

DVOSTRUKO OPOREZIVANJE

mr. sc. Marina KESNER-ŠKREB
Institut za javne financije, Zagreb

Pojmovnik*
UDK 336.2.032
JEL H77

Dvostruko oporezivanje nastaje kada se na isto oporezivo dobro više puta plati porez, a može biti pravno ili ekonomsko. Dvostruko oporezivanje je pravno ako je ista osoba oporezovana dva puta za isti dohodak u najmanje dvije države (ili dva entiteta iste savezne države). Ekonomsko dvostruko oporezivanje nastaje kad je propisano da poduzeće treba platiti porez na svoju dobit, a i njegovi dioničari dodatno trebaju platiti porez na dividendu isplaćenu iz te oporezovane dobiti.

Pravno dvostruko oporezivanje nastaje kada dvije (ili više) poreznih vlasti propišu usporedive poreze za istog obveznika s obzirom na isti oporezivi dohodak ili kapital. Takvo dvostruko oporezivanje može nastati u tuzemstvu ili u međunarodnim odnosima. Tuzemno dvostruko oporezivanje nastaje ako usporedive poreze unutar savezne države propišu suverene porezne jurisdikcije istog stupnja. Međunarodno dvostruko oporezivanje nastaje kada su usporedivi porezi propisani u dvije ili više država za istog poreznog obveznika i u vezi s istim oporezivim dohotkom ili kapitalom, npr. ako je dohodak oporeziv u zemlji njegova nastanka i u zemlji rezidentnosti primatelja tog dohotka.

Tuzemno i međunarodno dvostruko oporezivanje može se izbjeći ili ublažiti jednostrano danom olakšicom, dok se međunarodno dvostruko oporezivanje izbjegava ili ublažava dvostranim ili višestranim ugovorima o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja.

Prema ugovorima o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja, pravo na oporezivanje određenog dohotka pripada jednoj državi, bilo državi izvora dohotka, bilo državi rezidentnosti primatelja ili vlasnika. Katkad su, međutim, obje države ovlaštene oporezivati određeni porezni subjekt, ali se pravo pojedine zemlje ograničava na točno određen postotak poreza. Zemlja rezidentnosti obično izbjegava dvostruko oporezivanje izuzimanjem dohotka na koji je plaćen porez u inozemstvu od oporezivog dohotka ili odobravanjem odbitka od poreza za porez plaćen u drugoj državi. Poznati su modeli izbjegavanja međunarodnoga dvostrukog oporezivanja oni OECD-a ili UN-a.

Ekonomsko dvostruko oporezivanje nastaje kada se isti dohodak oporezuje na razini poduzeća i još jedanput kod dioničara. U tom klasičnom sustavu oporezivanja (*Classical system of taxation*) dobit se stvarno oporezuje dva puta jer se ne prizna-

* Primljeno (*Received*): 29.11.2005.
Prihvaćeno (*Accepted*): 15.12.2005.

je olakšica za raspodijeljenu dobit na razini poduzeća niti na razini dioničara. No ekonomsko dvostruko oporezivanje može se ublažiti ili izbjeći različitim metodama smanjivanja ili uklanjanja dvostrukog oporezivanja kao što su sustav odbitka dividende, sustav imputacije ili sustav odvojenih poreznih stopa.

Sustav odbitka dividende (*Dividend deduction system*) sustav je poreza na dobit u kojemu se olakšica odobrava na razini poduzeća dopuštanjem odbitka raspodijeljene dobiti od porezne osnovice poduzeća.

U sustavu imputacije (*Imputation system*) barem se dio poreza što ga poduzeće plaća na svoju dobit odbija od porezne obveze dioničara pri primitku raspodijeljenog dijela dobiti poduzeća. Prema tom sustavu, cjelokupna dobit, bilo da je raspodijeljena ili ne, oporezuje se na razini poduzeća zakonom utvrđenim stopama. Nakon što se dobit poduzeća raspodijeli, dioničar mora prijaviti primljenu dividendu kao oporezivi dohodak uvećan za odgovarajući porez na dobit poduzeća.¹ Porez na dobit poduzeća može zatim biti odbijen od porezne obveze samog dioničara. Ako je iznos tog imputacijskog odbitka veći od porezne obveze samog dioničara, on može zahtijevati povrat tog iznosa koji nadilazi poreznu obvezu. Ako, pak, dioničarova porezna obveza premašuje odbitak, on mora platiti razliku. Mnoge su države pri-

hvatile sustav imputacije u različitim oblicima. To može biti sustav pune imputacije, kada se ukupni profiti pripisuju (imputiraju) dioničarima i tada se oporezuju porezom na dohodak građana, ili to može biti djelomični imputacijski odbitak, pri kojemu dioničar može samo djelomično odbiti plaćeni porez na dobit.

Sustav odvojenih poreznih stopa (*Split-rate system*) također je jedan od načina smanjivanja dvostrukog oporezivanja dividende. Naime, to je sustav oporezivanja dobiti poduzeća prema kojemu se primjenjuju različite stope poreza na dobit na raspodijeljenu i zadržanu dobit bez primjene sustava imputacije. Niže stope poreza na dobit primjenjuju se na raspodijeljenu dobit jer se smatra da će ona biti podvrgnuta dodatnom oporezivanju kod dioničara.

LITERATURA

Arbutina, H. i Ott, K., 1999. *Porezni leksikon s višejezičnim rječnikom*. Zagreb: Institut za javne financije.

Messere, K., 1993. *Tax Policy in OECD Countries*. Amsterdam: IBFD.

Musgrave, R. A. and Musgrave, P. B., 1989. *Public Finance in Theory and Practice*. New York: McGraw-Hill.

Rosen, S. H., 1999. *Public Finance*. Boston: Irwin McGraw-Hill.

¹ Dividenda je pripisan, tj. imputiran porez na dobit poduzeća, te odatle i naziv sustava imputacije.