

Hrvoje Arbutina ^{*}

dvostruko opterećenje (engl. *double tax burden*), vrsta kumuliranja poreza; javlja se pri oporezivanju raspodijeljenog dijela dobiti. Dobit se najprije oporezuje porezom na dobit na razini trgovačkog društva, a zatim porezom na dohodak (ili, rjeđe, opet porezom na dobit) na razini članova trgovačkog društva.

fiskalni nerezident (nerezident) (engl. *fiscal non-resident, non-resident*), fizičke ili pravne osobe bez nekog od svojstava temeljem kojih bi postale rezidenti, ili subjekti bez svojstva pravne osobnosti (stalne poslovne jedinice inozemnih poduzetnika), koji postaju obveznicima nekog izravnog poreza (porez na dohodak ili na dobit) u određenoj državi temeljem činjenice ostvarenja oporezivog dohotka ili dobiti na području te države. Fiskalni nerezident plaća porez samo na dohodak/dobit ostvaren/ostvarenu na području te države (načelo izvora dohotka/dobiti, načelo teritorijalnosti).

fiskalni rezident (rezident) (engl. *fiscal resident, resident*), fizička ili pravna osoba koja temeljem određenih, važećim propisima određene države reguliranih, svojstava postaje poreznim obveznikom, u pravilu izravnih poreza (porez na dohodak, porez na dobit). Za fizičke osobe ta su svojstva – prebivalište ili uobičajeno boravište na području određene države ili, u suvremenim poreznim sustavima rjeđe, državljanstvo, a za pravne – njezino sjedište (određeno temeljem upisa u propisani registar ili upisnik – formalni kriterij), ili sjedište uprave ili nadzora (materijalni kriterij). Prema

^{*} Prof. dr. sc. Hrvoje Arbutina, redoviti profesor na Katedri za financijsko pravo i financijsku znanost Pravnog fakulteta Sveučilišta u Zagrebu (professor at the Chair of Financial Law and Public Finances, Faculty of Law, University of Zagreb)

raširenom standardnom rješenju, fiskalni rezident je obveznik poreza na svoj svjetski dohodak/dobit (načelo svjetskog dohotka/dobiti).

kumuliranje poreza (engl. *tax accumulation*), pojava nastanka najmanje dviju poreznih obveza koje za istog poreznog obveznika nastaju temeljem različitih oporezivih činjenica (npr. dvostruko opterećenje, poznato i kao tzv. ekonomsko dvostruko oporezivanje).

međunarodno dvostruko oporezivanje (engl. *international double taxation*), vrsta višestrukog oporezivanja; do međunarodnog dvostrukog oporezivanja dolazi kada najmanje dvije porezne vlasti različitih država ustanove porezne obveze za istog poreznog obveznika povodom iste oporezive činjenice.

međunarodno porezno pravo (engl. *international tax law*), ukupnost pravnih normi kojima su regulirane porezne posljedice koje nastaju za fizičke i za pravne osobe, povodom osobnih i/ili poslovnih odnosa fizičkih osoba te poslovnih odnosa pravnih osoba, s međunarodnim elementom.

metoda izuzimanja (engl. *exemption method*), uz metodu odbitka, jedna je od dviju najčešće primjenjivanih metoda izbjegavanja međunarodnog dvostrukog oporezivanja dohotka/dobiti. Djeluje tako da dohodak ili dobit koje fiskalni rezident ostvari u inozemstvu budu oslobođeni oporezivanja u njegovoj zemlji rezidentnosti. Ima cilj spriječiti da do dvostrukog oporezivanja, u formalnopravnom smislu nastanka najmanje dviju poreznih obveza, uopće dođe, a usmjerena je na tuzemnu poreznu osnovicu, tj. na isključenje iz tuzemne porezne osnovice inozemnih dohodaka i dobiti. Teorija je poznaje u dvije varijante: punog izuzimanja (*full exemption*) i izuzimanja s progresijom (*exemption with progression*). Puno izuzimanje znači potpuno oslobođenje oporezivanja u tuzemstvu inozemnih dohodaka i dobiti. U Hrvatskoj se primjenjuje na mirovine tuzemnih poreznih obveznika ostvarene u inozemstvu. U praksi se, pri oporezivanju dohotka, u pravilu primjenjuje varijanta izuzimanja s progresijom, prema stajalištu da bi primjena punog izuzimanja značila neopravdano privilegiranje prekogranično angažiranih subjekata. Izuzimanje s progresijom znači da inozemni dohodak fiskalnog rezidenta neće biti oporezivan u tuzemstvu, ali će biti uzet u obzir prilikom oporezivanja tuzemnog dohotka; drugim riječima, tuzemnom dohotku pribraja se inozemni dohodak, ali samo sa svrhom uvećanja tuzemnog dohotka radi njegova oporezivanja višim stopama progresivne porezne tarife. Izuzimanje s progresijom postiže namjeravani učinak samo ako su na dohodak primijenjene progresivne porezne stope. Što se tiče oporezivanja dobiti,

budući da se ona u pravilu oporezuje proporcionalnim stopama, primjena ove metode značit će, efektivno, primjenu punog izuzimanja, isto kao i pri oporezivanju dohotka fiskalnih rezidenata proporcionalnom stopom. Ova metoda primjenjuje se danas u Republici Hrvatskoj u nekim slučajevima temeljem primjene ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja dohotka i imovine koje je sklopila bivša SFRJ, a koji su, temeljem suglasnosti druge države ugovornice, preuzeti u pravni sustav Republike Hrvatske; s druge strane, standardno rješenje koje Hrvatska ugrađuje u porezne ugovore koje sklapa kao samostalna država i koje primjenjuje na svoje fiskalne rezidente jest – primjena metode običnog odbitka.

metoda odbitka (uračunavanja) (engl. *credit method*), uz metodu izuzimanja, jedna je od dviju najčešće primjenjivanih metoda izbjegavanja međunarodnog dvostrukog oporezivanja dohotka/dobiti. Djeluje tako da porez koji fiskalni rezident plati u inozemstvu na inozemni dohodak ili dobit bude odbijen od poreza koji bi trebao u tuzemstvu platiti na taj inozemni dohodak/dobit. Cilj primjene ove metode jest – sprječavanje povećanog poreznog opterećenja fiskalnih rezidenata koji u inozemstvu ostvaruju oporezivi dohodak ili dobit. Metoda odbitka usmjerena je na iznos poreza; njezin primarni zadatak nije ukloniti mogućnost nastanka međunarodnog dvostrukog oporezivanja u formalnopravnom smislu, nego spriječiti njegove štetne posljedice (povećano porezno opterećenje uvjetovano prekograničnom aktivnošću fiskalnog rezidenta), pa je, u kontekstu primjene ove metode, nebitno postoji li formalno međunarodno dvostruko oporezivanje. Teorija poznaje dvije varijante metode odbitka – puni odbitak i obični odbitak. Puni odbitak (*full credit*) znači odbitak cjelokupnog iznosa inozemnog poreza od poreza koji fiskalni rezident treba u tuzemstvu platiti na inozemni dohodak/dobit. U krajnjoj konzekvenciji, to bi moglo značiti i obvezu (za državu rezidentnosti) povrata onog dijela u inozemstvu plaćenog poreza koji po iznosu premašuje porez koji bi na inozemni dohodak ili dobit trebalo platiti u tuzemstvu. U praksi ni jedna država ne primjenjuje ovo rješenje, nego varijantu običnog odbitka (*ordinary credit*). Primjenom običnog odbitka, od poreza koji bi u tuzemstvu fiskalni rezident trebao platiti na dohodak ili dobit oporeziv u inozemstvu bit će odbijen porez plaćen u inozemstvu na inozemni dohodak ili dobit, ali najviše do iznosa tuzemnog poreza na inozemni dohodak ili dobit. Drugim riječima, fiskalni rezident platit će, primijenom ove metode, usporedi li se porezno opterećenje u zemlji izvora dohotka/dobiti i u zemlji njegove fiskalne rezidentnosti, uvijek porez po višoj stopi. Metodu običnog odbitka primjenjuje i Republika Hrvatska; ona je propisana njezi-

nim unutrašnjim propisima o oporezivanju dohotka i dobiti i ugovorima o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja dohotka i imovine koje je Hrvatska sklopila kao samostalna država, kao metoda izbjegavanja dvostrukog oporezivanja koja će biti primijenjena na hrvatske fiskalne rezidente.

neovlašteno stjecanje ugovornih povlastica (engl. *treaty shopping*), korištenje ugovornim povlasticama iz poreznog ugovora od strane osoba koje nisu rezidenti država ugovornica pa na takve povlastice nemaju pravo, a povlasticama se koriste preko trgovačkih društava ili fizičkih osoba koje jesu rezidenti država ugovornica, ali samo formalno sudjeluju kao stranke u nekoj transakciji od koje stvarnu korist imaju osobe – nerezidenti država ugovornica; upravo se te osobe pojavljuju kao stvarni korisnici određenog oblika dohotka ili dobiti. Identifikacija stvarnog korisnika, koju provode države ugovornice, sredstvo je suzbijanja neovlaštenog stjecanja ugovornih povlastica.

OECD-ov model ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja dohotka i imovine (skraćeno: OECD model, engl. *OECD Model Tax Convention on Income and Capital*), javno dostupan obrazac za sklapanje međudržavnih ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja dohotka i imovine. OECD model je *soft law*. Ne obvezuje na prihvaćanje normativnih rješenja koja nudi, pa niti države članice OECD-a, ali dosadašnje iskustvo je pokazalo da su ta rješenja toliko pravno kvalitetna da ih je teško zaobići. U najvećem broju članaka Modelom je regulirana podjela prava država ugovornica na oporezivanje pojedinih oblika dohotka i dobiti. Za izbjegavanje dvostrukog oporezivanja važan je i članak kojim su regulirane metode izbjegavanja dvostrukog oporezivanja (metoda izuzimanja i metoda odbitka), a za sprječavanje izbjegavanja porezne obveze – članak kojim je uređena materija razmjene podataka između poreznih administracija država ugovornica. U svojim pregovorima o sklapanju poreznog ugovora države ugovornice u pravilu polaze od OECD modela, a ponekad ga se i u potpunosti drže, iako ima i odstupanja, većeg ili manjeg značenja, zavisno od konkretnog, specifičnog interesa države ugovornice. Svaki članak Modela popraćen je komentarom, kojemu je svrha – pojašnjenje pojmova korištenih u članku i obrazloženje prihvaćanja upravo onih rješenja koja su normativno uvrštena u Model. I komentar uživa značajan ugled među pravnicima međunarodnog poreznog usmjerenja, pa je citiran i u obrazloženjima nekih presuda u međunarodnim poreznoporavnim predmetima. I tekst članaka i tekst komentara podložni su promjenama, koje se relativno često i provode. Model u danas važećoj varijanti sadržava 31 članak (članak 14., kojim je bila regulirana raspodjela ovlasti na oporezivanje dohotka od samostalne djelatnosti, brisan je, ali se i dalje navodi po broju). U pravilu, svaka je suvremena

država koja ima u vidu međunarodnu poreznopravnu problematiku formulirala svoj model poreznog ugovora od kojeg polazi u pregovorima s drugim državama; u koncepciji takvih modela pojedinih država uvijek su, u većoj ili manjoj mjeri, sadržana i rješenja OECD modela. Tako je i s Hrvatskom. Neki su poznatiji takvi modeli, koji u većoj mjeri sadržavaju specifičnosti i drugačija rješenja od OECD modela, model SAD i model Nizozemske. Hrvatski se model uglavnom podudara s OECD modelom.

oporeziva činjenica (engl. *taxable fact*), pravna činjenica od postojanja koje zavisí nastanak porezne obveze. Pravna činjenica je činjenica uz koju je pravnom normom vezan nastanak, promjena ili prestanak nekog odnosa.

povlastica zbog povećanog udjela (engl. *affiliation privilege*), porezna povlastica, u obliku olakšice ili oslobođenja od oporezivanja, utemeljena na vlasništvu nad određenim postotkom udjela u trgovačkom društvu, propisana s ciljem izbjegavanja dvostrukog opterećenja raspodijeljenog dijela dobiti (dividende). U vezi s primjenom te povlastice, dobit raspodjeljuje zavisno društvo svome matičnom društvu. Nakon oporezivanja porezom na dobit na razini (zavisnog) trgovačkog društva, dividenda ulazi u dobit matičnog društva te će, ako ne budu poduzete odgovarajuće mjere, tamo biti ponovo oporezivana porezom na dobit koji tereti matično društvo. Velik broj država propisuje porezne povlastice s ciljem smanjenja ili izbjegavanja takvog dvostrukog opterećenja dividende. Pri tome kao kvalificirajući uvjet za primjenu tih povlastica može biti propisan određeni postotak udjela koji matično društvo drži u zavisnom društvu. K tome, može biti propisano i minimalno vrijeme takvog držanja udjela. Npr. Direktiva EU o matičnom i zavisnom društvu (skraćeni naziv) propisuje 10%-tno vlasništvo nad udjelima kao uvjet za primjenu Direktive na njome određena društva država članica; propisivanje razdoblja držanja udjela kao mogućnost prepušteno je državama članicama, s time da ono, ako se države članice odluče propisati ga, ne može biti kraće od dvije godine. Povlastica može biti primjenjiva samo kod prekograničnih isplata dividende, od nerezidentnih društava, ili i na takve isplate primljene od rezidentnih društava. Prema OECD modelu, pa onda i u mnogobrojnim sklopljenim poreznim ugovorima koji su preuzeli rješenje iz Modela, ako je stvarni korisnik trgovačko društvo (ali ne ortaštvo) koje izravno kontrolira (vlasnik je, drži) najmanje 25% kapitala u društvu koje plaća dividende, isplaćenu dividendu država izvora može oporezivati najviše po stopi od 5%.

razmjena podataka (engl. *exchange of information*), prosljeđivanje podataka važnih za oporezivanje fiskalnih rezidenata od strane porezne admi-

nistracije jedne države (države izvora dohotka/dobiti) drugoj državi (državi fiskalne rezidentnosti osobe na koju se podaci odnose). Dva su uzroka potrebe za razmjenom podataka između poreznih vlasti različitih država: 1. uklanjanje međunarodnog dvostrukog oporezivanja ili njegovih posljedica, i 2. sprječavanje međunarodno organiziranog izbjegavanja porezne obveze. Što se tiče pojave *ad 2.*, intenziviranje međunarodne gospodarske suradnje otvorilo je, uz problem međunarodnog dvostrukog oporezivanja, još jedno pitanje. To je pitanje izbjegavanja porezne obveze s međunarodnim elementom, do kojega dolazi u vezi s međunarodnom gospodarskom aktivnošću pojedinih gospodarskih subjekata ili zbog vezanosti egzistencije određenih fizičkih osoba za dvije države ili za više država. Po terminološkoj analogiji s terminom »međunarodno dvostruko oporezivanje«, može se govoriti o međunarodno organiziranom izbjegavanju porezne obveze. Izbjegavanje porezne obveze obuhvaća takva djelovanja ili propuštanja poreznog obveznika kojih je cilj izbjegavanje nastanka porezne obveze ili izbjegavanje plaćanja poreza, u cjelini ili djelomično, bilo bez povrede pozitivnih propisa (tzv. zakonito – legalno – izbjegavanje porezne obveze), bilo povredom pozitivnih propisa (tzv. nezakonito – nelegalno – izbjegavanje porezne obveze). Ako porezni obveznik takva svoja djelovanja ili propuštanja organizira na međunarodnoj razini, porezne vlasti njegove države rezidentnosti u pravilu ne mogu doći do podataka relevantnih za utvrđivanje njegove porezne obveze, utemeljene na načelu svjetskog dohotka/dobiti, koji su (podaci) vezani za područje druge države. Države su, međutim, naročito zainteresirane da sprječavanjem izbjegavanja porezne obveze, i one međunarodno organizirane, povećaju svoje proračunske prihode. Upravo ugradnja odredbe o razmjeni obavijesti kao sredstva sprječavanja izbjegavanja porezne obveze jedan je od važnih argumenata za sklapanje ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja. Međutim, sa stajališta zaštite prava poreznih obveznika, oni imaju pravo na zaštitu tajnosti određenih kategorija podataka vezanih uz njihov život i poslovnu djelatnost. Stoga je analiza problematike vezane za razmjenu podataka u velikoj mjeri orijentirana na razmatranje ovlasti i ograničenja poreznih tijela u postupku razmjene podataka, kako u formalnom pogledu (što se tiče proceduralnih pravila) tako i materijalno (s obzirom na vrste podataka koji se mogu razmjenjivati). Izvjesno je, naime, da postoji opasnost da prilikom razmjene podataka dođe do kršenja prava poreznih obveznika u vezi s tajnošću određenih podataka. Nastojanje da se ta tajnost zaštititi često dolazi u sukob s nastojanjima država ugovornica da saznaju podatke koji bi im omogućili razrez i naplatu poreza u punom iznosu. OECD modelom regulirana su tri načina razmjene podataka: 1. na zahtjev, u vezi

s posebnim slučajevima, pri čemu se podrazumijeva da prvenstveno, prije zahtjeva za podacima upućenog drugoj državi ugovornici, treba računati na redovite izvore tih podataka, dostupne u skladu s unutrašnjim poreznim postupkom zemlje ugovornice koja podatke traži; 2. automatski (rutinski), npr. kad se podatak o jednoj vrsti ili o različitim vrstama dohotka koji ima svoj izvor u jednoj od država ugovornica, a primljen je u drugoj državi ugovornici automatski dostavlja toj drugoj državi. Ukratko, riječ je o rutinskoj dostavi podataka vezanih uz istu vrstu situacija (slučajeva); 3. spontano, npr. ako tijela države ugovornice, prilikom određenih postupaka utvrđivanja činjenica, saznaju za činjenice za koje mogu pretpostaviti da bi mogle biti od interesa drugoj državi ugovornici.

stalna poslovna jedinica (SPJ) (engl. *permanent establishment, PE*), subjekt bez svojstva pravne osobnosti, stalno mjesto poslovanja preko kojega inozemni poduzetnik, osnivač SPJ, obavlja svoje poslovanje u cijelosti ili djelomično u državi u kojoj je SPJ osnovan. Primjeri oblika poslovne prisutnosti inozemnih poduzetnika koji se naročito ubrajaju u stalne poslovne jedinice jesu: mjesto uprave, podružnica, ured, tvornica, radionica, rudnik, izvor nafte ili plina, kamenolom ili drugo mjesto iskorištavanja prirodnih bogatstava; prema OECD modelu, gradilište ili građevinski ili instalacijski projekt čine SPJ samo ako traju dulje od dvanaest mjeseci. Model ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja Ujedinjenih naroda propisuje, međutim, da gradilište čine SPJ ako traje dulje od šest mjeseci. To je razlikovanje uvjetovano različitošću interesa razvijenih i nerazvijenih zemalja. SPJ čine i tzv. zavisni zastupnici, tj. osobe koje u kontekstu svojih ovlasti ili prirode svoje djelatnosti svojom aktivnošću u određenoj mjeri uključuju inozemnog poduzetnika u poslovnu djelatnost zemlje u kojoj zastupnik djeluje. U praksi, to znači ovlast zastupnika na sklapanje ugovora koji obvezuju poduzetnika, i to tako da se zastupnik opetovano, a ne samo u izoliranim slučajevima, koristi tom svojom ovlašću. Ako je poduzetnik koji je tuzemni porezni obveznik jedne države ugovornice zastupan u drugoj državi ugovornici od osobe koja je od njega nezavisna, tada ta osoba ne čini SPJ. U tom slučaju riječ je o tzv. nezavisnom zastupniku. Definicija SPJ obično isključuje objekte koji služe isključivo za potrebe skladištenja, izlaganja ili isporuke dobara koja pripadaju poduzetniku te druga slična ograničenja. SPJ je nerezidentni porezni obveznik u državi u kojoj je osnovan, to znači da plaća porez samo na dobit ostvarenu u toj državi.

stvarni korisnik (engl. *beneficial owner*), institut koji svoje ishodište ima u *common law* sustavu, iako ni u njemu nema precizne, sveobuhvatne de-

finicije. Ipak, sudska praksa u tom je sustavu odredila stvarnog korisnika kao osobu koja stvarno uživa korist od neke imovine, suprotno pravnom vlasniku, koji je možda samo nominalno vlasnik. Prema preciznijoj pravnoj definiciji, stvarni korisnik je osoba koja može odlučiti: (1) o korištenju ili nekorištenju kapitalom i drugom imovinom ili o njihovu stavljanju na raspolaganje drugim osobama, ili (2) o korištenju prihodom od kapitala ili druge imovine, ili (3) i o jednom i o drugom. OECD model ne definira pojam »stvarni korisnik«, ali svrha postojanja toga instituta proizlazi iz komentara članka o dividendama, prema kojem »povlastica ograničenog oporezivanja u državi izvora ne može biti primijenjena ako između primatelja i isplatelja dividende postoji i djeluje treća osoba, kao što je npr. zastupnik, osim ako je stvarni korisnik rezident druge države ugovornice«. Naime, poreznim ugovorima standardno su propisana, pri oporezivanju dohotka od kapitala (tzv. pasivni dohodak – dividende, kamate, dohodak od autorskih prava), porezne povlastice u obliku sniženih poreznih stopa koje prilikom oporezivanja mora primijeniti država izvora dohotka. Međutim, te se povlastice odnose samo na rezidente država ugovornica. Ako je, dakle, stvarni korisnik nekog od oblika dohotka od ulaganja i od ustupa nematerijalne imovine osoba koja nije rezident države ugovornice, ali je stekla pravo raspolaganja dividendom temeljem vlasništva nad društvom koje jest rezident države ugovornice, nema obveze države izvora da takav dohodak podvrgne oporezivanju sniženom stopom. Iz navedenog proizlazi da je cilj uvođenja instituta stvarnog korisnika – spriječiti osobe na koje se porezni ugovor ne odnosi (nerezidente država ugovornica) u korištenju ugovornim povlasticama pomoću ugovorom na te povlastice ovlaštenih osoba (rezidenata država ugovornica).

ugovor o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja (skraćeno: porezni ugovor, prema engl. *tax treaty*), bilateralni (u pravilu) ili multilateralni (znatno rjeđe) međunarodni ugovor kojim su između država ugovornica podijeljene ovlasti na oporezivanje, s ciljem izbjegavanja dvostrukog oporezivanja, a u pravilu je regulirano i sprječavanje nezakonitog izbjegavanja porezne obveze odredbom o razmjeni podataka između poreznih administracija država ugovornica. Ti se ugovori javljaju i pod nazivom »sporazum« ili »konvencija«. Podložni su propisima pojedine države o stupanju na snagu (po ratifikaciji), kao i ostali međunarodni ugovori. Postoje različite vrste poreznih ugovora, s obzirom na poreze na koje se odnose; najčešći su oni kojima se regulira materija oporezivanja dohotka i imovine te, rjeđe, nasljedstva i darovanja. Puni naziv suvremenih ugovora koji se odnose na oporezivanje dohotka i imovine, glasi: ugovor između države A i države B o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja i o sprječavanju nezakonitog

izbjegavanja porezne obveze s obzirom na poreze na dohodak (u pravilu: i na imovinu, rjeđe: ili na kapitalne dobitke). U većini zemalja porezni ugovori, kao međunarodni ugovori, hijerarhijski su nadređeni tuzemnim propisima (osim ustava); postoje, međutim, iznimke (SAD). Osnovna svrha takvih ugovora jest rješavanje pitanja koja nastaju zbog preklapanja različitih poreznih jurisdikcija, a naročito su važni radi dodjeljivanja prava na oporezivanje dohotka/dobiti koji nastaju unutar jurisdikcija dviju država o kojima je riječ. Isključivo pravo oporezivanja ugovorom se prenosi na državu izvora ili na državu fiskalne rezidentnosti, ili se, alternativno, državi izvora dodjeljuje prvenstveno pravo oporezivanja, ali uz zahtjev da država rezidentnosti odobrava odbitak od svoga poreza u visini iznosa poreza plaćenog u inozemstvu. Ugovor je primjenjiv isključivo na fiskalne rezidente (kod nekih država i na državljanje) država ugovornica. Poreznim ugovorom ne mogu biti uvedene nove obveze za rezidente država članica; štoviše, s obzirom da su njime, s ciljem izbjegavanja dvostrukog oporezivanja, regulirane porezne povlastice za rezidente država ugovornica, česti su pokušaji neovlaštenih osoba da, uz pomoć različitih artificijelnih konstrukcija, ostvare pravo na ugovorne povlastice.

ukidanje odredbi međunarodnih ugovora tuzemnim zakonima (engl. *treaty override*), donošenje, poslije stupanja na snagu međunarodnog ugovora, tuzemnih zakona odredbama kojih se ukidaju odredbe međunarodnog ugovora. Do te pojave može doći u pravnim sustavima u kojima nije u primjeni načelo monizma u međunarodnom pravu, u varijanti prevlasti međunarodnog prava nad tuzemnim pravom (što je npr. slučaj u Hrvatskoj), nego je u takve pravne poretke ugrađeno načelo dualizma u međunarodnom pravu, prema kojem su tuzemni pravni poredak i međunarodnopravni poredak u znatnoj mjeri neovisni jedan o drugome i međusobno ravnopravni. Posljedica dualističkog pristupa jest da međunarodni ugovor, jednom kad postane dio tuzemnog pravnog poretka, nema prevlast nad bilo kojim tuzemnim zakonom. U takvoj situaciji, u slučaju sukoba norme međunarodnog ugovora i tuzemne zakonske odredbe, bit će primijenjeno interpretativno načelo *lex posterior derogat legi priori*, što će dovesti do ukidanja ugovorne norme tuzemnom pravnom normom ako je ona stupila na snagu nakon stupanja na snagu međunarodnog ugovora. Takav je pristup usvojen npr. u SAD, gdje su i međunarodni ugovori i savezni zakoni jednaki u rangu najviših saveznih propisa. Shodno tome, Kongres je u nekoliko navrata izričito ukinuo odredbe međunarodnih ugovora (pa i poreznih) zakonima koje je donosio. Takva praksa predmet je kritika, koje polaze od Bečke konvencije o pravu ugovora i načela *pacta sunt servanda* sadržanog u njoj.

UN model ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja dohotka i imovine (engl. *un model tax convention on income and capital*), obrazac ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja dohotka i imovine izrađen u okviru Ujedinjenih naroda. Kao i OECD model, UN model je također *soft law*. Ujedinjeni narodi usmjerili su svoj rad na području izbjegavanja međunarodnog dvostrukog oporezivanja na odnos između zemalja u razvoju i industrijaliziranih zemalja. UN model preuzima niz rješenja iz OECD modela, ali, za razliku od OECD modela, predviđa isključivo ili prije svega pravo oporezivanja pojedinih oblika dohotka i dobiti za zemlje u kojima su ostvareni dohodak ili dobit, dajući tako tim zemljama šire ovlasti u oporezivanju nego što to čini OECD model.

višestruko oporezivanje (engl. *multiple taxation*), pojava nastanka više različitih poreznih obveza za istog poreznog obveznika.

zabrana (porezne) diskriminacije (engl. *non-discrimination*), zabrana nejednakog postupanja pri oporezivanju prema subjektima koji su po određenom kriteriju različiti od drugih. Diskriminirajuće oporezivanje jest nejednak tretman jednog poreznog obveznika u usporedbi s drugim poreznim obveznikom ili kategorijom poreznih obveznika, s obzirom na njihove iste statusne osobine, oporezive činjenice i okolnosti. Ugovori o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja često sadržavaju članak o nediskriminiranju, preuzet iz OECD modela, koji propisuje da državljani države ugovornice, bez obzira na to jesu li rezidenti države ugovornice, ne smiju u drugoj državi ugovornici biti podvrgnuti oporezivanju ili s njime povezanim zahtjevima koji su drukčiji ili su veći teret od onoga kojemu podliježu ili mogu podliježati državljani te druge države u istim okolnostima. Iz toga proizlazi – iako je danas za subjekte poreznog prava kriterij koji ih uvrštava u krug poreznih obveznika neke države presudno imanje svojstva fiskalne rezidentnosti ili nerezidentnosti u toj državi – da je ipak državljanstvo (prema OECD modelu, pa onda i mnogim poreznim ugovorima koji su preuzeli tu njegovu odredbu) isključivi kriterij zabrane nejednakog postupanja. Dakle, takvim rješenjem zabranjena je samo diskriminacija utemeljena na državljanstvu, ali ne i ona koja bi bila utemeljena na bilo kojem drugom kriteriju, npr. na nerezidentnosti, pa ta norma zapravo otvara mogućnost za legalnu primjenu prikrivenog nejednakog postupanja prema rezidentima druge države ugovornice. Sljedeća je posljedica ove norme – zaštita od diskriminirajućeg postupanja samo stranih državljana (dakle osoba koje su državljani druge države ugovornice); vlastiti državljani države ugovornice njome nisu obuhvaćeni.

Instructions to Authors

Croatian Public Administration publishes scientific and professional papers, information, and other texts dealing with the issues of public administration from different aspects. Papers on topical issues of public administration, administrative science, and administrative law are particularly eligible for publishing.

Authors can submit their papers to be reviewed. These may be categorised as:

- original scientific paper
- review scientific paper
- preliminary scientific report
- professional paper.

Papers submitted to categorisation must receive two anonymous reviews (without author's name). Reviewers are renowned international and Croatian scientists and university teachers, and at least one reviewer comes from abroad. Reviewers' remarks are delivered to the authors anonymously (without reviewers' names), unless a reviewer has asked that his/her name be available to the author(s).

Certain texts (depending on the author's wishes or the editor's assessment), information, book reviews, as well as court and administrative practice do not undergo review.

The papers are published in Croatian or in English, and exceptionally in other foreign languages (Slovene, German, French, and Italian). The Editorial Board shall provide that the majority of papers and other texts are in Croatian, as well as ensure the translations of texts or longer summaries into Croatian.

The Editorial Board receives only unpublished papers not more than one year old. The papers should be submitted via e-mail or on an IBM compatible disc. Three (3) printed copies are required. Papers should be submitted without the author's name. Biographical notes about the author(s) should accompany the manuscript on a separate cover page and should contain author's first name, surname, professional title or academic degree, occupation, job title, name of the institution/company of employment, e-mail address, web page, and the data necessary for the payment of the author's fee (bank account number, address, and personal tax number).

Papers submitted to categorisation should not exceed 32 typed double-spaced pages (57,600 signs). Other texts should not exceed 16 typed double-spaced pages (28,800 signs). News, reports from professional and scientific conferences, and book reviews should not exceed eight (8) typed double-spaced pages (14,400 signs). One typed double-spaced page contains 1,800 signs.

Papers must be accompanied by an abstract of approximately 150 words at the beginning of the manuscript and by a summary of approximately 300 words (translation into English or into Croatian is provided by the Editorial Board or by the author), and a list of key words (up to seven (7)). Abstract and summary should be written in the third person singular and should contain a short description of the paper's contents.

The title of the paper should be concise and informative.