godišnje porezne prijave, prijave poreza na dohodak, obračuna, obustave i uplate predujmova poreza na dohodak i u svim ostalim slučajevima kada nadležno porezno tijelo utvrdi potrebu za njegovim popunjavanjem.⁴⁹ Cilj takvih obrazaca je da se točno utvrdi povezanost fizičke osobe s određenom državom te da se na temelju toga odredi i porezna rezidentnost koja u konačnici dovodi do oporezivanja poreznog obveznika prema načelu svjetskog dohotka u onoj državi čiji je rezident. Tako ti obrasci sadrže osobne podatke, podatke o bračnom statusu, koji je bitan zato što se za osobu samca na drugačiji način određuje središte životnih interesa nego kao što će to biti kod osoba u braku, izvanbračnoj zajednici ili životnom partnerstvu ili neformalnom životnom partnerstvu. Zatim, sadrži određene izjave o namjeri

⁴⁵ Pravilnik o provedbi općeg poreznog zakona (Narodne Novine br. 45/19, 35/20, 43/20, 50/20, 70/20, 74/20, 103/20, 114/20, 144/20, 02/21, 43/21, 106/21, 144/21, 156/22); čl.47., st.1.

⁴⁶ https://www.porezna-uprava.hr/HR_obraci/Documents/UTVR%c4%90IVANJE%20REZIDENTNOSTI%20U%20POREZNE%20SVRHE/Obrazac%20TI.pdf (01.09.2023.).

⁴⁷ Pravilnik o provedbi općeg poreznog zakona; op.cit.; čl.47., st.3.

⁴⁸ https://www.porezna-uprava.hr/HR_obraci/Documents/UTVR%C4%90IVANJE%20REZIDENTNOSTI%20U%20POREZNE%20SVRHE/Obrazac%20TU.pdf (01.09.2023.).

⁴⁹ Pravilnik o provedbi općeg poreznog zakona; op.cit.; čl.47., st.4.

osobe da privremeno ili trajno napusti Republiku Hrvatsku, te očitovanje čijim se rezidentom osoba smatra, te o tome također priložiti ispravu kojom se to dokazuje, tj. potvrdu o rezidentnosti određene države. Također i pitanja o razlozima napuštanja Republike Hrvatske ili druge države. Najbitnije je poglavlje u kojim se utvrđuje veze s Hrvatskom, podaci o članovima obitelji, da li se posjeduje vozilo u republici Hrvatskoj, vlasništva nekretnina, da li ima uzdržavanih članova u Republici Hrvatskoj, u kojoj državi ima zdravstveno i mirovinsko osiguranje, bankovne račune i ostale okolnosti koje ukazuju na to gdje je središte životnih interesa fizičke osobe.

S druge strane, Republika Austrija za dobivanje potvrde o rezidentnosti Republike Austrije ne zahtjeva tako opsežan obrazac kao što to čini Hrvatska. Nadalje, austrijski obrazac „*Anssässigkeitsbestätigung*“⁵⁰ (u daljnjem tekstu: potvrda rezidentnosti) jednak je i za fizičke i za pravne osobe, samo fizičke osobe ne moraju odgovarati na pitanja koja se odnose na pravne osobe. Pitanja se odnose na osobne podatke, na datum od kada u Austriji ima prebivalište. Ako ima prebivalište u inozemstvu i u Austriji tada mora odgovoriti na pitanje da li centar životnih interesa ima u Austriji. Na ta pitanja osoba ne odgovara opširno , već samo sa da ili ne. Nakon toga dolaze pitanja o primanjima u inozemstvu. Taj obrazac se može osobno predati u „*Finanzamt*“ (Austrijsku poreznu upravu) prema mjestu prebivališta ili poslati putem pošte. U slučaju da je potrebno kakvo dodatno utvrđivanje činjenica, porezna uprava Austrije će naknadno zatražiti da se podnesu određene isprave kojima se potvrđuju tvrdnje navedene u obrascu.

3.2.3.1. Primjer 2: Promjena statusa iz rezident u nereizident Republike Hrvatske

Osoba je državljanin Republike Hrvatske te od 03.05.2018. radi i ima prijavljeno prebivalište (*Hauptwohnsitz*) u Republici Austriji. 2018. godine odlazi kao samac te odjavljuje prebivalište u Policijskoj postaji u Varaždinu radi trajnog nastanjenja u Republici Austriji. Također odjavljuje i zdravstveno osiguranje u Republici Hrvatskoj, ali nije upoznat sa činjenicom da je potrebno ishoditi i odjavu rezidentnosti u poreznoj upravi te istu nije zatražio sve do 2022. godine. U međuvremenu, 2020. godine osoba se oženila te je žena također odjavila prebivalište i zdravstveno osiguranje u Republici Hrvatskoj te prijavila prebivalište u Republici Austriji. 23.02.2022.godine osoba je zatražila potvrdu o rezidentnosti (*Ansässigkeitsbestätigung*) od Austrijske porezne uprave, te je potvrđena rezidentnost Republike Austrije s datumom

⁵⁰ <https://afs-formulare.bmf.gv.at/IDOC/FormServlet?fid=8711> (01.09.2023.).

03.05.2018.⁵¹ Nakon toga, potvrdu o rezidentnosti Republike Austrije zajedno s ispunjenim TI obrascem i pratećom dokumentacijom koju zahtjeva obrazac, poštom šalje Poreznoj upravi u Varaždinu s ciljem odjave porezne rezidentnosti u Republici Hrvatskoj. Osoba dakle, od 2018. kao samac ima poreznu rezidentnost Republike Austrije, a kasnije od 2020. s obitelji živi u Austriji te je nesporno da je centar životnih interesa u Austriji. Također, činjenica da osoba nema nekretnina u vlasništvu ni u najmu u Republici Hrvatskoj, ne posjeduje zdravstvenu iskaznicu Republike Hrvatske, nema bankovni račun u Republici Hrvatskoj te ne posjeduje hrvatski broj mobitela samo idu u prilog tome da je centar životnih interesa zaista u Republici Austriji. Porezna uprava Republike Hrvatske nakon predaje svih potrebnih dokumenata za promjenu statusa rezidentnosti, očitovala se da obrazac rezidentnosti Republike Austrije nije potpun jer u III. Odjeljku potvrde o rezidentnosti, koji ispunjava Porezna uprava Austrije, treba pisati datum, odnosno rečenica od kada ga Republika Austrija smatra svojim rezidentom te da ponovo zatraži dokument s tim podatkom. Nakon što je od Austrijske porezne uprave dobiven odgovor da je to službena potvrda te da oni ne mogu dopisivati rečenice i datume, te da je datum stjecanja rezidentnosti od prvog dana prijave prebivališta u Republici Austriji, koji je naveden na prvoj strani potvrde. Iako je taj datum napisan od strane podnositelja zahtjeva, porezna uprava Austrije u III. Odjeljku potvrđuje istinitost podataka upisanih od strane podnositelja zahtjeva. Nakon tog priopćenja Porezna uprava dostavlja obavijest⁵² kojom potvrđuje da od dana 03.05.2018. nije rezident Republike Hrvatske, već rezident Republike Austrije te da od tog datuma nije u obvezi podnositi inozemni dohodak Poreznoj upravi Republike Hrvatske. Također, nakon dobivene obavijesti, supruga je zatražila informaciju da li mora zatražiti promjenu statusa rezidentnosti, s obzirom da ne ostvaruje dohodak u Republici Austriji. Porezna uprava Republike Hrvatske, ispostava u Varaždinu, očitovala se da pošto supruga nikada nije radila u Republici Hrvatskoj te da time nije uvedena u sustav Porezne uprave pa s time ne mora podnositi zahtjev za promjenom statusa rezidentnosti.

Iz navedenog slučaja, može se zaključiti da je obavijest o promjeni statusa rezidentnosti deklaratornog karaktera, te da se njome samo potvrđuje ono što već postoji danom kada su se ostvarile pretpostavke za promjenu statusa rezidentnosti. Zakonom nije propisana obveza promjene statusa rezidentnosti niti postoje prekršajne odredbe kao što postoje u Zakonu o prebivalištu za one koji ne prijave promjenu prebivališta u zakonskom roku⁵³, ali zbog pravne sigurnosti poželjno je da se status rezidentnosti regulira čim se ostvare uvjeti za promjenom

⁵¹ Prilog 4 : Potvrda o rezidentnosti Republike Austrije (*Ansässigkeitsbestätigung*).

⁵² Prilog 3: Obavijest o izlasku iz rezidentnosti Republike Hrvatske.

⁵³ Zakon o Prebivalištu, (Narodne Novine 144/12, 158/13, 114/22); čl.16., st.1.

statusa. Također, pošto ugovorima o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja, pa tako ni Ugovorom između Republike Austrije i Republike Hrvatske, nije propisana forma ni sadržaj potvrde o rezidentnosti, dolazi do ovakvih situacija gdje službenik koji odlučuje o promjeni statusa rezidentnosti, nailazi na poteškoće u interpretaciji potvrde. Nadalje, u ovom slučaju, je rečeno da se status rezidentnosti ne mora utvrditi ako osoba nije upisana u registar poreznih obveznika jer nikada nije radila u Republici Hrvatskoj, što nije ispravno tumačenje jer rezidentnost se ne određuje temeljem toga što je osoba upisana u registar poreznih obveznika nego temeljem poreznog propisa koji određuje rezidentnost, a konstitutivni element rezidentnosti nije upisu u registar poreznih obveznika nego postojanje činjenice da osoba ima prebivalište ili boravište koje se određuje u porezne svrhe na drugačiji način nego uobičajeno.

3.3. Ostali slučajevi utvrđivanja rezidentnosti

3.3.1. Utvrđivanje rezidentnosti fizičke osobe „samca“

Osoba je šest mjeseci zaposlena u Austriji. Htjela je regulirati svoj status rezidentnosti, te je austrijskoj poreznoj upravi predala obrazac kako bi dobila potvrdu rezidentnosti kojom bi u Hrvatskoj regulirala status rezidentnosti. Austrijska porezna uprava, nije odmah prihvatila zahtjev, nego je tražila da osoba razjasni dodatne okolnosti i činjenice. Tako je osoba morala predati ugovor o najmu stana u Austriji, odjavu prebivališta hrvatske Policijske uprave te izjavu o bračnom statusu. Nakon što je osoba navedeno učinila i izjasnila se kao samac, prihvaćen je zahtjev. Naime, osoba je samac, pa i da prebivalište u porezne svrhe ima u Hrvatskoj, primijeniti će se odredba članka 4. ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja. Taj članak navodi da u slučaju sukoba dvostruke rezidentnosti, utvrditi će se središte životnog interesa. Za određenje središta životnog interesa, ako je osoba samac, primjenjuje se odredba Općeg poreznog zakona koja kaže da za osobu samca središte životnih interesa je tamo gdje se pretežno zadržava i iz kojeg mjesta odlazi na rad.⁵⁴ Također, pošto je osoba zaposlena od travnja u Republici Austriji, a do tada je bila zaposlena u Republici Hrvatskoj, u toku kalendarske godine promijenila je rezidentnost. U tom slučaju porezno razdoblje će se skratiti, te će se inače jedinstvena porezna godina, sastojati od dva razdoblja, koja se gledaju pojedinačno.⁵⁵

3.3.2. Utvrđivanje rezidentnosti sezonskih radnika

Osoba već dvije godine radi kao sezonski radnik u Austriji, ali na način da ljetnu sezonu odradi u jednom mjestu, a zimsku u drugom. Između sezona je najviše dva mjeseca u Hrvatskoj ali

⁵⁴ Opći porezni zakon; op.cit.; čl. 43. , st. 3.

⁵⁵ Zakon o porezu na dohodak (Narodne Novine; 115/16, 106/18, 121/19, 32/20, 138/20, 151/2); čl.7., st.2.

nema bračnog partnera ni djece. Prve godine rada u Austriji raspitivala se u Poreznoj upravi o svom statusu rezidentnosti, na što je dobila odgovor da kao sezonski radnik ostaje rezident Hrvatske. Tada nije morala platiti razliku poreza jer je bila mlađa od 25 godina, čime je u Republici Hrvatskoj oslobođena od plaćanja poreza. Smatram da nakon 2 godine rada, stječe prebivalište u Austriji jer je neosporno da osoba više od 183 dana kroz godinu živi u Austriji, neovisno o tome što nema stan u najmu na svoje ime već boravi u smještaju poslodavca. Također, osoba kroz 2 godine boravi manje od 183 dana u Hrvatskoj, te je još k tome samac. Ako primijenimo odredbu Zakona o porezu na dohodak, da će se životni interes osobe samca gledati na način gdje se pretežito zadržava ili odlazi na rad, tada se može zaključiti da je centar životnog interesa osobe u Republici Austriji.⁵⁶

3.3.3. Utvrđivanje rezidentnosti temeljem središta životnog interesa

Osoba je zaposlena u Republici Austriji gdje ima stan u najmu, ali ima izvanbračnog partnera koji živi u Republici Hrvatskoj. Zajedno imaju dijete koje je rođeno u Republici Austriji te živi s majkom, a partner, otac djeteta, uglavnom u slobodne dane, posjećuje ih u Republici Austriji. Osoba je predala obrazac TI radi promjene statusa iz rezident u nerezident Republike Hrvatske, ali je zahtjev odbijen i utvrđena je porezna obveza u iznosu 7000 kuna. Osoba je podmirila poreznu obvezu te je mjesec dana nakon toga ponovno zatražila da se regulira status rezidentnosti u Republici Hrvatskoj. Zahtjev je prihvaćen, a razlika od prethodnog zahtjeva je u tome što je TI obrazac ispunjavan uz pomoć poreznog savjetnika. Uz stručno znanje poreznog savjetnika objašnjena je životna situacija na bolji način te je dokazano da se centar životnih interesa osobe nalazi u Republici Austriji.

3.4. Odredbe o podjeli prava na oporezivanje

Ugovor o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja u zasebnim člancima određuje kojoj će državi, Republici Austriji ili Republici Hrvatskoj, pripasti pravo oporezivanja određenog dohotka. Ugovor donosi odredbe koje se odnose na fizičke i pravne osobe, a za potrebe ovog rada ograničiti će se analiza na one odredbe koje se odnose na dohodak fizičkih osoba.

Tako članak 6. propisuje da se dohodak od nekretnina koji rezident jedne države ugovornice ostvari od nekretnine koja se nalazi u drugoj državi ugovornici, može se oporezivati u drugoj državi ugovornici.⁵⁷ Formulacija „može se“ upućuje na podijeljeno pravo oporezivanja države izvora i države rezidentnosti poreznog obveznika. Time što je oporezivanje omogućeno i

⁵⁶ Opći porezni zakon; op.cit.; čl. 43. , st. 3.

⁵⁷ Zakon o potvrđivanju Ugovora između Republike Hrvatske i Republike Austrije o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja porezima na dohodak i na imovinu; op.cit. ; čl. 6., st. 1.

Republici Austriji i Republici Hrvatskoj, država rezidentnosti dužna je izvršiti izbjegavanje dvostrukog oporezivanja⁵⁸ prema članku 23. ugovora, koji propisuje da se izbjegavanje dvostrukog oporezivanja izvršava primjenom metode običnog odbitka. Za definiranje pojma nekretnine ugovor o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja upućuje na domaće zakonodavstvo države ugovornice gdje se nekretnina nalazi, ali dodatno pojašnjava da se taj izraz odnosi na imovinu koja pripada uz nekretninu, kao što su stoka i oprema za poljoprivredu i šumarstvo, stvarna prava, prava plodouživanja nekretnine te prava na isplate u promjenljivom ili utvrđenom iznosu kao naknade za iskorištavanje ili pravo na iskorištavanje rudnih nalazišta izvora i drugih bogatstva. Također, članak ističe da se brodovi i zrakoplovi ne mogu smatrati nekretninama neovisno o tome što se u domaćem pravu zbog svoje vrijednosti smatraju nekretninama, za potrebe ovog Ugovora smatraju se pokretninama.

Što se tiče otuđenja imovine, dobit koju rezident države ugovornice ostvari od otuđenja nekretnine navedenih u čl. 6. , a koje se nalaze u drugoj državi ugovornici, može se oporezivati u toj drugoj državi.⁵⁹ Dobit od otuđenja koja nije navedena u članku 13. (dobit od otuđenja pokretnina kao djela poslovne imovine ili odbit kod otuđenja brodova i zrakoplova) oporezuje se samo u državi ugovornici čiji je otuđitelj rezident.⁶⁰ Formulacija „oporezuje se samo“ daje isključivo pravo oporezivanja samo jednoj državi ugovornici i time se izbjegava dvostruko oporezivanje.

Pri određivanju načina na koji će se urediti podjela oporezivanja kamata, ugovor o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja definira kamate kao prihod od potraživanja duga svake vrste, bilo da je ili da nije osigurano zalogom i bilo da nosi ili da ne nosi pravo udjela u dobiti dužnika, a posebno prihod od vladinih vrijednosnica i prihod od obveznica i zadužnica, uključujući premije i nagrade u svezi s tim vrijednosnicama, obveznicama i zadužnicama. Pri tome ugovor isključuje zatezne kamate zbog zakašnjelih plaćanja, te se one ne smatraju kamatama.⁶¹ Kamate nastale u državi ugovornici, a isplaćene rezidentu druge države ugovornice, mogu se oporezivati u toj drugoj državi.⁶² Međutim, takve kamate mogu se oporezivati u državi ugovornici u kojoj

⁵⁸ Legac, Dalibor; Martinović, Željko; Metode za izbjegavanje dvostrukog oporezivanja; Računovodstvo i financije: časopis za pitanja knjigovodstva, obračuna, poslovnih informacija, financija, planiranja, analize, kontrole i revizije, 63(2017),11; str.113.

⁵⁹ Zakon o potvrđivanju Ugovora između Republike Hrvatske i Republike Austrije o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja porezima na dohodak i na imovinu; op.cit. ; čl. 13., st. 1.

⁶⁰ Ibidem. čl.13., st.4.

⁶¹ Zakon o potvrđivanju Ugovora između Republike Hrvatske i Republike Austrije o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja porezima na dohodak i na imovinu; op.cit. ; čl. 11., st. 3.

⁶² Ibidem. čl. 11., st. 1.

nastaju, i to sukladno sa zakonima te države, ali ako je stvarni korisnik kamata rezident druge države ugovornice, tada tako utvrđen porez ne smije biti veći od 5% od bruto iznosa kamata.⁶³

Nadalje, autorske naknade prema ugovoru smatraju se sva plaćanja primljena kao naknade za korištenje ili za pravo korištenja bilo kojeg autorskog prava na književno, umjetničko ili znanstveno djelo, uključujući kinematografske filmove, svakog patenta, zaštitnog znaka, nacrtu ili modela, plana, tajne formule ili postupka ili za obavijesti koje se odnose na industrijsko, trgovačko ili znanstveno iskustvo.⁶⁴ Pravo oporezivanja se pri tome daje isključivo državi rezidentnosti vlasnika.

Što se tiče samostalnih djelatnosti, Ugovorom je propisano da su to samostalne znanstvene, književne, umjetničke, obrazovne ili nastavne djelatnosti te samostalne djelatnosti liječnika, pravnika, inženjera, arhitekata, zubara i knjigovođa.⁶⁵ Pravilo je da će se dohodak od samostalne djelatnosti oporezivati isključivo u državi rezidentnosti osobe koja takav dohodak ostvaruje. Ali ako rezident države ugovornice ima stalno sjedište u drugoj državi ugovornice može se oporezivati i u toj državi.⁶⁶

Ugovor ne definira pojam nesamostalnog rada, već određuje samo da se radi o plaći i sličnim primanjima, a isključivo pravo oporezivanja pripada državi rezidentnosti, osim ako se radi o nesamostalnom radu u drugoj državi ugovornici onda se može oporezivati i u toj drugoj državi ugovornici.⁶⁷ Ali neovisno o tome što rezident države ugovornice ostvaruje dohodak od nesamostalnog rada u drugoj državi ugovornici, oporezivat će se samo u državi rezidentnosti ako u drugoj državi boravi u razdobljima kraćim od 183 dana u kalendarskoj godini. Nadalje, ako primanje isplati poslodavac koji nije rezident druge države ili se isplati u njegovo ime te ako primanje ne tereti stalnu poslovnu jedinicu ili stalno sjedište koja poslodavac ima u drugoj državi.⁶⁸

Umjetnici i sportaši neovisno o drugim odredbama ugovora mogu se oporezivati u drugoj državi ugovornici.⁶⁹ Zatim primici studenata i vježbenika za uzdržavanje, obrazovanje i usavršavanje za vrijeme boravka u drugoj državi ugovornici ne oporezuju se u državi u kojoj se studenti

⁶³ Ibidem. čl. 11., st. 2.

⁶⁴ Ibidem. čl. 12., st. 2.

⁶⁵ Ibidem. čl. 14., st. 2.

⁶⁶ Ibidem. čl. 14., st. 1.

⁶⁷ Zakon o potvrđivanju Ugovora između Republike Hrvatske i Republike Austrije o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja porezima na dohodak i na imovinu; op.cit.; čl. 15., st. 1.

⁶⁸ Ibidem. čl. 15., st. 2.

⁶⁹ Ibidem. čl. 17., st. 1.

vježbenici usavršavaju ili školuju.⁷⁰ Što se tiče mirovina isplaćene rezidentu države ugovornice po osnovi prijašnjeg nesamostalnog rada oporezuju se samo u toj državi.⁷¹ Ostali dijelovi dohotka rezidenta države ugovornice, koji nisu naveden u ugovoru, oporezuju se samo u toj državi.⁷²

3.5. Način otklanjanja dvostrukog oporezivanja temeljem Ugovora između Republike Austrije i Republike Hrvatske

U slučajevima kada država rezidentnosti i država izvora zadržavaju pravo oporezivanja, potrebno je primijeniti metodu za izbjegavanja dvostrukog oporezivanja koja je određena člankom 23. ugovora. Taj članak propisuje načine izbjegavanja dvostrukog oporezivanja s obzirom na to radi li se o Hrvatskom ili Austrijskom poreznom rezidentu. Naime, ako rezident Hrvatske ostvari dohodak ili posjeduje imovinu koja može biti oporezivana i u Republici Austriji, tada će Republika Hrvatska primijeniti metodu običnog odbitka. To znači da će od poreza na dohodak ili imovinu odbiti iznos koji je jednak porezu koji je plaćen u Republici Austriji, ali takav odbitak nikako ne smije biti veći od iznosa poreza koji je utvrđen prije odbitka.⁷³ S druge strane, ako se radi o rezidentu Republike Austrije koji ostvaruje dohodak ili posjeduje imovinu koja se može oporezivati u Hrvatskoj, izbjegavanju dvostrukog oporezivanja pristupa se na način da će Austrija izuzeti takav dohodak ili imovinu od poreza, dakle primijeniti će metodu izuzimanja. Osim ako se odnosi na dividende i kamate tada se primjenjuju drugačija pravila i metode.⁷⁴

Tako su porezni rezidenti Republike Hrvatske, a koji ostvaruju dohodak u Republici Austriji dužni podnositi godišnje porezne prijave, putem obrasca INO-DOH.⁷⁵ U tom obrascu navode ostvarene primitke i plaćen porez u Republici Austriji. Na temelju toga će se utvrditi porez koji bi na takva primanja trebao biti plaćen u Republici Hrvatskoj, te će se od tako utvrđenog poreza odbiti stvarno plaćen porez u Republici Austriji. Ako je u Austriji plaćen veći porez nego što treba platiti Hrvatskoj, tada porezni obveznik neće platiti ništa, ali neće ni dobiti isplatu razlike poreza jer je u primjeni metoda običnog odbitka. Ako je porezna obveza veća u Republici Hrvatskoj nego u Republici Austriji, porezni obveznik će platiti razliku. Promatrajući porezne

⁷⁰ Ibidem. čl. 20., st. 1.

⁷¹ Ibidem. čl. 18., st. 1.

⁷² Ibidem. čl. 21., st. 1.

⁷³ Ibidem. čl. 23., st. 1.

⁷⁴ Zakon o potvrđivanju Ugovora između Republike Hrvatske i Republike Austrije o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja porezima na dohodak i na imovinu; op.cit. ; čl. 23., st. 2.

⁷⁵ https://www.porezna-uprava.hr/HR_obrasci/Documents/POREZ%20NA%20DOHODAK/INO-DOH.pdf (01.09.2023.).

stope i porezne razrede Austrije i Hrvatske dolazi se do zaključka da osobe s manjim primanjima u Republici Austriji često moraju platiti veću razliku poreza Republici Hrvatskoj. Osnova toga je da Republika Austrija i Republika Hrvatska imaju različite porezne stope kojima oporezuju dohodak. Tako je u Hrvatskoj propisana stopa od 20% na dohodak od 0 do 47.780,27 eura, te po stopi od 30% sve što prelazi iznos od 47.780,27 eura.⁷⁶ Uz iznimke za osobe mlađe od 30. godina za koje Hrvatska ima povoljniji porezni tretman. Za razliku od toga porezne stope Austrije kreću se tako da su sva primanja do 11 693 eura, neoporeziva. Zatim od 11 693 do 19 134 oporezuju se sa 20%, od 19 134 do 32 075 eura s 30%, između 32 075 do 62 080 eura oporezuje se s 41%, a primanja od 62 080 eura do 93 120 eura oporezuju se s 48% poreza.⁷⁷ Stoga, vidljivo je da dohodak koji u Republici Austriji nije oporeziv, u Republici Hrvatskoj će trebati platiti 20% poreza.

3.6. Dobrovoljna prijava poreza Poreznoj upravi Republike Hrvatske

Osoba je zaposlena u Republici Austriji od 1980. godine, a obitelj, pa s time i centar životnih interesa je u Republici Hrvatskoj. Do sada, zbog nepoznavanja poreznih propisa, osoba nije znala da je kao Hrvatski porezni rezident dužna prijavljivati inozemne primitke iz Republike Austrije, Poreznoj upravi Republike Hrvatske. Osoba nikada nije zaprimila službeni poziv Porezne uprave Republike Hrvatske o prijavi inozemnih primitaka, stoga kada je iz medija saznala više o poreznoj rezidentnosti i obvezi prijave inozemnih primitaka, odlučila je dobrovoljno prijaviti inozemne primitke ostvarene u Republici Austriji, Poreznoj upravi Republike Hrvatske. Posebnost dobrovoljne prijave inozemnih primitaka je ta da je osoba oslobođena od kamata i novčanih kazni zbog prekršaja što nije pravodobno prijavila porez. Također, primijeniti će se trenutno važeći propisi, koji su sada povoljniji nego što su bili prethodnih godina.⁷⁸ Osoba je dobila poziv da dostavi i podatke o inozemnom dohotku od 2015. do 2022. godine. Tu je bitno spomenuti pojam porezne zastare, zbog čega Porezna uprava Republike Hrvatske nije u mogućnosti utvrđivati porez za sve godine koje nije prijavio inozemni dohodak, već samo unazad šest godina, koliko je zastarni rok utvrđivanja porezne obveze. Dakle, porezna zastara nastupa za šest godina od kada je zastara počela teći. Zastarni

⁷⁶ Zakon o porezu na dohodak; op.cit.; čl.19.

⁷⁷ <https://www.finanz.at/steuern/lohnsteuertabelle/> (01.09.2023.)

⁷⁸ https://www.porezna-uprava.hr/HR_obrasci/Stranice/Dobrovoljna-prijava-inozemnih-primitaka.aspx (01.09.2023.)

rok počinje teći nakon isteka godine u kojoj je trebalo utvrditi porezne obveze i kamate.⁷⁹ Na zastaru porezne obveze porezno tijelo pazi po službenoj dužnosti.⁸⁰

⁷⁹ Opći porezni zakon; op.cit.; čl. 108. , st. 1.

⁸⁰ Opći porezni zakon; op.cit.; čl. 109. , st. 2.

4. ZAKLJUČAK

Ugovori o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja nisu novost u međunarodnom poreznom pravu, ali unatoč tome u njihovoj primjeni dolazi do poteškoća u interpretaciji pojedinih odredaba. Također, upitno je koliko je ljudi izvan pravne i ekonomske struke upoznato sa svojim pravima i obvezama kada je u pitanju porezna rezidentnost. Iskustva fizičkih osoba koje su zaposlene u Republici Austriji potaknulo me na pisanje ovog rada. Pogotovo iskustva s utvrđivanjem porezne rezidentnosti gdje se najbolje vidi da je svaki slučaj specifičan i da često interpretacija pojedinih odlučnih činjenica ovisi o diskrecijskoj ocjeni poreznog službenika koji odlučuje o poreznoj rezidentnosti. Nadalje, ne postoji zakonska obveza reguliranja statusa rezidentnosti u poreznoj upravi, stoga se u praksi javljaju slučajevi da osoba smatra da nije porezni rezident Republike Hrvatske, iako je, te je samim time obvezan na podnošenje godišnje porezne prijave Republici Hrvatskoj. Takva situacija dovodi osobu u položaj da će potencijalno morati platiti kaznu i kamate zbog neprijavlivanja poreza. Također, osobe većinom odjave prebivalište u policijskoj postaji, smatrajući da je pojam prebivališta i prebivališta u porezne svrhe jednak i da su odjavom u policijskoj postaji odjavile i poreznu rezidentnost. Jedan od načina kako bi se moglo doskočiti ovom problemu neinformiranosti građana, je da im se prilikom odjave prebivališta u policijskoj upravi pouči o potrebi reguliranja statusa porezne rezidentnosti. Nadalje, Ugovor između Republike Austrije i Republike Hrvatske koristi za Hrvatske rezidente metodu običnog odbitka, stoga se nerijetko hrvatskim rezidentima obračunava razlika poreza, te se često zbog neznanja i neinformiranosti o poreznoj materiji, smatra da dolazi do dvostrukog oporezivanja.

LITERATURA

Knjige i članci

1. Arbutina, Hrvoje; Međunarodno dvostruko oporezivanje dobiti i dohotka: problem, i njegovo rješenje u poreznom sustavu Republike Hrvatske; Zbornik radova Današnja financijalna znanost: znanstveni skup povodom 90. obljetnice tiskanja knjige Stjepana Radića; Zagreb(1998);str.225-240
2. Arbutina, Hrvoje; Lončarić-Horvat Olivera; Osnove međunarodnog poreznog prava; Zagreb rujna 2007.; Narodne Novine; str.317
3. Arbutina, Hrvoje; Pojmovnik (2010.); Hrvatska javna uprava: časopis za teoriju i praksu javne uprave;10(2010), 2; str.615-624.
4. Houška, Marica; Ugovori o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja nakon ulaska RH u Europsku uniju; Financije, pravo i porezi: časopis za poduzeća i banke, obrtnike, proračun i proračunske korisnike, neprofitne i ostale organizacije,(2013),7; str.200-207
5. Jelčić, Božidar; Lončarić Horvat, Olivera; Šimović, Jure; Arbutina, Hrvoje; Mijatović, Nikola; Financijsko pravo i financijska znanost; Zagreb, 2008; Narodne Novine; str.785
6. Kesner-Škerb, Marina; Dvostruko oporezivanje; Financijska teorija i praksa (29) 4; 2005; str.443-444
7. Kukić, Nenad; Razumijevanje Ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja; Financije i porezi: časopis za poduzeća i banke, obrtnike, proračun i proračunske korisnike, neprofitne i ostale organizacije, (2010),1; str.238-245
8. Legac, Dalibor; Martinović, Željko; Metode za izbjegavanje dvostrukog oporezivanja; Računovodstvo i financije: časopis za pitanja knjigovodstva, obračuna, poslovnih informacija, financija, planiranja, analize, kontrole i revizije, 63(2017),11; str.111-122
9. Perić, Zrinka; Oporezivanje fizičkih osoba nerezidenata; Financije i porezi: časopis za poduzeća i banke, obrtnike, proračun i proračunske korisnike, neprofitne i ostale organizacije (2011),4; str.90-103.
10. Rasmussen, Mogens; International double taxation (2011.); Kluwer Law International; str.220
11. Zgombić, Hrvoje; Model ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja = [Model Tax Convention on Income and on Capital] / [urednik Hrvoje Zgombić; prevoditelj Ivana O'Hara, Andreja Metelko-Zgombić]; Zagreb, 2007; str.498

Pravni izvori

1. Bundesgesetz vom 7. Juli 1988 über die Besteuerung des Einkommens natürlicher Personen; (Bundesgesetzblatt für die Republik Österreich (BGBl.), Nr. 400/1988 (NR: GP XVII RV 621 AB 673 S. 70. BR: 3534 AB 3547 S. 505.)
2. Bundesabgabenordnung (BAO);(Bundesgesetzblatt für die Republik Österreich (BGBl.); Nr: 194/1961 idF 134/1969;); § 26
3. Opći porezni zakon (Narodne Novine, 115/16, 106/18, 121/19, 32/20, 42/20, 114/22)
4. Pravilnik o provedbi općeg poreznog zakona (Narodne Novine br. 45/19, 35/20, 43/20, 50/20, 70/20, 74/20, 103/20, 114/20, 144/20, 02/21, 43/21, 106/21, 144/21, 156/22)
5. Zakon o prebivalištu, (Narodne Novine 144/12, 158/13, 114/22)
6. Zakon o potvrđivanju Ugovora između Republike Hrvatske i Republike Austrije o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja porezima na dohodak i na imovinu (Narodne Novine- međunarodni ugovori, 3/2001)
7. Zakon o porezu na dohodak (Narodne Novine, 115/16, 106/18, 121/19, 32/20, 138/20, 151/22,)

Internetske stranice

1. <https://hrvatiizvanrh.gov.hr>
2. <https://www.oecd.org>
3. <https://www.porezna-uprava.hr>
4. <https://www.finanz.at>

PRILOG 1: Rješenje Ministarstva financija, samostalnog sektora za drugostupanjski upravni postupak

Pr. 30.03.2021.



REPUBLIKA HRVATSKA
MINISTARSTVO FINACIJA

Samostalni sektor za drugostupanjski upravni postupak

KLASA: UP/II-410-18/19-01/450
URBROJ: 513-04-21-2
Zagreb, 11. ožujka 2021.

Ministarstvo financija, Samostalni sektor za drugostupanjski upravni postupak, povodom žalbe ~~Marko Tomić Ivanović~~, **Graz, Lenaugasse 5a, Republika Austrija**, zastupanog po opunomoćeniku Danijelu Trubiću, odvjetniku iz Varaždina, Stanka Vraza 15, protiv rješenja Ministarstva financija - Porezne uprave, Područnog ureda Varaždin, Ispostave Varaždin, KLASA: UP/I-910-01/2019-07/2, URBROJ: 513-07-05-01/19-01 od 11. travnja 2019. godine, u predmetu utvrđivanja statusa rezidentnosti, na temelju članka 183. Općeg poreznog zakona („Narodne novine“, broj 115/16., 106/18., 121/19., 32/20. i 42/20.) i članka 36. Uredbe o unutarnjem ustrojstvu Ministarstva financija („Narodne novine“, broj 97/20.), donosi

R J E Š E N J E

Žalba se odbija.

O b r a z l o ž e n j e

Pobijanim rješenjem odbijen je zahtjev žalitelja za promjenom statusa rezidentnosti iz rezidenta Republike Hrvatske u nerezidenta Republike Hrvatske s danom 11. listopada 2016. godine.

Protiv navedenog rješenja žalitelj je pravodobno podnio žalbu u kojoj rješenje pobija zbog pogrešno i nepotpuno utvrđenog činjeničnog stanja i pogrešne primjene materijalnog prava. Navodi da je Porezna uprava propustila uzeti u obzir sve činjenice koje se navedene u Potvrdi o rezidentnosti Republike Austrije odnosno da žalitelj ima središte životnih interesa u Republici Austriji od 05.08.2016. godine, da je pored toga dostavio prijevod ugovora o najmu stana od 05.10.2016. godine koji je zajednički unajmio u Grazu sa izvanbračnom partnericom, da od 11.10.2016. na adresi unajmljenog stana ima prijavljeno glavno prebivalište, dok je prije tog datuma prebivao u Republici Austriji na adresi roditelja izvanbračne partnerice. Predlaže žalbu usvojiti i pobijano rješenje poništiti.

Žalba nije osnovana.

Iz podataka spisa predmeta razvidno je da je žalitelj 8. 03. 2018. podnio prvostupanjskom tijelu zahtjev kojim traži promjenu statusa rezidentnosti iz rezidenta Republike Hrvatske u nerezidenta Republike Hrvatske s danom 11. 10. 2016. godine. Postupajući po zahtjevu, u provedenom dokaznom postupku, uvidom u informacijski sustav Porezne uprave utvrđeno da je porezni inozemni obveznik ostvarivao dohodak u Sloveniji od 01.01. 2012. godine, da je u poreznim prijavama poreza na dohodak u Republici Hrvatskoj za 2012., 2013., 2014., 2015. i 2016. godinu prikazao ostvaren dohodak iz Slovenije te zatražio umanjenje poreza za olakšice na potpomognutim područjima, pravnim lijekovima nije osporavao rješenja donesena rješenja o porezu na dohodak za navedena razdoblja, da je prijavio inozemni dohodak iz Slovenije i Austrije na izvješću o dohotku rezidenta i tuzemnom neoporezivom dohotku nerezidenta, da je porezni obveznik u radnom odnosu kod austrijskog inozemnog poslodavca Zauner G.m.b.H. Wels, Austrija od 17.07.2017.g., te ima zdravstveno i mirovinsko osiguranje kod UNIQA po tom zaposlenju, da je porezni obveznik tek 08.03.2018.g. podnio zahtjev za izlazak iz porezne rezidentnosti Republike Hrvatske, da je potvrdom Ministarstva unutarnjih poslova - policijske uprave Službe zajedničkih i upravnih poslova prijavio 7.02. 2018. privremeni odlazak iz Republike Hrvatske na očekivano vrijeme odlaska od 5 godina, da je iz potvrde o rezidentnosti Porezne uprave Austrije razvidno da je prijavio prebivalište 05.08.2016., da je dostavio porezno rješenje Porezne uprave Austrije za 2017. g. iz kojeg je razvidno da je prikazan samo dohodak ostvaren u Austriji, dok dohodak iz Slovenije nije prijavljen u Poreznoj upravi Republike Austrije što bi prema načelu svjetskog dohotka trebalo biti prijavljeno da je Porezni obveznik uistinu rezident Republike Austrije, da je dostavio potvrdu porezne uprave Slovenije za 2017. iz koje je razvidno da je iskaz samo dohodak ostvaren u Sloveniji, dok dohodak iz Republike Austrije nije prijavljen u poreznoj upravi Republike Slovenije što bi prema načelu svjetskog dohotka trebao biti prijavljen da je porezni obveznik porezni rezident Republike Slovenije.

Prema članku 3. Zakona o porezu na dohodak („Narodne Novine“ 115/16. I 106/18.) propisano je da je rezident fizička osoba koja u Republici Hrvatskoj ima prebivalište ili uobičajeno boravište. Prema članku 6. stavak 1. Zakona o porezu na dohodak propisano je da oporezivi dohodak rezidenta čini dohodak od nesamostalnog rada, dohodak od samostalne djelatnosti, dohodak od imovine, imovinskih prava, dohodak od kapitala i drugi dohodak iz članka 5. ovoga Zakona, koji rezident ostvari u tuzemstvu i u inozemstvu (načelo svjetskog dohotka).

Prema članku 43. Općeg poreznog zakona propisano je da se u smislu ovoga Zakona smatra da porezni obveznik ima prebivalište ondje gdje ima stan u vlasništvu ili posjedu neprekidno najmanje 183 dana u jednoj ili u dvije kalendarske godine. Boravak u stanu nije obavezan, da ako porezni obveznik u Republici Hrvatskoj ima u vlasništvu ili posjedu više stanova, prebivalište mjerodavno za oporezivanje utvrđuje se prema mjestu prebivališta obitelji, a za poreznog obveznika samca prema mjestu u kojem se pretežno zadržava ili prema mjestu iz kojeg pretežno odlazi na rad ili obavljanje djelatnosti, da ako porezni na rad ili obavljanje obveznik ima prebivalište u tuzemstvu i inozemstvu, smatra se da ima prebivalište u državi u kojoj je prebivalište obitelji, i poreznog obveznika samca ili ako se prebivalište obitelji ne može utvrditi, smatra se da ima prebivalište u državi iz koje pretežno odlazi na rad ili obavljanje djelatnosti ili u kojoj se pretežno zadržava. U smislu ovoga Zakona uobičajeno boravište ima porezni obveznik u onome mjestu u kojem se zadržava pod okolnostima na temelju kojih se može zaključiti da on u tome mjestu ili na tom području ne boravi samo privremeno. Uobičajenim boravištem u smislu ovoga Zakona smatra se stalan ili vremenski povezan boravak u trajanju od najmanje 183 dana u jednoj ili u dvije kalendarske godine. Za određivanje uobičajenog boravišta nisu važni kratkotrajni prekidi boravka koji ne traju dulje od jedne

godine, ako druga država ne smatra poreznog obveznika svojim poreznim rezidentom, smatra se da ima prebivalište u tuzemstvu sukladno članku 43 stavak 4. Općeg poreznog zakona.

Prema članku 4. st. 1. Ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja između Republike Hrvatske i Republike Austrije o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja porezima na dohodak i na imovinu („Narodne Novine“ – Međunarodni ugovori, br. 3/01.) propisano je da u smislu ovog Ugovora, izraz "rezident države ugovornice" označava svaku osobu koja, prema zakonima te države, u njoj podliježe oporezivanju na temelju svoga prebivališta, boravišta, mjesta uprave, sjedišta ili nekoga drugog obilježja sličnoga značenja, i također uključuje tu državu, njezine pokrajine ili njezina tijela lokalne uprave i samouprave. Ovaj izraz, ne obuhvaća osobu koja u toj državi podliježe oporezivanju samo s dohotkom iz izvora u toj državi ili imovinom koja se nalazi u toj državi. Prema članku 4. stavak 2. Ugovora propisano je da ako je, prema odredbama stavka 1., fizička osoba rezident obiju država ugovornica, onda se njen status određuje na sljedeći način: a) smatra se rezidentom samo one države u kojoj ima prebivalište; a ako ima prebivalište u objema državama, smatrat će se da je rezident samo one države s kojom ima uže osobne i gospodarske odnose (središte Životnih interesa); b) ako se ne može odrediti u kojoj državi ima središte životnih interesa ili ako ni u jednoj državi nema prebivalište, smatrat će se da je rezident samo one države u kojoj ima uobičajeno boravište; c) ako osoba ima uobičajeno boravište u objema državama ili ga nema ni u jednoj od njih, smatrat će se da je rezident samo one države čiji je državljanin, d) ako je osoba državljanin obiju država ili nije državljanin ni je njih, nadležna tijela država ugovornica nastojat će riješiti pitanje dogovorno.

Naime, sagledavanjem utvrđenih činjenica u cjelini, s posebnom pozornošću na osobne radnje poreznog obveznika, da je u 2016. g. te od 01.01.2017.g. do 16.07.2017.g. radio u Sloveniji, započeo radni odnos u Austriji danom 17.07.2017.g., da je zatražio umanjene poreze na dohodak za olakšice na potpomognutim područjima i području grada Vukovara–PPDS-2 Cestica u poreznim prijavama na dohodak od 2012.g. do 2016.g., da iz rješenja Porezne uprave Austrije za 2017. g. te potvrde Porezne uprave Slovenije razvidno je da ga niti Republika Slovenija niti Republika Austrija ne smatra svojim poreznim rezidentom, to zaključuje da nisu ispunjeni uvjeti za izlazak iz rezidentnosti Republike Hrvatske sa nadnevkom 11.10.2016.g.

Posebno ocijenivši sve utvrđeno činjenično stanje te posebno okolnost da se žalitelj na obrascu T1 izjasnio kao samac, da njegova izvanbračna partnerica ima prijavljeno prebivalište na adresi Braće Radića 14, Otok Virje, Cestica, Republika Hrvatska i da se nalazi upisana kao porezna olakšica na PK kartici svoje majke neprekidno od 01.09.2006. godine a nije tražila izlazak iz rezidentnosti Republike Hrvatske ovo tijelo je mišljenja da je prvostupanjsko tijelo pravilno osporenim rješenjem žaliteljev zahtjev odbilo, o čemu je dalo valjano obrazloženje.

Slijedom iznesenog ovo tijelo ocjenjuje da je prvostupanjski postupak pravilno proveden i da je pobijano rješenje pravilno i na zakonu osnovano pa je valjalo, na temelju odredbe članka 116. točke 1. Zakona o općem upravnom postupku („Narodne novine“, broj 47/09.) odbiti žalbu kao neosnovanu i riješiti kao u izreci.

Upravna pristojba po tarifnom broju 3. Tarife upravnih pristojbi uz Zakon o upravnim pristojbama naplaćena je i poništena.

UPUTA O PRAVNOM LIJEKU

Protiv ovog rješenja nije dopuštena žalba, ali se protiv istog može pokrenuti upravni spor tužbom Upravnom sudu u Zagrebu, Avenija Dubrovnik 6 i 8, u roku 30 dana od dana prijema rješenja.

NAČELNIK
SAMOSTALNOG SEKTORA

Nikola Biloglav, dipl. iur.



Dostaviti:

1. Ministarstvu financija - Poreznoj upravi,
Područnom uredu Varaždin, Ispostavi Varaždin
uz povrat spisa i dva primjerka rješenja, s
tim da se označeni primjerak uruči žalitelju
putem opunomoćenika,
2. Pismohrani, ovdje



REPUBLIKA HRVATSKA
UPRAVNI SUD U ZAGREBU
Avenija Dubrovnik 6 i 8

U IME REPUBLIKE HRVATSKE
PRESUDA

Upravni sud u Zagrebu, po sucu toga suda Ivanu Levaku, te zapisničarki Mateji Marjanović, u upravnom sporu tužitelja [REDACTED] iz Graza, [REDACTED] 15/40, [REDACTED], kojega zastupa opunomoćenik Danijel Trubić, odvjetnik u Varaždinu, Stanka Vraza 15, protiv tuženika Ministarstva financija Republike Hrvatske, Samostalnog sektora za drugostupanjski upravni postupak, Zagreb, Frankopanska 1, nakon zaključene javne i usmene rasprave dana 20. svibnja 2022. godine, u nazočnosti opunomoćenika tužitelja, a u odsutnosti uredno pozvanog tuženika, dana 27. svibnja 2022. godine,

presudio je

- I. Poništava se rješenje Ministarstva financija Republike Hrvatske, Samostalnog sektora za drugostupanjski upravni postupak, KLASA: UP/II-410-18/19-01/450, URBROJ: 513-04-21-2 od 11. ožujka 2021. godine.
- II. Nalaže se tuženiku da u roku od 30 dana od dana dostave presude donese odluku o žalbi tužitelja.
- III. Nalaže se tuženiku naknaditi tužitelju trošak upravnog spora u iznosu od 7.712,50 kn, a u roku od 15 dana.

Obrazloženje

1. Tužitelj je podnio tužbu ovom sudu dana 28. travnja 2021. godine protiv rješenja Ministarstva financija Republike Hrvatske, Samostalnog sektora za drugostupanjski upravni postupak, KLASA: UP/II-410-18/19-01/450, URBROJ: 513-04-21-2 od 11. ožujka 2021. godine, kojim se odbija žalba tužitelja protiv rješenja Ministarstva financija – Porezne uprave, Područnog ureda Varaždin, Ispostave Varaždin, KLASA: UP/I-910-01/2019-07/2, URBROJ: 513-07-05-01/19-01 od 11. travnja 2019. godine. Potonjim rješenjem odbijen je zahtjev ovdje tužitelja, poreznog obveznika [REDACTED], [REDACTED], Graz 8010, Republika Austrija, za promjenom statusa rezidentnosti iz rezidenta Republike Hrvatske u nerezidentna Republike Hrvatske sa nadnevkom 11. listopada 2016. godine.

2. Tužitelj osporava pobijani upravni akt u cijelosti zbog: bitnih postupovnih novreda, naorešno utvrđena činieničnoa stanja i naorešne primiene materialnoa

prvostupanjsko i drugostupanjsko tijelo tuženika pogrešno zaključuju da Republika Austrija ne bi tužitelja smatrala svojim poreznim rezidentom, da bi tužitelj u smislu odredbe članka 43. Općeg poreznog zakona (u daljnjem tekstu: OPZ) imao prebivalište u Republici Hrvatskoj, te da bi s obzirom na pogrešno utvrđene okolnosti povezane s njegovom izvanbračnom partnericom zapravo imao središte životnih interesa u Republici Hrvatskoj. Prvenstveno tužitelj ističe kako tuženik u pobijanim odlukama ispravno navodi da se na konkretni slučaj trebaju primijeniti odredbe Ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja između Republike Hrvatske i Republike Austrije ("Narodne novine - Međunarodni ugovori", broj: 3/01. - u daljnjem tekstu "Ugovor o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja"). Također, tuženik ispravno utvrđuje da je člankom 4. stavkom 1. Ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja propisano da se u slučaju ako bi fizička osoba bila rezident obiju država ugovornica, njezin status određuje stavkom 2. istog članka na način da se ona prvenstveno smatra rezidentom one države u kojoj ima prebivalište, a ako ima prebivalište u objema državama, smatrat će se da je rezident samo one države s kojom ima uže osobne i gospodarske odnose (središte životnih interesa). Tako tuženik pogrešno zaključuje da bi tužitelj u smislu odredbe članka 43. OPZ-a imao prebivalište u Republici Hrvatskoj, jer upravo suprotno proizlazi iz činjenica utvrđenih tijekom upravnog postupka. Već i samom činjenicom da tužitelj još od kolovoza 2016. pa sve do danas bez prekida ima prijavljeno glavno prebivalište u Republici Austriji, ispunjen uvjet iz članka 4. stavka 2. Ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja zbog kojeg se prvenstveno treba smatrati poreznim rezidentom Republike Austrije gdje ima prebivalište. Tuženik osim toga posve paušalno i na temelju indicija izvodi zaključak da tužitelj ne bi bio porezni rezident Republike Austrije, u potpunosti propuštajući ocijeniti sadržaj i na pravilan način utvrditi činjenice koje proizlaze iz Potvrde o rezidentnosti (Certificate of Residence) br. 68-655/2464 koju je izdalo austrijsko porezno tijelo Finanzamt Graz-Stadt. Tako iz predmetne Potvrde nesporno proizlazi da tužitelj ima središte životnih interesa u Republici Austriji (toč. l. h) Potvrde) i da ima prebivalište u Republici Austriji od 5. kolovoza 2016. (toč. l. f) Potvrde), te da ga od tada nadležna porezna tijela Republike Austrije smatraju svojim poreznim rezidentom. Stoga, ako je tuženik već imao određene dvojbe oko pitanja porezne rezidentnosti tužitelja, tada je trebao postupiti u skladu s člankom 25. stavkom 3. i 4. Ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja i u okviru postupka zajedničkog dogovaranja riješiti sporno pitanje, tim više jer je tužitelj u okviru upravnog postupka dostavio tuženiku očitovanje ovlaštene osobe iz austrijske porezne uprave, Dr. Michaela Ropposcha, kojom je izražena spremnost austrijskih poreznih tijela za izdavanjem potvrde o statusu austrijske porezne rezidentnosti tužitelja, i to po potrebi na obrascu tuženika. Tuženik nadalje posve pogrešno iznosi određene okolnosti koje se odnose na izvanbračnu partnericu tužitelja. U tom smislu prethodno treba navesti da je u TI obrascu, koji je zapravo ispunjavala djelatnica ispostave porezne uprave, označen okvir da je tužitelj samac, a prije svega iz razloga jer u vrijeme ispunjavanja obrasca isti nije ostvarivao uvjete za izvanbračnu zajednicu u smislu odredaba Obiteljskog zakona. Tuženik je potpuno pogrešno utvrdio okolnosti na strani izvanbračne partnerice tužitelja, koja kontinuirano i trajno prebiva u Republici Austriji još od 2000. godine (dakle od svoje 4. godine života), gdje je završila osnovnoškolsko i srednjoškolsko obrazovanje i gdje u konačnici pohađa studij. Izvanbračna partnerica tužitelja također ima austrijsku vozačku dozvolu, kao i austrijske bankovne račune i socijalno osiguranje, te austrijski telefonski broj. Na temelju svega prethodno navedenog tužitelj smatra kako se temeljem dokaza dostavljenih u upravnom postupku i uz ovu upravnu tužbu nedvojbeno može utvrditi:

da od 2016. živi u Republici Austriji zajedno s izvanbračnom partnericom, da od kolovoza 2016. ima u Republici Austriji prijavljeno glavno prebivalište, da još od 2012. bez prekida radi isključivo u inozemstvu, da u Republici Austriji ima zdravstveno i mirovinsko osiguranje, da u Republici Austriji ima otvoren bankovni račun, da ima telefonski broj austrijskog telekomunikacijskog operatera, da posjeduje osobno vozilo upisano u prometnu dozvolu Republike Austrije, dakle, da je središte njegovih životnih interesa od sredine 2016. nedvojbeno u Republici Austriji, kao što je to slučaj i s njegovom izvanbračnom partnericom, koja od djetinjstva s roditeljima prebiva u Republici Austriji gdje se školovala, te je i nastavila studije, kao i da u konačnici Republika Austrija od kolovoza 2016. tužitelja smatra svojim poreznim rezidentom u smislu Ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja.

3. Slijedom iznesenog tužitelj predlaže da sud poništi rješenje Ministarstva financija Republike Hrvatske, Samostalnog sektora za drugostupanjski upravni postupak, KLASA: UP/II-410-18/19-01/450, URBROJ: 513-04-21-2 od 11. ožujka 2021. godine, te da usvoji žalbu tužitelja od 21. svibnja 2019. godine, tako da usvoji zahtjev tužitelja za promjenom statusa rezidentnosti iz rezidenta Republike Hrvatske u nerezidenta Republike Hrvatske s danom 11. listopada 2016. godine. Osim toga, isti predlaže da se naloži tuženiku da tužitelju nadoknadi troškove ovog postupka.

4. U svom odgovoru na tužbu tuženik ostaje kod razloga i navoda iznijetih u obrazloženju pobijanog rješenja, te predlaže da sud odbije tužbu i tužbeni zahtjev.

5. Tužbeni zahtjev je osnovan, a prema slobodnom uvjerenju suda, te na temelju razmatranja svih pravnih i činjeničnih pitanja, shodno članku 55. stavku 3. Zakona o upravnim sporovima.

6. Tijekom postupka izvršen je uvid u cjelokupni spis predmeta, te spis tuženika, a posebice u rješenje Ministarstva financija Republike Hrvatske, Samostalnog sektora za drugostupanjski upravni postupak, KLASA: UP/II-410-18/19-01/450, URBROJ: 513-04-21-2 od 11. ožujka 2021. godine (stranica 5-8 spisa), rješenje Ministarstva financija – Porezne uprave, Područnog ureda Varaždin, Ispostave Varaždin, KLASA: UP/II-910-01/2019-07/2, URBROJ: 513-07-05-01/19-01 od 11. travnja 2019. godine (stranica 9-12 spisa), svjedodžbu o maturi ~~Tamara Bonfić~~ (stranica 28-29 spisa), potvrdu o upisu na Sveučilište Montanuniversität Leoben gospođe ~~Tamara Bonfić~~, kao redovne studentice, potvrdu o studiju za ljetni semestar 2021. (stranica 37 spisa), potvrdu o prijavi iz Središnjeg registra prijava od 22. travnja 2021. za ~~Tamara Bonfić~~ (stranica 40-42 spisa), potvrdu o prijavi iz Središnjeg registra prijava za tužitelja od 21. travnja 2021. godine (stranica 47-49 spisa), potvrdu o rezidentnosti sukladno Ugovoru o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja između Austrije i Republike Hrvatske od 27. travnja 2021. godine za tužitelja kao poreznog obveznika (stranica 54-55 spisa), potvrdu o rezidentnosti sukladno Ugovoru o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja između Austrije i Republike Hrvatske od 27. travnja 2021. godine za ~~Tamara Bonfić~~ (stranica 58-59 spisa), obrazac Upitnika TI od 8. ožujka 2018. godine, potvrdu o rezidentnosti nadležnog tijela Republike Austrije od 3. prosinca 2018. godine, potvrdu o rezidentnosti od 6. veljače 2018. godine, te e-mail dopis gđa. ~~Bonfić~~ od 13. ožujka 2019. godine.

7. Kod donošenja odluke u ovom predmetu sud je polazio od sadržaja pobijanog rješenja od 11. ožujka 2021. godine, kojim se odbija žalba tužitelja protiv rješenja Ministarstva financija – Porezne uprave, Područnog ureda Varaždin, Ispostave Varaždin, KLASA: UP/II-910-01/2019-07/2, URBROJ: 513-07-05-01/19-01 od 11. travnja 2019. godine. Potonjim rješenjem odbijen je zahtjev žalitelja, ovdje tužitelja, za promjenom statusa rezidentnosti iz rezidenta Republike Hrvatske u nerezidenta Republike Hrvatske s danom 11. listopada 2016. godine. Tuženik dalje

navodi da je prema članku 3. Zakona o porezu na dohodak („Narodne Novine”, broj: 115/16. i 106/18.) propisano da je rezident fizička osoba koja u Republici Hrvatskoj ima prebivalište ili uobičajeno boravište. Prema članku 6. stavku 1. Zakona o porezu na dohodak propisano je da oporezivi dohodak rezidenta čini dohodak od nesamostalnog rada, dohodak od samostalne djelatnosti, dohodak od imovine, imovinskih prava, dohodak od kapitala i drugi dohodak iz članka 5. ovoga Zakona, koji rezident ostvari u tuzemstvu i u inozemstvu (načelo svjetskog dohotka). Prema članku 43. Općeg poreznog zakona propisano je da se u smislu ovoga Zakona smatra da porezni obveznik ima prebivalište ondje gdje ima stan u vlasništvu ili posjedu neprekidno najmanje 183 dana u jednoj ili u dvije kalendarske godine. Prema članku 4. stavku 1. Ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja između Republike Hrvatske i Republike Austrije o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja porezima na dohodak i na imovinu („Narodne Novine - Međunarodni ugovori”, broj: 3/01.) propisano je da u smislu ovog Ugovora, izraz "rezident države ugovornice" označava svaku osobu koja, prema zakonima te države, u njoj podliježe oporezivanju na temelju svoga prebivališta, boravišta, mjesta uprave, sjedišta ili nekoga drugog obilježja sličnoga značenja, i također uključuje tu državu, njezine pokrajine ili njezina tijela lokalne uprave i samouprave. Ovaj izraz, ne obuhvaća osobu koja u toj državi podliježe oporezivanju samo s dohotkom iz izvora u toj državi ili imovinom koja se nalazi u toj državi. Prema članku 4. stavku 2. Ugovora propisano je da ako je, prema odredbama stavka 1., fizička osoba rezident obje države ugovornice, onda se njen status određuje na sljedeći način: a) smatra se rezidentom samo one države u kojoj ima prebivalište; a ako ima prebivalište u objema državama, smatrat će se da je rezident samo one države s kojom ima uže osobne i gospodarske odnose (središte životnih interesa); b) ako se ne može odrediti u kojoj državi ima središte životnih interesa ili ako ni u jednoj državi nema prebivalište, smatrat će se da je rezident samo one države u kojoj ima uobičajeno boravište; c) ako osoba ima uobičajeno boravište u objema državama ili ga nema ni u jednoj od njih, smatrat će se da je rezident samo one države čiji je državljanin, d) ako je osoba državljanin obje država ili nije državljanin nijedne od njih, nadležna tijela država ugovornice nastojat će riješiti pitanje dogovorno. Naime, sagledavanjem utvrđenih činjenica u cjelini, s posebnom pozornošću na osobne radnje poreznog obveznika, da je u 2016. godini, te od 1. siječnja 2017. godine do 16. srpnja 2017. godine radio u Sloveniji, započeo radni odnos u Austriji danom 17. srpnja 2017. godine, da je zatražio umanjenje poreza na dohodak za olakšice na potpomognutim područjima i području grada Vukovara-PPDS-2 Cestica u poreznim prijavama na dohodak od 2012. do 2016. godine, da iz rješenja Porezne uprave Austrije za 2017. godinu, te potvrde Porezne uprave Slovenije razvidno je da ga niti Republika Slovenija, niti Republika Austrija ne smatra svojim poreznim rezidentom, to zaključuje da nisu ispunjeni uvjeti za izlazak iz rezidentnosti Republike Hrvatske sa nadnevkom 11. listopada 2016. godine. Posebno ocijenivši sve utvrđeno činjenično stanje, te posebno okolnost da se žalitelj, ovdje tužitelj, na obrascu TI izjasnio kao samac, da njegova izvanbračna partnerica ima prijavljeno prebivalište na adresi Braće Radića 14, Otok Virje, Cestica, Republika Hrvatska i da se nalazi upisana kao porezna olakšica na PK kartici svoje majke neprekidno od 1. rujna 2006. godine, a nije tražila izlazak iz rezidentnosti Republike Hrvatske tuženik je mišljenja da je prvostupanjsko tijelo pravilno osporenim rješenjem tužiteljev zahtjev odbilo, o čemu je dalo valjano obrazloženje.

8. Sud smatra da pobijana odluka nije zasnovana na zakonu, pa nije, barem za sada, prihvatio stajalište tuženika da nisu ispunjeni uvjeti za izlazak tužitelja iz rezidentnosti Republike Hrvatske s nadnevkom 11. listopada 2016. godine. Naime,

prvostupanjsko tijelo nije dalo nikakvo, a kamoli valjano obrazloženje na okolnost da se žalitelj na obrascu TI izjasnio kao samac, da tužiteljeva izvanbračna partnerica ima prijavljeno prebivalište na adresi Braće Radića 14, Otok Virje, Cestica, Republika Hrvatska, i da se nalazi upisana kao porezna olakšica na PK kartici svoje majke neprekidno od 1. rujna 2006. godine, s time da nije tražila izlazak iz rezidentnosti RH. Pri tome je potrebno naglasiti da obrazac Upitnika TI popunjava porezni obveznik prilikom utvrđivanja promjene statusa rezidentnosti iz rezident u nerezident u RH, te ga predaje ovlaštenom djelatniku nadležne ispostave Porezne uprave, kod predaje zahtjeva za ispisom iz Registra poreznih obveznika, odnosno u ostalim situacijama kada nadležno porezno tijelo utvrdi potrebu za njegovim popunjavanjem (npr. obrada godišnje porezne prijave; prijave poreza na dohodak; obračun, obustava i uplata predujmova poreza na dohodak; izdavanja potvrda). Porezni obveznik je dužan odgovoriti na što veći broj tvrdnji iz upitnika, te priložiti u bitnom valjanu dokumentaciju (presliku osobnih dokumenata, presliku prijave prebivališta i/ili boravišta, potvrdu rezidentnosti nadležnog tijela druge države i sl.). Odgovori u grupi tvrdnji koje se odnose na veze s Republikom Hrvatskom i/ili drugom državom bit će od presudne važnosti prilikom utvrđivanja rezidentnosti poreznog obveznika. Ako Republika Hrvatska i druga zemlja imaju sklopljen Ugovor o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja, treba se voditi odredbama istoga prilikom utvrđivanja rezidentnosti, iako postoje tuzemni propisi koji definiraju drugačije. Tako odredbe Ugovora definiraju da porezni obveznik može biti samo rezident jedne od država potpisnica Ugovora. Iz odredbi Ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja proizlazi da ako neka fizička osoba podliježe oporezivanju u obje države ugovornice, tada se njezin status određuje tako da se smatra rezidentnom samo one države u kojoj ima prebivalište. Ako ima prebivalište u objema državama, smatra se rezidentnom one države s kojom ima uže osobne i gospodarske veze (središte životnih interesa). U vezi prebivališta, OECD smjernice daju prednost stalnom domu, koji nije povremen u svrhu kratkog trajanja. Ako Ugovor o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja nije u primjeni, moguća situacija je da jednog poreznog obveznika države smatraju svojim poreznim rezidentom (temeljem tuzemnih propisa). Ako porezni obveznik zadovoljava uvjete navedenih poreznih propisa i ako se za porezne svrhe smatra poreznim rezidentom RH, tada se na oporezivi dohodak ostvaren u tuzemstvu i inozemstvu primjenjuju odredbe tuzemnih pozitivnih poreznih propisa, a ako se smatra nerezidentom RH, tada će se oporezivati samo dohodak koji ostvari u RH. Republika Hrvatska pri sklapanju ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja koristi hrvatski model ugovora, koji se bazira na OECD-ovom (Organizacija za ekonomsku suradnju i razvoj) prijedlogu modela za sklapanje navedenog ugovora o kojem je postupak određivanja rezidentnosti poreznog obveznika propisan člankom 4. Tako članak 4. stavak 1. Ugovora između Republike Hrvatske i Republike Austrije o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja porezima na dohodak i na imovinu propisuje da u ovome Ugovoru izraz "rezident države ugovornice" označava svaku osobu, koja prema zakonima te države, u njoj podliježe oporezivanju na temelju svog prebivališta, boravišta, mjesta uprave, sjedišta ili nekog drugog obilježja sličnog značenja, također uključuje tu državu, njezine pokrajine ili njezina tijela lokalne uprave i samouprave. Ovaj izraz, međutim, ne obuhvaća osobu koja u toj državi podliježe oporezivanju samo s dohotkom iz izvora u toj državi ili imovinom koja se nalazi u toj državi. Nadalje, stavak 2. citiranog članka Ugovora propisuje da ako je, prema odredbama stavka 1., fizička osoba rezident obje države ugovornice, onda se njezin status određuje na ovaj način: a) smatra se rezidentom samo one države u kojoj ima prebivalište; a ako ima prebivalište u objema državama, smatrat će se da je rezident

samo one države s kojom ima uže osobne i gospodarske odnose (središte životnih interesa); b) ako se ne može odrediti u kojoj državi ima središte životnih interesa ili ako ni u jednoj državi nema prebivalište, smatrat će se da je rezident samo one države u kojoj ima uobičajeno boravište; c) ako osoba ima uobičajeno boravište u objema državama ili ga nema ni u jednoj od njih, smatrat će se da je rezident samo one države čiji je državljanin, d) ako je osoba državljanin objiju država ili nije državljanin nijedne od njih, nadležna tijela država ugovornica nastojat će riješiti pitanje dogovorno. Treba naglasiti da i prvostupanjsko tijelo smatra da se u konkretnom slučaju kao način utvrđivanja rezidentnosti ima primijeniti članak 4. predmetnog Ugovora. Stoga ima mjesta i primjeni članka 25. stavka 3. Ugovora, prema kojem nadležna tijela država ugovornica nastojat će zajedničkim dogovorom riješiti sve teškoće ili nejasnoće koje se pojave pri tumačenju ili primjeni ovog Ugovora. To se prije svega odnosi na potvrdu o rezidentnosti austrijskog poreznog tijela od 3. prosinca 2018. godine, a iz koje je razvidno da je tužitelj prijavio prebivalište u Austriji 5. kolovoza 2016. godine, odnosno da isti ima u Austriji prebivalište, te da mu je središte životnih interesa u Austriji, iz čega slijedi zaključak da je tužitelj kao porezni obveznik rezident Austrije u smislu Ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja (Austrijsko porezno tijelo od 6. ožujka 2019. godine ističe da prema njegovoj ocjeni neka osoba ima "središte svojih životnih interesa" u Austriji, od određenog trenutka – ovdje 5. kolovoza 2016. godine i kroz određeno vremensko razdoblje – potvrda izdana za 2017. godinu. Posljedica toga mogu biti različiti stavovi zainteresiranih država, a mnogo toga ovisi o raspoloživim činjenicama i kutu gledanja). Pored toga, potrebno je uputiti i na dokumentaciju koju je tužitelj dostavio tijekom upravnog spora, jer nadležno porezno tijelo tu dokumentaciju nije smatralo potrebitom radi utvrđivanja činjeničnog stanja. Unatoč tome, tuženik je meritorno odlučio, npr. u odnosu na izvanbračnu partnericu tužitelja.

9. Uslijed iznijetog, a na temelju članka 58. stavka 1., u svezi s člankom 81. stavkom 2. Zakona o upravnim sporovima, odlučeno je kao u točki I. i II. izreke presude.

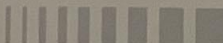
10. Sud je dosudio tužitelju trošak upravnog spora u iznosu od 7.712,50 kn temeljem članka 79. stavka 4. ZUS-a, a koji se sastoji od sastava tužbe - 2.500,00 kn, zastupanja na ročištu dana 20. svibnja 2022. godine - 2.500,00 kn, PDV-a – 1.250,00 kn, te troškova prijevoda dokumentacije – 1.462,50 kn. Radi se o opravdanom trošku shodno članku 79. stavku 1. ZUS-a, s time da se visina istog temelji na stavku 2. citiranog članka ZUS-a, a u svezi Tbr. 23. točke 1. Odvjetničke tarife.

U Zagrebu, 27. svibnja 2022. godine

Sudac:
Ivan Levak

Dokument je elektronički potpisan:
IVAN LEVAK

Vrijeme potpisivanja:
27-05-2022
13:28:25



DN:
C=HR
O=UPRAVNI SUD U ZAGREBU
2.5.4.97=#130D485236353333333343935343437
L=ZAGREB
S=LEVAK
G=IVAN
CN=IVAN LEVAK
SN=HF33804034883.2.34

PRILOG 3: Obavijest o izlasku iz rezidentnosti Republike Hrvatske



REPUBLIKA HRVATSKA
MINISTARSTVO FINACIJA
POREZNA UPRAVA
PODRUČNI URED VARAŽDIN
ISPOSTAVA VARAŽDIN

Klasa: 910-01/22-07/132
Urbroj: 513-07-05-01/22-01

Varaždin, 27.listopad 2022.



OBAVIJEST

kojom potvrđujemo da, sukladno članku 4. Ugovora između Vlade Republike Hrvatske i Republike Austrije o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja i sprječavanju izbjegavanja plaćanja poreza na dohodak i na imovinu („Narodne novine - Međunarodni ugovori“ br. 3/01) od dana 03.05.2018 g. niste rezident Republike Hrvatske već rezident Austrije.

napomena: od nadnevka o promjeni rezidentnosti (03.05.2018 g.) niste u obvezi podnositi inozemni dohodak u R.Hrvatskoj.

S poštovanjem,

SLUŽBENA OSOBA
Helena-Koraljka Vuković

PRILOG 4: Potvrda o rezidentnosti Republike Austrije (Ansässigkeitsbestätigung)

An das Finanzamt **Finanzamt Österreich**
 Dienststelle Graz-Stadt
 Postfach 260
 1000 Wien

Bitte dem Finanzamt in dreifacher Ausfertigung vorlegen!

- 1 Ex. Abgabepflichtige(r)
- 1 Ex. Ausländische(r)/Finanzverwaltung/Zahler/Schuldner
- 1 Ex. Österreichische Finanzverwaltung

Dieses Formular wird maschinell gelesen, füllen Sie es daher nur mittels Tastatur und Bildschirm aus. **Eine handschriftliche Befüllung ist unbedingt zu vermeiden.** Betragsangaben in EURO und Cent (rechtsbündig). Eintragungen **außerhalb der Eingabefelder** können maschinell nicht gelesen werden.
Die stark hervorgehobenen Felder sind jedenfalls auszufüllen.

Finanzamt Österreich - 68
 23. Feb. 2022
 Briefkasten

Abgabenkontonummer
 Finanzamtsnummer - Steuernummer

- /

Ansässigkeitsbestätigung

gemäß dem Doppelbesteuerungsabkommen zwischen Österreich und

Zutreffendes bitte ankreuzen!

Name des anderen Vertragsstaates KROATIEN
Diese Bestätigung dient zur Vorlage bei FINANZAMT ÖSTERREICH

I. Angaben zur Person der/des Abgabepflichtigen

a) Name und Vorname der natürlichen Person bzw. Firmenname od. Name sowie Rechtsform (z.B. AG, GmbH, Verein, Genossenschaft, S.E.) der juristischen Person	<input type="text"/>
b) Geburtsdatum	<input type="text"/>
c) Firmenbuchnummer (sofern vorhanden)	<input type="text"/>
d) Sozialversicherungsnummer (sofern vorhanden)	<input type="text"/>
e) Genaue Angabe der inländischen Adresse der/des Abgabepflichtigen	<input type="text"/> 8020 Graz
f) Zeitpunkt ab dem in Österreich ein Wohnsitz/Sitz/Ort der Geschäftsleitung besteht (nur auszufüllen, wenn der Wohnsitz/Sitz/Ort der Geschäftsleitung in Österreich innerhalb der letzten zwei Jahre begründet wurde)	03.05.2018.
g) Für natürliche Personen: Haben Sie im Ausland ebenfalls eine ständige Wohnstätte (Wohnsitz)?	<input type="checkbox"/> ja <input checked="" type="checkbox"/> nein
h) Für natürliche Personen: Falls im Ausland eine ständige Wohnstätte besteht: Haben Sie die engeren persönlichen und wirtschaftlichen Beziehungen (Mittelpunkt der Lebensinteressen) zu Österreich?	<input checked="" type="checkbox"/> ja <input type="checkbox"/> nein
i) Für juristische Personen: Falls sich der Sitz oder Ort der Geschäftsleitung im Ausland befindet: Befindet sich der Ort der tatsächlichen Geschäftsleitung in Österreich?	<input type="checkbox"/> ja <input type="checkbox"/> nein

Datenschutzerklärung auf www.bmf.gv.at/datenschutz oder auf Papier in allen Finanz- und Zöldienststellen

www.bmf.gv.at



II. Angaben über die von der Besteuerung zu entlastenden ausländischen Einkünfte



a) Die/Der in Abschnitt I bezeichnete Abgabepflichtige bezieht Einkünfte von (Name und Adresse der Schuldnerin/des Schuldners der Einkünfte)	Ich erhalte keine Einkünfte aus Kroatien
b) Art der Einkünfte (z.B. Lizenzgebühren, Vortragshonorare)	keine Einkünfte aus Kroatien
c) Tatsächliche oder voraussichtliche Höhe der Einkünfte	-
d) Zeitpunkt oder Zeitraum des Einkünftebezugs	-

Ich versichere, dass ich die Angaben nach bestem Wissen und Gewissen **richtig** und **vollständig** gemacht habe. Mir ist bekannt, dass ausländische Einkünfte in Österreich zu einer Steuerpflicht führen können und dass unrichtige oder unvollständige Angaben strafbar sind. Sollte ich nachträglich erkennen, dass die vorstehenden Angaben unrichtig oder unvollständig sind, so werde ich das Finanzamt davon unverzüglich in Kenntnis setzen.

Vrabc. Turscak

Unterschrift der/des Abgabepflichtigen

Nur vom Finanzamt auszufüllen!

III. Ansässigkeitsbestätigung der österreichischen Steuerverwaltung

Name der/des Abgabepflichtigen Aleksandar Vrabc Turscak

Für Zwecke der Steuerentlastung hinsichtlich der in Abschnitt II bezeichneten Einkünfte wird bestätigt, dass die/der vorgenannte Abgabepflichtige im Sinn des Doppelbesteuerungsabkommens zwischen Österreich und

Name des anderen Vertragsstaates
KROATIEN

in Österreich ansässig ist und dass auch die in Abschnitt I enthaltenen Angaben zur Person der/des Abgabepflichtigen nach Kenntnis der/des Unterzeichneten richtig sind.

Graz, 23.02.2022
Ort, Datum

[Signature]
Unterschrift

Finanzamt Österreich
Dienststelle Graz-Stadt
Postfach 260
1000 Wien



Ausstellende Behörde

IRENE GRUNOZ
Vorname, Name