

Izv. prof. dr. sc. Nika Šimurina*
Lada Rajković, mag. oec.**

ULOGA POREZA PO ODBITKU I UGOVORA O IZBJEGAVANJU MEĐUNARODNOG DVOSTRUKOG OPOREZIVANJA U POREZNOME SUSTAVU REPUBLIKE HRVATSKE

THE ROLE OF WITHHOLDING TAX AND DOUBLE TAXATION TREATIES IN THE TAX SYSTEM OF THE REPUBLIC OF CROATIA

SAŽETAK: Međunarodno dvostruko oporezivanje nastaje kada isti poreznik obveznik ima najmanje dvije porezne obveze temeljene na istom oporezivom događaju prema poreznim vlastima dviju ili više država. Kao jedna od mjera pri suzbijanju i sprječavanju njegovih neželjenih posljedica koriste se međunarodni ugovori o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja, temeljeni na OECD-ovom modelu ili modelu UN-a. U Republici Hrvatskoj je trenutno u primjeni 57 ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja. Porez po odbitku modalitet je kojime se interno, unutar domaćeg poreznog zakonodavstva uređuje oporezivanje nerezidenta, ali samo ukoliko s njihovom zemljom rezidentnosti nije sklopljen ugovor o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja. Stoga je cilj ovoga rada istražiti značaj i ulogu poreza po dobitku te ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja u kontekstu pravednosti u oporezivanju te uklanjanju poreznih zapreka za strana ulaganja.

Ključne riječi: međunarodno dvostruko oporezivanje, ugovori o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja, porez po odbitku, hrvatski porezni sustav.

SUMMARY: International double taxation occurs when two or more states have and exercise jurisdiction to impose tax on the same income of the same taxpayer. One of the measures used for elimination and prevention of international double taxation are double tax treaties, based on OECD or UN model convention. The Republic of Croatia currently applies 57 double tax treaties. Withholding tax is a method of internal (within domestic legislation) regulation of non-resident taxation, if no double taxation treaty with the appropriate resident country is signed. Therefore, the aim of this paper is to explore the importance and role of withholding tax and double taxation treaties in the context of fiscal equity and removing obstacles for foreign investments.

KEY WORDS: international double taxation, double taxation treaties, withholding tax, Croatian tax system.

* Izv. prof. dr. sc. Nika Šimurina, Ekonomski fakultet - Zagreb, Trg J. F. Kennedyja 6, 10000 Zagreb.

** Lada Rajković, mag. oec., KPMG Croatia d.o.o., Ul. Ivana Lučića 2, 10000 Zagreb.

1. UVOD

Jačanje globalizacije, mobilnost ljudi i kapitala, snažno su doprinijeli jačanju problema međunarodnog dvostrukog oporezivanja. Međunarodno dvostruko oporezivanje kao svojevrsna konkurencija pravnih pravila, do koje dolazi ako porezne vlasti različitih država, odnosno različitih fiskalnih suvereniteta oporezuju isti porezni objekt, ne može se ocijeniti kao pozitivna pojava i stoga su razvijene metode izbjegavanja međunarodnog dvostrukog oporezivanja koje otklanjanju ili ublažavaju njegove posljedice.

Ekonomski učinci međunarodnog dvostrukog oporezivanja su nepoželjni jer mogu dovesti do smanjenja rentabilnosti poslovnih projekata u inozemstvu, također ograničavaju mobilnost faktora proizvodnje te zasigurno imaju upliva i na međunarodnu podjelu rada. Dvostruko oporezivanje dovodi do diskriminacije poreznih obveznika, narušavanja načela ravnopravnosti u raspodjeli poreznoga tereta, odnosno do narušavanja načela pravednosti u oporezivanju jer je porezni tretman pravne ili fizičke osobe čije je poslovanje, odnosno životni interesi povezano s inozemstvom nepovoljniji od onoga koji ima porezni obveznik koji je vezan samo uz domicilnu zemlju.

Učinkovitim rješenjem za takve situacije pokazala se primjena ugovora o međunarodnom dvostrukom oporezivanju kojima se ne samo izbjegavaju neželjeni učinci dvostrukog oporezivanja, već se i sprječava porezna evazija i osigurava naplata poreza. Bitnu ulogu u dvostrukom oporezivanju ima porez po odbitku, odnosno odredbe u svezi njegovoga izračuna koje se uređuju u ugovorima o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja.

Porez po odbitku se odnosi na oporezivanje dobiti koju u Hrvatskoj ostvari nerezident. Međutim, kako bi se pojednostavio postupak oporezivanja i ujedno osigurala naplata poreznoga duga porezni obveznik je tuzemni isplatelj naknade inozemnome primatelju, odnosno nerezidentu, kao i poslovna jedinica inozemnoga poduzetnika, u slučaju kada matičnome poduzeću plaća kamate na autorska i duga prava intelektualnoga vlasništva. Porez po odbitku se plaća na kamate (osim na kamate isplaćene na robne kredite, kredite koje daje inozemna banka ili druga financijska institucija, imateljima državnih i korporativnih obveznica, inozemnim pravnim osobama), dividende i udjele u dobiti, autorska prava i druga prava intelektualnoga vlasništva, istraživanja tržišta, usluge poreznoga i poslovnoga savjetovanja i revizorske usluge.

Namjera ovoga rada je istražiti pojavu dvostrukog oporezivanja u poreznome sustavu Republike Hrvatske kroz sklopljene ugovore o izbjegavanju međunarodnog dvostrukog oporezivanja te primjenu poreza po odbitku. Usporedit će se modeli ugovora, izabrani ugovori koje je Republika Hrvatska sklopila te tretman poreza po odbitku u članicama Europske unije. Kroz primjere će se prikazati korištenje različitih metoda za izbjegavanje dvostrukog oporezivanja te obračun poreza po odbitku na temelju ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja što ih je sklopila Republika Hrvatska.

2. PREGLED LITERATURE

2.1. Međunarodno dvostruko oporezivanje

Dvostruko oporezivanje teorijski gledano jest situacija koja se javlja se unutar jedne države pa tada govorimo o unutarnjem ili internom dvostrukom oporezivanju ili kao po-

sljedica djelovanja poreznog zakonodavstva više država, tada govorimo o međunarodnom ili eksternom dvostrukom oporezivanju. Međunarodno ili eksterno dvostruko oporezivanje uvijek obuhvaća istoga poreznog obveznika koji plaća isti ili istovrsni porez na isti porezni objekt za isto vremensko razdoblje dvjema državama, a njegova je posljedica negativna i sastoji se u nošenju težeg poreznog opterećenja. Naime, porezni obveznici čiji su poslovni, odnosno životni interesi povezani uz druge države bit će u nepovoljnijoj situaciji zbog izloženosti oporezivanju u dvjema državama.

Međunarodno dvostruko oporezivanje, dakle, nastaje kada isti porezni obveznik ima najmanje dvije porezne obveze temeljene na istom oporezivom događaju prema poreznim vlastima dviju ili više država. Drugim riječima, do međunarodnog dvostrukog oporezivanja dolazi kada „je isti porezni objekt oporezovan istim ili istovrsnim porezom za isto vremensko razdoblje od strane poreznih vlasti dviju država, ako je pritom ukupan iznos tako naplaćenog poreza viši od iznosa poreza koji bi porezni obveznik platio samo jednoj poreznoj vlasti“ /27, str. 11./.

Ne postoji jedinstvena općeprihvaćena definicija dvostrukog oporezivanja, pa tako /32, str. 328./ daje sljedeću definiciju: „međunarodno dvostruko oporezivanje (dohotka, dobiti, imovine itd.) je fenomen međunarodnog poreznog prava, za koji je znakovito da polazeći od iste pravne osnove dva porezna tijela različitih država temelje postojanje pravne obveze“. Prema Hebertu Dornu /18, str. 191./, međunarodno dvostruko oporezivanje je „oporezivanje istog poreznog obveznika, istog poreznog objekta i za isto vremensko razdoblje od strane više samostalnih poreznih vlasti (više samostalnih država) i primjenom istovrsnih poreza“. Iz svih navedenih definicija proizlazi nekoliko bitnih elemenata koji određuju međunarodno dvostruko oporezivanje, a to su /27, str. 12./:

1. postojanje konkurencije poreznih propisa dviju ili više država
2. oporezivanje istog poreznog objekta od strane poreznih vlasti tih država, pri čemu nije nužno da je porezni objekt u svakoj od država koje ga opterećuju svojim porezom definiran na isti način
3. oporezivanje istog poreznog subjekta od strane dviju (ili više) država, što znači da je ista osoba dužna platiti porez poreznim vlastima različitih država
4. istovjetnost poreznoga razdoblja, koja je ostvarena ako su porezne vlasti dviju država naplatile porez unutar istoga razdoblja, bez obzira kada i na koji način
5. primjena dva ista ili istovrsna poreza od strane dviju (ili više) država znači da se radi o porezima koji opterećuju isti porezni objekt. Pritom je bitno da se radi o usporedivosti poreznih objekata, koji se opterećuju porezom, ali bez inzistiranja na potpunoj identičnosti poreza.

2.2. Ugovori o izbjegavanju međunarodnog dvostrukog oporezivanja

Dvostruko oporezivanje može se izbjeći unilateralnim mjerama ako jedna od država odustane od svoga prava na oporezivanje, koristeći neku od inačica metoda izuzimanja. Unilateralne mjere, u pravilu, nisu dostatne da bi se izbjeglo dvostruko oporezivanje jer one obično nisu ni sveobuhvatne, niti su međusobno konzistentne. Stoga, zemlje koje žele smanjiti rizik od međunarodnog dvostrukog oporezivanja koriste druge mjere koje se obično

provode kroz bilateralne sporazume poznate kao ugovori o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja /28, str. 8./

Ugovori o izbjegavanju međunarodnog dvostrukog oporezivanja su međunarodni ugovori koje sklapaju države kako bi se izbjeglo dvostruko plaćanje poreza po istoj osnovi. Tim se ugovorima određuje pravo država ugovornica na potpuno ili djelomično oporezivanje određenih prihoda, utvrđuju se pravila za rješavanje statusa njihovih poreznih obveznika, poreznih izvora i poreznih stopa /7, str. 3./

Glavne svrhe ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja su uklanjanje dvostrukog oporezivanja koje predstavlja zapreku u prekograničnim transakcijama roba i usluga i slobodnome kretanju kapitala i ljudi između država te sprječavanje izbjegavanja plaćanja poreza i porezne utaje, što može dovesti do smanjenja porezne osnovice u državi, u slučajevima kada je porezni obveznik gospodarski povezan s više država /23, str. 11./ Jedna od glavnih svrha ugovora je i rješavanje problema koji proizlaze iz alokacije prihoda generiranih investicijama u zemlji rezidentnosti i zemlji domaćinu – primjerice, kako alocirati porezni prihod stečen porezom na dobit više subjekata koji čine sustav multinacionalne kompanije /37, str. 14.-15./

Iako je svrha ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja pozitivna, može doći do njihove zlouporabe. Van Weeghel /45, str. 117./ definira zlouporabu ugovora o oporezivanju kao situaciju u kojoj korištenje ugovora ima isključivu namjeru izbjegavanja poreza u jednoj ili obje države ugovornice i šteti temeljnim očekivanjima i ciljevima politike koju dijele obje države pa tako i svrsi toga ugovora. Jedan od oblika zlouporabe ugovora je tzv. „*treaty shopping*“. Prema Van Weeghelu, to podrazumijeva situaciju u kojoj osoba koja nema pravo na pogodnosti ugovora iskorištava pojedinca ili pravnu osobu kako bi dobila ugovorne pogodnosti koje joj izravno nisu dostupne. Vogel /19, str. 50./ definira „*treaty shopping*“ kao situaciju u kojoj su provedene transakcije ili osnovani subjekti u drugim državama, isključivo radi koristi ugovora.

Kako bi se pojednostavilo sklapanje ugovora među zemljama, razvijeni su modeli ugovora o izbjegavanju međunarodnog dvostrukog oporezivanja. Modeli ugovora nastoje riješiti problem dvostrukog oporezivanja kroz usklađivanje poreznih definicija, definiranje porezne osnovice, određivanje nadležnosti pri oporezivanju nadležnosti i mehanizme koji će se koristiti za uklanjanje dvostrukog oporezivanja kada se ono pojavi. Sudjeluju i u sprječavanju utaje poreza pa tako uključuju članke o prekograničnim transakcijama između povezanih poduzeća i razmjeni informaciji između država ugovornica. „Dva su osnovna razloga nastanka modela ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja: (1) postojalo je neslaganje između država ugovornica glede unošenja odgovarajućih odredbi političke naravi u bilateralne ugovore o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja, i (2) postojala je jezična neopredijeljenost te se stoga nije mogao postići željeni rezultat u pregovorima za sklapanje ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja“ /23, str. 14-15/. „Svrha je Modela, a time i sklapanja ugovora na jednake porezne okolnosti primijeniti istovjetna rješenja, kako bi se izbjeglo dvostruko oporezivanje. Tako se standardizira položaj obveznika, neovisno o tome u kojoj državi su rezidenti i neovisno o tome u kojoj državi stječu dohodak ili imovinu“ /40, str. 77./ Modeli ugovora služe za eliminiranje problema dvostrukog oporezivanja pa tako sadrže definicije, definiraju poreznu osnovicu, dodjeljuju nadležnost pri oporezivanju i ukazuju na mehanizme koji će se koristiti. Isto tako služe za sprječavanje porezne evazije pa uključuju članke o prekograničnim transakcijama između povezanih poduzeća, razmjeni

informacija između država ugovornica i ograničavanju pristupa ugovornim pogodnostima rezidentima država ugovornica /5, str. 342./.

Dva modela koja se najčešće koriste kao dio stalnih međunarodnih napora usmjerenih eliminaciji dvostrukog oporezivanja su Model-konvencija UN-a o dvostrukom oporezivanju između razvijenih zemalja i zemalja u razvoju (UN model) i OECD-ov model ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja (OECD model). UN model favorizira zemlje uvoznice kapitala, a OECD model zemlje izvoznice kapitala /47, str. 51./ Ključne razlike se odnose na pitanje u kojoj bi se mjeri država trebala bilateralnim ugovorom odreći prava oporezivanja koje joj je dano domaćim zakonom, u cilju izbjegavanja dvostrukog oporezivanja i poticanja investicija. Općenito, UN model želi omogućiti što veći udio prava na oporezivanje zemlji u kojoj se ekonomska aktivnost odvija, dok OECD model potiče zadržavanje većeg udjela prava oporezivanja u rezidentnoj zemlji poreznoga obveznika.

„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“ /4, str. 624./.

Modeli ugovora i njihovi komentari se ne smatraju poreznim propisima pa se na njima ne može temeljiti izbjegavanje dvostrukog oporezivanja već su samo preporuke državama pri sklapanju ugovora o izbjegavanju međunarodnog dvostrukog oporezivanja. Isto tako, ne obvezuju niti članice OECD-a niti članice UN-a na njihovu primjenu.

3. ULOGA UGOVORA O IZBJEGAVANJU MEĐUNARODNOG DVOSTRUKOG OPOREZIVANJA

Bilateralni ugovori koji se sklapaju između dviju država prema OECD-ovom modelu ili UN modelu moraju uvažavati posebnosti zemalja ugovornica te ukoliko se radi o zemljama članicama EU, moraju uvažavati i propise EU, a cilj njihovoga sklapanja nije samo izbjegavanje dvostrukog oporezivanja već i kao što je naglašeno, osiguranje plaćanja poreza u jednoj od država ugovornica sukladno odredbama ugovora.

Većina zemalja, pa tako i Republika Hrvatska, svoje ugovore o dvostrukom oporezivanju temelje na OECD-ovom modelu ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja dohotka i kapitala koji je nastao u okviru OECD-a 1963., a izmijenjen je i dopunjen 1977. godine. Iako je ovaj model poslužio kao okosnica gotovo svih postojećih bilateralnih ugovora o izbjegavanju međunarodnog dvostrukog oporezivanja valja napomenuti da su u svaki od ugovora uključena i rješenja koja odražavaju neke posebnosti vezane uz zemlje ugovornice.

Struktura ugovora o izbjegavanju međunarodnog dvostrukog oporezivanja, prema OECD-ovom modelu ugovora osmišljena je na način da se najprije definira predmet ugovora, a osnovno je načelo da se ugovor primjenjuje samo na osobe koje su rezidenti jedne ili obje država ugovornica, što znači da samo te osobe mogu koristiti pogodnosti zajamčene ugovorom, potom su objašnjeni pojmovi obuhvaćeni ugovorom (opće definicije, definicije rezidenta i stalne poslovne jedinice), a zatim se objašnjava porezni tretman pojedinih vrsta

dohotka pa imovine. OECD model ugovora ima 31 članak, a važan dio strukture su svakako i metode izbjegavanja dvostrukog oporezivanja (metoda izuzimanja, metoda uračunavanja) zatim slijede posebne pa završne odredbe. Odredbe o podjeli prava oporezivanja među državama ugovornicama su dane u člancima 6. do 22. s izuzetkom članka 9. koji se bavi povezanim društvima s kojima je povezana problematika transfernih cijena. Naime, da ne bi došlo do dvostrukog oporezivanja istoga dohotka, dobiti ili imovine utvrđuje se koja država ugovornica ima isključivo pravo oporezivanja ili se pak to pravo dodjeljuje i jednoj i drugoj državi.

Republika Hrvatska je dosad sklopila i preuzela 57 ugovora o dvostrukom oporezivanju. Kao slijednica bivše SFRJ je nakon osamostaljenja i uspostave diplomatskih odnosa s nekim državama utvrdila ugovornu klauzulu o pravnome sljedništvu ugovora koje je sklopila bivša država, dok je s drugim državama dogovoren nastavak valjanosti ugovora razmjenom diplomatskih nota. Na taj je način preuzeto dvadeset bilateralnih ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja dohotka, odnosno dohotka i imovine. Od preuzetih ugovora, u primjeni je još njih nekoliko, i to ugovori s Finskom, Norveškom, Švedskom i Velikom Britanijom. Tijekom 2014. potpisana su tri ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja i to s Indijom, Luksemburgom i Portugalom, a u 2015. su sklopljeni ugovori s Turkmenistanom i Ujedinjenim Kraljevstvom, koji još nisu u primjeni.

Akcijski plan podrške izvozu 2014. – 2015., koji je donijelo Povjerenstvo Vlade za internacionalizaciju hrvatskog gospodarstva, prepoznalo je važnost ukidanja administrativnih zapreka za razvoj hrvatskoga gospodarstva pa je tako u navedenom planu mjerom 3.4.2. utvrđeno intenziviranje aktivnosti u cilju većeg broja potpisanih ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja na tržištima od posebnih interesa hrvatskih gospodarstvenika /34/. Utvrđena su sljedeća prioritetna tržišta/zemlje za sklapanje ugovora: UAE, Irak, SAD, Libija, Filipini, Kazahstan, Alžir, Nigerija, Pakistan, Vijetnam, Cipar, Kosovo. Ministarstvo financija je u rujnu 2014. uputilo prijedlog za započinjanje pregovora Alžiru, Nigeriji i Filipinima te je dogovoren termin za pregovore s Ciprom.

Prema Ustavu Republike Hrvatske (NN, 56/90., 135/97., 8/98., 113/00., 124/00., 28/01., 41/01., 55/01., 76/10., 85/10., 05/14.), ugovori o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja po pravnoj snazi su iznad domaćih propisa, što je propisano člankom 141. Međunarodni ugovori dakle, iako ne isključuju primjenu domaćeg prava, mogu ga ograničiti.

Većina sklopljenih ugovora odnosi se na oporezivanje i dohotka i imovine, dok se neki odnose samo na oporezivanje dohotka. Druga glavna razlika sklopljenih ugovora je metoda za izbjegavanje dvostrukog oporezivanja. Koriste se metoda izuzimanja i metoda odbitka, kako i nalaže OECD-ov model ugovora. Ostvarivanje prava iz ugovora rezidenata države ugovornice očituje se odobravanjem odbitka poreza i primjenom nižih poreznih stopa /7, str. 31./.

3.1. Analiza odabranih ugovora o izbjegavanju međunarodnog dvostrukog oporezivanja koje je sklopila Republika Hrvatska

U nastavku je dana detaljnija analiza odabranih ugovora koje je Republika Hrvatska sklopila sa zemljama bivše Jugoslavije (Bosna i Hercegovina, Crna Gora, Makedonija, Slovenija, Srbija), Italijom, Austrijom, Mađarskom, Njemačkom i Švicarskom. Predmet svih promatranih ugovora su dohodak i imovina, a analizirano je oporezivanje dividendi, kamata, autorskih naknada te načinjena usporedba metoda izbjegavanja dvostrukog oporezivanja.

Oporezivanje dividendi – članak 10.

Stavak 1. članka 10. OECD-ovog modela ugovora nalaže kako se „dividende koje društvo rezident države ugovornice isplaćuje rezidentu druge države ugovornice mogu suoporezivati u toj drugoj državi.“ Navedena odredba primijenjena je u svim promatranim modelima ugovora, ali u analiziranim ugovorima razlike su vidljive u definiranju pojma dividenda u usporedbi s definicijom koja je dana u 3. stavku ovoga članka, što je razvidno prema tablici 1.

Bitne razlike između ugovora vidljive su i u segmentu sniženih stopa oporezivanja i povlastica zbog povećanog udjela. Ukoliko je stvarni korisnik društvo koje izravno posjeduje najmanje 25 % kapitala u društvu koje plaća dividende tada se bruto iznos dividendi u Bosni i Hercegovini, Crnoj Gori, Mađarskoj, Srbiji, Makedoniji i Švicarskoj oporezuje stopom od 5 %. Ukoliko drži manje od 25 % tada stopa oporezivanja u Bosni i Hercegovini, Crnoj Gori, Mađarskoj i Srbiji iznosi 10 %, a u Makedoniji i Švicarskoj 15 %. U Austriji (15 %), Italiji (15 %) i Sloveniji (5 %) snižena stopa ne ovisi o udjelu, dok je u Njemačkoj granica udjela 10 % te se manji udio oporezuje s 15 %, a udio veći od 10 % s 5 %.

Tablica 1. Definiranje pojma dividenda

	Značenje pojma dividenda		
Definicija prema OECD modelu	dohodak od dionica, užitničkih dionica ili užitničkih prava, udjela u rudnicima, osnivačkih udjela	ili od drugih prava koja nisu potraživanja duga, a koja sudjeluju u dobiti	dohodak od drugih prava u društvu koji podliježe istom poreznom postupku kao i dohodak od dionica prema zakonima države čiji je rezident društvo koje raspodjeljuje dividende
DRŽAVE UGOVORNICE			
RH/Austrija RH/Italija	Prema modelu	Prema modelu	Prema modelu
RH/BiH RH/Crna Gora RH/Mađarska RH/Makedonija RH/Njemačka RH/Srbija RH/Švicarska	Izostavljene su užitničke dionice ili užitnička prava, udjeli u rudnicima i osnivački udjeli	Prema modelu	Prema modelu
RH/Slovenija	Uključen je i dohodak od kuksova, a izostavljene su užitničke dionice ili užitnička prava	Prema modelu	Prema modelu

Izvor: priredile autorice prema međunarodnim ugovorima.

Oporezivanje kamata – članak 11.

U gotovo svim promatranim državama, kamate nastale u državi ugovornici, a isplaćene rezidentu druge države ugovornice, mogu se oporezivati u toj drugoj državi (čl. 11. OECD-ovog modela), a iznimka je ugovor s Mađarskom u kojemu isti stavak propisuje da se kamate nastale u državi ugovornici, a isplaćene rezidentu druge države ugovornice, oporezuju samo u toj drugoj državi ako je takav primatelj stvarni korisnik kamata. U ostalim ugovorima stavkom 2. definirano je kako se takve kamate mogu oporezivati i u državi ugovornici u kojoj su nastale, i to prema zakonima te države, ali ako je primatelj kamata stvarni korisnik te je određena najviša stopa oporezivanja po izvoru koja ovisi od države do države (5 % u Austriji, Sloveniji i Švicarskoj, a 10 % u Bosni i Hercegovini, Crnoj Gori, Italiji, Makedoniji i Srbiji). U svim ugovorima definicija kamata slijedi OECD-ov model pa označava 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. Zatezne kamate zbog zakašnjela plaćanja ne smatraju se kamatama.

Oporezivanje autorskih naknada – članak 12.

Razlika između sklopljenih ugovora je vidljiva već u samome nazivu članka 12. u promatranim ugovorima. Naime, u ugovorima s Austrijom, Italijom, Mađarskom, Makedonijom, Njemačkom, Slovenijom i Švicarskom upotrebljava se termin „autorske naknade“, dok ugovori s BiH, Crnom Gorom i Srbijom upotrebljavaju termin „naknade za autorska prava“. Tablicom 2. prikazane su razlike u definiciji pojma autorska naknada/naknada iz autorskih prava. U ugovorima s Italijom, Mađarskom, Makedonijom i Njemačkom, autorske naknade uključuju još i naknade za korištenje industrijske, trgovačke ili znanstvene opreme. OECD-ov model iz 1977. uključivao je korištenje ili pravo korištenja industrijske, komercijalne ili znanstvene opreme, ali je to izbrisano, te se prema važećem modelu OECD-a ove naknade oporezuju prema pravilima dobiti iz poslovanja.

Prema ugovorima sklopljenim s Bosnom i Hercegovinom, Crnom Gorom, Italijom, Makedonijom, Njemačkom, Slovenijom i Srbijom, naknade za autorska prava, odnosno autorske naknade nastale u državi ugovornici isplaćene rezidentu druge države mogu se oporezivati u toj drugoj državi. Mogu se oporezivati i u državi ugovornici u kojoj su nastale u skladu s propisima te države, ali ako je stvarni korisnik autorskih naknada rezident druge države ugovornice tako utvrđen porez ne smije biti veći od 5 % (Italija, Njemačka, Slovenija), odnosno 10 % (Bosna i Hercegovina, Crna Gora, Makedonija, Srbija) od bruto iznosa autorske naknade. U ostalim promatranim državama, oporezuju se samo u toj drugoj državi.

Tablica 2. Definiranje pojma autorska naknada/naknada iz autorskih prava

Definicija prema OECD modelu	sva plaćanja primljena kao naknada za korištenje ili za pravo korištenja	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.
DRŽAVE UGOVORNICE				
RH/Austrija RH/Slovenija RH/Švicarska	Prema modelu	Prema modelu	Prema modelu	Prema modelu
RH/Bosna i Hercegovina RH/Crna Gora RH/Srbija	Prema modelu	Uključeni su i filmovi i vrpce za prikazivanje na radiju i televiziji	Prema modelu	Prema modelu
RH/Italija RH/Mađarska	Prema modelu	Uključeni su i filmovi, vrpce ili druga sredstva za emitiranje na radiju ili televiziji	Prema modelu	Prema modelu
RH/ Makedonija RH/Njemačka	Prema modelu	Uključeni su radovi na filmu, magnetoskopske vrpce ili druga sredstva reprodukcije za emitiranje na radiju ili televiziji	Prema modelu	Prema modelu

Izvor: priredile autorice prema međunarodnim ugovorima.

Metode izbjegavanja dvostrukog oporezivanja – članak 23.

Metode rješavanja problema međunarodnog dvostrukog oporezivanja prema OECD-ovom modelu ugovora su metoda izuzimanja (članak 23.a) i metoda uračunavanja (članak 23.b).

Metoda običnog odbitka primjenjuje se u ugovorima s Austrijom, Bosnom i Hercegovinom, Crnom Gorom, Mađarskom, Makedonijom, Slovenijom, Srbijom i Švicarskom, a podrazumijeva da država rezidentnosti odobrava odbitak u iznosu onoga dijela svoga poreza kojom bi u njoj bio oporezovan dohodak ostvaren u državi izvora. Dok se metoda izuzimanja s progresijom primjenjuju u ugovorima s Italijom i Njemačkom, a podrazumijeva da se rezidentna država odriče prava oporezivanja inozemnoga prihoda svoga rezidenta, ali pridržava pravo da taj prihod pribroji tuzemnome prihodu svoga rezidenta kako bi na njega mogla primijeniti višu poreznu stopu.

4. TRETMAN POREZA PO ODBITKU U POREZNOME SUSTAVU REPUBLIKE HRVATSKE

Porez po odbitku ili porez u izvoru (eng. *withholding tax*) označava iznos koji isplati-telj dohotka ili dobiti zadržava te uplaćuje na račun poreznih vlasti u ime i za račun porez-noga obveznika.

„Porez po odbitku je jedan oblik naplate nekih poreza, dakle to nije zasebna vrsta poreza, kao što je npr., porez na dohodak ili porez na dobit, nego način, tehnika naplate. Na razini temeljne koncepcije, porez po odbitku biva naplaćen tako da isplati-telj oporezivoga dohotka/dobiti ustegne, prije isplate, iznos dužnog poreza i uplati ga na račun proračuna, dok primatelj dobiva neto iznos dohotka/dobiti.“ /5, str. 85./

U svojoj interpretaciji definicije poreza po odbitku, Friganović /20, str. 46./ navodi kako je porez po odbitku dio računa inozemne pravne osobe što ga tuzemni isplati-telj isplaćuje u korist državnog proračuna. Ističe kako je porez na dobit tehnika ubiranja poreza u državi u kojoj je dobit stečena. Kod poreza po odbitku dolazi do prevaljivanja poreza jer porezni teret stvarno snosi nerezident koji se razlikuje od zakonskoga poreznog obveznika. Upravo ova značajka može se promatrati kao vrsta neizravnoga ili posrednoga oporezivanja u sklopu jednoga od izravnih ili neposrednih poreznih oblika, a to je porez na dobit.

Porez po odbitku je u hrvatski porezni sustav uveden 1. siječnja 2001. godine. Za-konom o porezu na dobit (NN, br. 177/04., 90/05., 57/06., 146/08., 80/10., 22/12., 148/13. i 143/14.), a njegov 31. članak ga definira kao porez kojime se oporezuje dobit koju ostvari nerezident u Republici Hrvatskoj.

Plaća se na naknade koje se plaćaju inozemnim osobama koje nisu fizičke osobe, kao što su kamate, dividende, udjele u dobiti te na autorska prava i druga prava intelektualnoga vlasništva (prava na reprodukciju, patente, licencije, zaštitni znak, dizajn ili model, pro-izvodni postupak, proizvodne formule, nacrt, plan, industrijsko ili znanstveno iskustvo i druga slična prava). Plaća se i na usluge istraživanja tržišta, poreznoga i poslovnoga savjeto- vanja i revizorske usluge, plaćene inozemnim osobama, po stopi od 15 %, a na ostale usluge koje nisu definirane člankom 31. Zakona o porezu na dobit, a koje su plaćene osobama koje imaju sjedište u zemljama koje se nalaze na popisu Ministarstva financija jer se smatraju poreznim oazama, stopa oporezivanja je 20 %.

Porezni obveznik poreza po odbitku je isplati-telj, a poreznu osnovicu čini bruto iznos naknade koju tuzemni isplati-telj plaća nerezidentu – inozemnome primatelju. Porez po od- bitku plaćaju i poslovne jedinice inozemnoga poduzetnika kada plaćaju navedene nakna- de matičnome poduzeću, osim kada se naknada pripisuje kao prihod tuzemnoj poslovnoj jedinici inozemnoga poduzetnika. Poslovna jedinica nerezidenta definirana je člankom 4. Zakona o porezu na dobit kao stalno mjesto poslovanja putem kojega inozemni poduzetnik nerezident obavlja djelatnost u Republici Hrvatskoj u cijelosti ili djelomično.

Oporezivanje dividendi i udjela u dobiti na temelju udjela u kapitalu koji su se ispla-ćivali nerezidentima propisano je tek od 1. siječnja 2001. godine donošenjem Zakona o porezu na dobit (NN, br. 127/00.). Navedeni zakon propisivao je plaćanje poreza po odbitku na dividende i udjele u dobiti inozemnim i pravnim odnosima koji su se isplaćivali iz dobiti stečene tek nakon donošenja zakona, odnosno iz dobiti stečene 2001. godine. Godine 2005.

novim Zakonom o porezu na dobit (NN, br. 177/04.) ukinuto je plaćanje poreza po odbitku na sve dividende i udjele u dobiti koje su isplaćene nakon 1. siječnja 2005. godine, ali je ostala obveza za one isplaćene za vrijeme trajanja propisanoga oporezivanja, tj. od 2001. do 2004. godine. Zakonom o izmjenama i dopunama Zakona o porezu na dobit (NN, br. 90/05.) ukinuta je odredba prema kojoj se porez na dobit po odbitku plaćao na dividendu i udjele u dobiti isplaćene iz dobiti ostvarene u razdoblju od 2001. do 2004. godine čime je potpuno ukinuto oporezivanje isplati dividendi i udjela u dobiti inozemnim i pravnim osobama /1, str. 73./.

Nakon nekoliko godina mirovanja, 1. ožujka 2012. godine, Izmenama i dopunama Zakona o porezu na dobit (NN, br. 22/12.) ponovno je uvedeno oporezivanje svake isplate dividende ili udjela u dobiti nerezidentnim pravnim osobama iz dobitka ostvarenoga nakon 2001. godine. Stopa oporezivanja iznosi 12 %, pri čemu tuzemni poduzetnik - isplatitelj treba uzeti u obzir odredbe koje proizlaze iz ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja sklopljenoga između Republike Hrvatske i zemlje čiji je rezident pravna osoba kojoj se isplaćuje dividenda odnosno udjel u dobitku. Ovisno o ugovoru, moguće je oslobođenje od plaćanja poreza po odbitku ili porez po odbitku obračunati po stopi nižoj od 12 % - uz uvjet da je spomenuti ugovor u primjeni te da je inozemna pravna osoba dostavila potvrdu o svojoj rezidentnosti ili zahtjev za oslobođenjem (umanjenjem) poreza po odbitku na obrascu koji je sastavni dio Pravilnika o porezu na dobit /25, str. 34./.

Isto tako moguće je oslobođenje od plaćanja prema direktivi EU.

4.1. Primjeri primjene poreza po odbitku prema odabranim ugovorima o izbjegavanju međunarodnog dvostrukog oporezivanja koje je sklopila Republika Hrvatska

Prema ugovorima o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja koje je Republika Hrvatska sklopila, dividende što ih društvo hrvatski rezident isplaćuje rezidentu druge države ugovornice mogu se oporezivati u toj drugoj državi ili u u državi ugovornici čiji je rezident društvo koje isplaćuje dividende, tj. Republici Hrvatskoj.

Primjer oporezivanja dividendi

Trgovačko društvo "Iskra" d.o.o. iz Karlovca isplaćuje 31. kolovoza 2015. godine 1.000 kn, odnosno 132,41 euro po srednjem tečaju HNB-a od 7,552472 kuna za 1 euro (na dan 31. kolovoza 2015.) fizičkoj osobi - rezidentu Švicarske dividendu. Fizička osoba je dostavila trgovačkome društvu svu potrebnu dokumentaciju za ostvarivanje prava iz ugovora o dvostrukom oporezivanju kojega je Republika Hrvatska sklopila sa Švicarskom. Prema članku 10.b sklopljenoga ugovora, porezna stopa iznosi 15 % od bruto iznosa dividendi s obzirom da stvarni korisnik nije društvo koje posjeduje najmanje 25 % kapitala u društvu koje plaća dividende. Trgovačko društvo obračunava porez na dohodak po odbitku:

1.	Primitak dividende	1.000,00 kn
2.	Porez na dohodak (15 %)	150,00 kn
3.	Neto iznos za isplatu (1 - 2)	850,00 kn

Članak 31.a Zakona o porezu na dobit propisuje sljedeću definiciju kamata: „kamate se smatraju prihodom od potraživanja svake vrste, bez obzira jesu li ta potraživanja osigurana zalogom i bez obzira nose li pravo sudjelovanja u dobiti dužnika, a posebno, prihod od vrijednosnih papira i prihod od obveznica ili zadužnica, uključujući premije i nagrade u svezi s tim vrijednosnim papirima, obveznicama i zadužnicama. Zatezne kamate zbog kasnog plaćanja ne smatraju se kamatom.“

Porez po odbitku se ne plaća na isplate kamata ako se radi o povezanim društvima iz različitih država članica EU, pod uvjetom da su isplate kamata i autorskih naknada obavljene stvarnome korisniku društva druge države članice EU ili poslovnoj jedinici društva sa sjedištem u Republici Hrvatskoj, koja se nalazi u drugoj državi članici EU (čl. 31.b). Kamate plaćene nerezidentu koji nije fizička osoba oporezive su porezom po odbitku po stopi od 15 %, osim u slučaju primjene snižene stope ili oslobođenja sukladno odredbama ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja ili primjene Europske direktive za isplate kamata i autorskih naknada „EU interest and royalties directive” /9/.

Primjer oporezivanja kamata

Član društva fizička osoba - rezident Danske dao je zajam svome trgovačkom društvu „More” d.o.o. iz Splita u iznosu od 500.000,00 kuna na rok od 12 mjeseci po stopi od 5 % uz primjenu jednostavnog kamatnog računa. Izračunata kamata iznosi 25.000 kuna. Prema ugovoru o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja koje je Republika Hrvatska sklopila s Danskom, porezna stopa smije oporezivati kamate stopom ne većom od 5 %. Obračun poreza na dohodak od kamata:

1.	Primitak od kamata	25.000,00 kn
2.	Porez na dohodak (5 %)	1.250,00 kn
3.	Neto iznos za isplatu (1 - 2)	23.750,00 kn

Zakon o porezu na dobit propisuje da se autorskim naknadama smatraju „isplate bilo koje vrste primljene kao naknada za korištenje ili pravo korištenja bilo kojega autorskog prava na književno, umjetničko ili znanstveno djelo, uključujući kinematografske filmove i softver, bilo kojega patenta, zaštitnoga znaka, uzorka ili modela, plana, tajne formule ili postupka ili za obavijesti koje se odnose na industrijska, komercijalna ili znanstvena iskustva. Plaćanja za korištenje ili za pravo na korištenje industrijske, komercijalne ili znanstvene opreme smatra se autorskom naknadom.“ Pravilnikom o porezu na dobit (NN, br. 95/05., 133/07., 156/08., 146/09., 123/10., 137/11., 61/12., 146/12., 160/13., 12/14., 157/14.), propisano je što se sve smatra naknadama podložnim porezu po odbitku. Autorske naknade plaćene nerezidentu koji nije fizička osoba oporezive su porezom po odbitku po stopi od 15 %, osim u slučaju primjene snižene stope ili oslobođenja sukladno odredbama ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja ili primjene Europske direktive za isplate kamata i autorskih naknada /9/.

Primjer oporezivanja autorskih naknada

Trgovačko društvo „Suncokret“ iz Osijeka plaća 70.000 kn odnosno 9.268,49 eura (po srednjem tečaju HNB-a od 7,552472 kn za 1 euro na dan 31. 8. 2015.) rezidentu - fizičkoj osobi **Češke**, naknadu po ugovoru o licenci za uporabu autorskoga prava koja omogućava reprodukciju softvera za poslovnu uporabu u razdoblju od 10 godina. Rezident Češke je dostavio svu potrebnu dokumentaciju pa je trgovačko društvo primijenilo odredbe ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja sklopljenoga između Republike Hrvatske i Češke. Prema članku 12. stavak 2. ugovora, autorske naknade mogu se također oporezivati u državi ugovornici u kojoj su nastale, i to u skladu s propisima te države, ali ako je stvarni korisnik autorske naknade rezident druge države ugovornice, porez ne smije biti veći od 10 % od bruto iznosa autorske naknade.

1.	Bruto autorska naknada	70.000,00 kn
2.	Porez na autorsku naknadu (10 %)	7.000,00 kn
3.	Neto iznos za isplatu (1 - 2)	63.000,00 kn

4.2. Promjene nastale nakon ulaska Republike Hrvatske u Europsku uniju

Pri pristupanju Republike Hrvatske Europskoj uniji, potrebne su bile prilagodbe zbog zaključenja pregovaračkoga poglavlja 16 „Porezi“ kako bi zakoni bili usklađeni s pravnom stečevinom Europske unije. Zbog toga je došlo je do izmjena Zakona o porezu na dobit te implementacije Direktiva Europske unije u isti.

Izmjenama Zakona o dobiti propisano je da se od dana prijama Republike Hrvatske u EU (1. srpnja 2013.) porez po odbitku neće plaćati na isplate dividendi i udjela u dobiti inozemnome društvu rezidentu bilo koje države članice EU pod uvjetom da takvo inozemno društvo ima jedan od oblika na koji se primjenjuje zajednički sustav oporezivanja koji vrijedi za matična društva i povezana društva iz različitih država članica EU, da je porezni obveznik u matičnoj zemlji te ako:

- ima najmanje 10 % udjela u kapitalu hrvatskoga društva koje isplaćuje dividende ili udjele u dobiti
- drži najniži postotak udjela u kapitalu hrvatskoga društva koje isplaćuje dividende ili udjele u dobiti u neprekidnome razdoblju od 24 mjeseca.

Navedeni tretman primjenjuje se na sva inozemna društva rezidente zemalja članica EU koja ispunjavaju predviđene uvjete, neovisno o tome je li Republika Hrvatska s određenom zemljom članicom EU zaključila ugovor o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja ili nije. Porez po odbitku platit će se i ako se utvrdi da isplata dividendi ili udjela u dobiti za glavni cilj ili jedan od glavnih ciljeva ima utaju poreza ili izbjegavanje poreza.

Ulaskom Republike Hrvatske u Europsku uniju, porez po odbitku ne plaća se na isplate kamata i autorskih naknada između povezanih društava iz različitih članica EU uz zadovoljenje sljedećih uvjeta:

- isplatitelj ima izravni minimalni udjel od 25 % kapitala primatelja, ili
- primatelj ima izravni minimalni udjel od 25 % kapitala isplatitelja, ili
- treće trgovačko društvo ima izravni minimalni udjel od 25 % kapitala isplatitelja i primatelja, a pri tome se radi o udjelima između društava iz država članica EU.

Navedeni minimalni uvjeti moraju trajati neprekidno najmanje 24 mjeseca. Oslobođenje plaćanja poreza po odbitku primijenit će se samo ako je primatelj stvarni korisnik kamata ili autorskih naknada.

Usporedna analiza poreza po odbitku u Republici Hrvatskoj i zemljama članicama Europske unije pokazuje kako se osnovne razlike odnose na predmet oporezivanja te porezne stope. Gotovo sve države članice porezom po odbitku oporezuju dividende kamate i autorske naknade, ali je većina država proširila predmet oporezivanja i na ostale vrste naknada. Najčešće su to naknade za različite usluge ili iznajmljivanje. Hrvatska spada među zemlje s najopsežnijim predmetom oporezivanja, uz Estoniju i Litvu. Cipar, Estonija, Latvija, Nizozemska i Slovačka ne oporezuju sve tri najčešće vrste naknada, dok Mađarska i Malta ne primjenjuju porez po odbitku.

Druga velika razlika je u poreznim stopama poreza po odbitku. U kontekstu poreznih stopa na dividende, najniža stopa se primjenjuje u Italiji te iznosi 1.375 %. Ona se primjenjuje na dividende plaćene iz profita generiranih nakon 2008. godine, distribuiranih dioničarima koji su rezidenti EU i kvalificiranim dioničarima koji su rezidenti Europskoga gospodarskog prostora. Najviša stopa kojom se oporezuju dividende je u Francuskoj te iznosi 75 %, a odnosi se na dividende isplaćene osobi koja je rezident „ne-kooperativne države“ (države s popisa kojega izdaju francuske porezne vlasti). Francuska prema istome načelu primjenjuje istu stopu i na oporezivanje kamata i autorskih naknada pa je i u tim kategorijama zemlja članica s najvišom stopom poreza po odbitku. Visoke stope primjenjuju još i Češka, Slovačka i Portugal. Češka i Portugal stopom od 35 % oporezuju dividende, kamate i/ili autorske naknade isplaćene u državu koja se smatra poreznom oazom. Slovačka ne oporezuje dividende, ali kao i Češka i Portugal primjenjuje stopu od 35 % na kamate ili autorske naknade isplaćene u državu „s popisa“ (obično zemlje porezne oaze). Latvija, Mađarska i Malta ne oporezuju niti jednu od navedenih vrsti naknada. Stope koje primjenjuje Hrvatska najslabije su stopama u primjeni u Sloveniji i Grčkoj.

5. ZAKLJUČAK

Namjera ovoga rada bila je prikazati pojam dvostrukog oporezivanja u poreznome sustavu Republike Hrvatske kroz sklopljene ugovore o izbjegavanju međunarodnog dvostrukog oporezivanja te primjenu poreza po odbitku.

Međunarodno dvostruko oporezivanje javlja se kao rezultat poreznoga opterećenja obveznika od strane dviju ili više država koja pravo na oporezivanje dohotka ili dobiti crpe iz vlastitoga suvereniteta. Negativni učinci ove pojave su izbjegnuti ili bar ublaženi uvođenjem ugovora koji propisuju odredbe i metode za izbjegavanje dvostrukog oporezivanja. Odredbe ugovora daju definicije pojmova, određuju koja ugovornica ima pravo oporezivanja, snižene stope pri oporezivanju te koja će se metoda koristiti za izbjegavanje dvostrukog oporezivanja.

Većina ugovora temelji se na OECD-ovom modelu ugovora, iako zemlje nisu dužne u potpunosti pratiti modele, već im oni služe kao svojevrsna preporuka pri donošenju vlastitih ugovora. UN-ov model ugovora teži oporezivanju u državi izvora štiteći zemlje u razvoju koje su sve više iskorištavane od strane razvijenih zemalja.

Republika Hrvatska sklopila je ugovore s 57 zemalja te se može očekivati intenziviranje sklapanja ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja, osobito sa zemljama koje su nam od gospodarskoga značaja. Usporedba odabranih ugovora pokazala je kako su ugovori sklopljeni s Austrijom, Slovenijom i Švicarskom najviše pratili formu koju nalaže OECD-ov model ugovora. Međusobno su pak najslabiji ugovori sklopljeni sa zemljama bivše Jugoslavije.

Ulaskom Hrvatske u Europsku uniju bilo je potrebno uskladiti zakone s pravnom stečevinom Europske unije, pa tako i na području oporezivanja. To je postignuto ugrađivanjem Direktiva Vijeća u Zakon o porezu na dobit čime su unesene promjene u plaćanje poreza po odbitku na dividende i kamate povezanih društava. Osim direktiva, odnosno domaćih propisa koji ugrađuju te direktive, obujam i način obračuna poreza po odbitku sadržan je u ugovorima o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja. Usporedba poreza po odbitku u članicama Europske unije pokazala je razlike u definiranju predmeta oporezivanja, tj. naknada koje se oporezuju ovim porezom te razlike u stopama oporezivanja. Analiza poreznih stopa pokazala je kako zemlje porez po odbitku koriste i u sprječavanju porezne evazije, koristeći visoke stope oporezivanja pri isplata naknada u zemlje koje se smatraju poreznim oazama. Navedeno čini i Hrvatska, primjenjujući stopu od 20 % na usluge isplaćene rezidentima država poreznih oaza.

Primjena ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja i primjenu direktiva koje nalaže Europska unija, a vezane su za izbjegavanje dvostrukog oporezivanja, učinkovit su način osiguravanja konkurentnosti, borbe protiv porezne evazije, ispunjenja porezne obveze te osiguranja načela pravednosti pri oporezivanju kao jednoga od temeljnih načela oporezivanja. Ipak, nužna je kontrola i praćenje poreznih sustava kako bi se pravodobno spriječila zlouporaba ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja te iskorištavanje olakšica koje direktive propisuju. Za navedeno je potrebna uska suradnja poreznih vlasti država uz podršku međunarodnih organizacija i institucija.

Velik broj ugovora koji je Republika Hrvatska potpisala, osobito nakon proglašenja neovisnosti, govori o nastojanju pokazivanja gospodarske moći i jačanju međunarodnih odnosa. Prepoznata je važnost ugovora za jačanje gospodarske suradnje što se očituje kroz Vladine mjere intenziviranja sklapanja ugovora. Uz već navedene koristi, značaj sklapanja ugovora za Hrvatsku očituje se kroz razvijanje suradnje poreznih tijela država, ali i na područjima kulture, znanosti i sporta.

Bliža suradnja poreznih tijela te obveza dijeljenja informacija zasigurno su učinkovit instrument u borbi protiv porezne evazije. Jedna od najznačajnijih prednosti ovakvih ugovora je privlačenje stranih investicija ukidanjem poreznih zapreka. S druge strane, porezne stope koje su propisane domaćim zakonima slične su onima iz ugovora, a u nekim slučajevima i povoljnije, što ukazuje na to da se glavne ekonomske pogodnosti proizašle iz sklapanja ugovora mogu postići i unilateralnim mjerama, eliminirajući tako složen proces pregovaranja i sklapanja međunarodnih ugovora. Isto tako, još nije uočena osobita učinkovitost primjene ugovora za izbjegavanje dvostrukog oporezivanja za privlačenje stranoga kapitala u Hrvatsku. Ugovori za izbjegavanje dvostrukog oporezivanja svakako su olakšali

proces međunarodnog oporezivanja te su učinkovit, ali ne i nužan instrument za potpunu eliminaciju ili ublažavanje dvostrukog oporezivanja.

LITERATURA:

1. Amidžić-Peročević, K. (2009.), Porez po odbitku prema Zakonu o porezu na dobit. Računovodstvo i financije, br. 10, str. 71-79.
2. Arbutina, H. (1998.), Međunarodno i unutrašnje dvostruko oporezivanje kao vrste dvostrukog oporezivanja. Financijska praksa, 22(6), str. 661-675.
3. Arbutina, H. (2010.), Jedan napor za postignuće harmonizacije oporezivanja dobiti u Europskoj uniji: direktiva o matičnom i zavisnom društvu. Godišnjak Akademije pravnih znanosti Hrvatske, 1(1), str. 73-92.
4. Arbutina, H. (2010.), Pojmovnik. Hrvatska javna uprava, 10(2), str. 615-624.
5. Baker, P. L. (2014). An analysis of double taxation treaties and their effect on foreign direct investment. International Journal of the Economics of Business, 21 (3), str. 341-377.
6. Bogovac, J., & Roginić, I. (2014.), Može li porez po odbitku biti kazna za prekogranično poslovanje. Financije, pravo i porezi, br. 3, str. 95-99.
7. Buljan, M. (2011.) Primjena ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja (2. izd.). Zagreb: Institut za javne financije.
8. Deloitte. (2013.), Tretman poreza po odbitku od 1. srpnja 2013. (ili ulaskom RH u EU). Dostupno na: <http://www2.deloitte.com/hr/hr/pages/tax/articles/tax-alert-may-2013.html> [28. kolovoza 2015.].
9. Deloitte. (2014.), Hrvatska – Porezni sustav 2015. Dostupno na: http://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/hr/Documents/germandesk/hr_german.desk_croatia_highlights_2015_hr.pdf [25. kolovoza 2015.].
10. Deloitte. Domestic withholding tax rates. Dostupno na: <https://dits.deloitte.com/App/Views/PopUpWindow.html?pageName=domesticWithholdingTax> [29. kolovoza 2015.].
11. Deloitte. Withholding tax rates 2015. Dostupno na: <http://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/global/Documents/Tax/dttl-tax-withholding-tax-rates-2015.pdf> [28. kolovoza 2015.].
12. Department of Economic & Social Affairs. (2001). United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries. New York: United Nations.
13. Direktiva 2003/48 o oporezivanju dohotka od kamate na štednju, OJ L 157, 26. 6. 2003, str. 38-48.
14. Direktiva 2003/49 o zajedničkom sustavu oporezivanja isplate kamata i licencije između povezanih trgovačkih društava različitih država članica, OJ L 157, 26. 6. 2003., str. 49-54
15. Direktiva Vijeća 90/434 od 23. srpnja 1990. o zajedničkom sustavu oporezivanja kod spajanja, razdvajanja, prijenosa imovine i razmjene dionica između društava iz različitih država članica, OJ L 225, 23. 8. 1990., str. 1-5.

16. Direktiva Vijeća 90/435 o zajedničkom sustavu oporezivanja povezanih društava iz različitih država članica, OJ L 225, 23. 8. 1990., str. 6-9.
17. Dojčić, I. (2013.), Isplata dobiti inozemnim vlasnicima od 1. 7. Dostupno na: <http://www.poslovni-info.eu/sadrzaj/aktualnosti-u-poslovanju/isplata-dobiti-inozemnim-vlasnicima-od-172013/> [17. kolovoza 2015.].
18. Dorn, H. (1927). *Das Recht der internationalen Doppelbesteuerung*. Vierteljahresschrift für Steuer- und Finanzrecht, str. 189-230.
19. Ekkehart Reimer, A. R. (ur.). (1991). *Klaus Vogel on Double Taxation Conventions*. Deventer: Kluwer Law International.
20. Friganović, M. (2005.), Obračun i plaćanje poreza na dobit po odbitku. *Računovodstvo i porezi u praksi*, br. 5, str. 45-64.
21. Friganović, M. (2011.), Oporezivanje dohotka nerezidenata - fizičkih osoba u RH. *Računovodstvo i porezi u praksi*, br. 10, str. 124-154.
22. Gospodarska diplomacija. (2015.), Održana 8. sjednica Povjerenstva Vlade za internacionalizaciju hrvatskoga gospodarstva. Dostupno na: <http://gd.mvep.hr/hr/vijesti/odrzana-8-sjednica-povjerenstva-vlade-za-internacionalizaciju-hrvatskoga,26812.html> [20. kolovoza 2015.].
23. Houška, M., & Vrban, T. (2011.), *Model ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja s komentarom*. Zagreb: Institut za javne financije.
24. Jelčić, B. (2004.), *Hrvatski fiskalni sustav*. Zagreb: Narodne novine.
25. Jurić, Đ. (2012.), Izmjene i dopune Zakona o porezu na dobit. *Računovodstvo, revizija i financije*, br. 3, str. 33-36.
26. Kesner-Škreb, M. (2005.), Dvostruko oporezivanje. *Financijska teorija i praksa*, 28(4), str. 443-444.
27. Lončarić-Horvat, O., & Arbutina, H. (2007.), *Osnove međunarodnog poreznog prava*. Zagreb: Narodne novine.
28. Mancini, M. (2001). *Multinational companies and the treatment of withholding tax in double tax treaties*. Dissertation. Lancaster: Lancaster University.
29. Ministarstvo financija, Porezna uprava. Ugovori o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja. Dostupno na: http://www.poreznauprava.hr/hr_propisi/_layouts/in2.vuk.sp.propisi.intranet/propisi.aspx?id=pro1453 [20. kolovoza 2015.].
30. Molenaar, D. (2005). *Taxation of International Performing Artistes*. Amsterdam: IBFD - Academic Council.
31. OECD. (2014). *Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2014*. Pariz: OECD Publishing.
32. Pernek, F. (2005.), Mednarodne dvojne obdavčitve. *Zbornik Pravne fakultete Univerze v Mariboru*, (1), str. 328.
33. Polanec, M. (2005.), Porezni tretman dohotka u ugovorima o izbjegavanju međunarodnog dvostrukog oporezivanja koje je zaključila Republika Hrvatska. *Pravnik*, 39(81), str. 101-112.
34. Povjerenstvo Vlade za internacionalizaciju hrvatskog gospodarstva (2014.), *Akcijski plan za izvoz*. Dostupno na: <http://www.mvep.hr/files/file/2014/140508-ap-podrske-izvozu-2014-2015.pdf> [20. kolovoza 2015.].

35. Pravilnik o porezu na dobit, NN, br. 95/05., 133/07., 156/08., 146/09., 123/10., 137/11., 61/12., 146/12., 160/13., 12/14., 157/14.
36. PWC. Worldwide Tax Summaries Corporate Taxes 2014/15. Dostupno na: <http://www.pwc.com/gx/en/tax/corporate-tax/worldwide-tax-summaries/downloads.jhtml> [27. kolovoza 2015.].
37. Sauvant, K. P. & Sachs, L. E (2009). *The Effect of Treaties on Foreign Direct Investment: Bilateral Investment Treaties, Double Taxation Treaties, and Investment Flows*. Oxford: Oxford University Press.
38. Schreiber, U. (2013). *International Company Taxation: An Introduction to the Legal and Economic Principles*. Berlin: Springer.
39. Sekulić Grgić, D., Friganović, M. & Milinović, I. (2006.), *Međunarodni ugovori o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja u praksi*. Zagreb: Centar za računovodstvo i financije.
40. Sertić, A. (2012.), *Pogodnosti temeljem ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja*. Porezni vjesnik, br. 2, str. 77-88.
41. Sertić, A. (2013.), *Proceduralni aspekti sklapanja ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja*. Porezni vjesnik, br. 12, str. 87-95.
42. Tkalac Verčić, A., Sinčić Ćorić D. & Pološki Vokić, N. (2011.), *Priručnik za metodologiju istraživačkog rada*. Zagreb: M.E.P. d.o.o.
43. Ustav RH, NN, br. 56/90., 135/97., 8/98., 113/00., 124/00., 28/01., 41/01., 55/01., 76/10., 85/10., 05/14.
44. Vogel, K. (1986). *Double Tax Treaties and Their Interpretation*. Berkeley Journal of International Law, 4(1), str. 1-86.
45. Weeghel, S. V. (1998). *The Improper Use of Tax Treaties*. Deventer: Kluwer Law International.
46. Zakon o porezu na dobit, NN, br. 177/04., 90/05., 57/06., 146/08., 80/10., 22/12., 148/13. i 143/14.
47. Zarb, B. J. (2011). *Double Tax Treaties*. CPA Journal, 81(3), str. 50-53.
48. Živkov, D. (2008.), *Dvostruko oporezivanje, mere i metode kojima se ono suzbija*. Škola biznisa, br. 3, str. 54-62.