

Iva Uljanić i Ksenija Cipek

Obračun poreza i izvješćivanje o isplati plaće za izaslane radnike

U praksi se često događa da poduzeće pošalje radnika na određeno vrijeme na rad u inozemstvo radi potrebe posla, kad je isplata plaće pod jurisdikcijom dviju zemalja: one u kojoj se rad obavlja i one u kojoj je sjedište poslodavca koji plaću isplaćuje, odnosno zemlje rezidentnosti radnika. Da bi se izbjeglo dvostruko oporezivanje, porezne vlasti primjenjuju unilateralne, bilateralne ili multilateralne mjere. U hrvatskom se poreznom sustavu dvostruko oporezivanje uklanja uračunavanjem poreza plaćena u inozemstvu temeljem podnesene godišnje porezne prijave (unilateralna mjera, kad u primjeni nije ugovor o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja) ili sukladno bilateralnim ugovorima o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja što ih je Hrvatska potpisala i primjenjuje (uračunavanjem poreza plaćenog u inozemstvu ili izuzimanjem).

U nastavku teksta podroban je opis načina obračuna poreza na dohodak, obveze izvješćivanja o isplaćenju plaći, obveze podnošenja godišnje porezne prijave, i to kad nema u primjeni ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja i kad je u primjeni, za izaslano radnika.

Obveza plaćanja poreza na dohodak

Obveza plaćanja poreza na dohodak rezidenta Republike Hrvatske, proizlazi iz čl. 6. Zakona o porezu na dohodak (Zakon), što propisuje da je osnovica poreza na dohodak rezidenta ukupna svota dohotka od nesamostalnog rada, od samostalne djelatnosti prema st. 3. toga članka, od imovine i imovinskih prava, od kapitala, od osiguranja te drugog dohotka, što ga rezident ostvari u tuzemstvu i u inozemstvu (*načelo svjetskog dohotka*), umanjeno za osobni odbitak iz čl. 36. i/ili čl. 54. Zakona.

Utvrđivanje rezidentnosti

Rezidentom se, sukladno čl. 3. Zakona, smatra fizičku osobu koja u RH ima prebivalište ili uobičajeno boravište te fizičku osobu koja tu nema prebivalište ni uobičajeno boravište, a zaposlena je u državnoj službi RH i po toj osnovi prima plaću. Prebivalište ili uobičajeno boravište utvrđuje čl. 38. OPZ-a te se prema tome Zakonu smatra da obveznik ima prebivalište ondje gdje ima stan u vlasništvu ili posjedu neprekidno najmanje 183 dana u jednoj ili u dvjema kalendarskim godinama. Boravak u stanu nije obvezan. No, ako obveznik u RH ima u vlasništvu ili posjedu više stanova, prebivalište odlučujuće pri oporezivanju utvrđuje se prema mjestu prebivališta obitelji, a za obveznika samca prema

mjestu u kojem se pretežito zadržava ili prema mjestu iz kojeg pretežito odlazi na rad ili obavljanje djelatnosti. Ako obveznik, na drugoj strani, ima prebivalište u tuzemstvu i inozemstvu, smatra se da ima prebivalište u tuzemstvu. Uobičajeno boravište, prema tome Zakonu, ima obveznik u mjestu u kojemu se zadržava pod okolnostima na temelju kojih se može zaključiti da u tome mjestu ili području ne boravi samo privremeno. Uobičajenim se boravištem tako smatra stalan ili vremenski povezan boravak u trajanju najmanje 183 dana u jednoj ili u dvjema kalendarskim godinama. Za određivanje uobičajenog boravišta nisu važni kratkotrajni prekidi boravka kakvi ne traju dulje od godine.

Očevidno je, dakle, kada se prema tuzemnim propisima utvrdi da obveznik ima prebivalište ili uobičajeno boravište u RH, da ga se smatra hrvatskim rezidentom za porezne svrhe i da podliježe tuzemnim poreznim propisima, iako prema propisima neke druge zemlje može biti i rezident te zemlje, osim ako međunarodnim ugovorom ili sporazumom nije propisano drukčije.

Porezna uprava – Središnji ured, na upit obveznika za službeno tumačenje poreznog statusa hrvatskog državljanina koji u RH ima stan u vlasništvu, gdje je prijavio i prebivalište, a živi i radi u državi s kojom Hrvatska ne primjenjuje ugovor o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja, u prosjeku 11 mjeseci godišnje, dok u RH sam uplaćuje doprinose za produženo mirovinsko osiguranje i tako stječe pravo na socijalno i zdravstveno osiguranje u Hrvatskoj, očitovala se u Mišljenju u kojemu, uz ostalo, navodi:

»U ovome primjeru, budući da iz podataka u upitu proizlazi da je hrvatski državljanin vlasnik stana u Hrvatskoj, te da sam uplaćuje doprinose za produženo mirovinsko osiguranje i tako stječe pravo na socijalno i zdravstveno osiguranje u RH, iz čega je razvidno da u zemlji izvora dohotka boravi samo privremeno, a da mu stan u vlasništvu u RH i dalje služi za trajno stanovanje, iako u njemu ne boravi cijelo vrijeme, pa sukladno propisima ima prebivalište u Hrvatskoj, smatra ga se tuzemnim obveznikom te u RH podliježe plaćanju poreza na ukupan svjetski dohodak.«

Ako RH, kao zemlja rezidentnosti obveznika prema tuzemnim propisima (zemlja u kojoj zaposlenik upućen na rad u inozemstvo ima prebivalište) i druga zemlja koja npr. zaposlenika upućenog na rad, također smatra rezidentom za porezne svrhe (obje države istu osobu smatraju svojim rezidentom), primjenjuju zaključen ugovor o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja, pitanje rezidentnosti u pravilu se utvrđuje u čl. 4. ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja, kako slijedi:

- izraz »rezident države ugovornice« označuje svaku osobu koja, prema zakonima te države, u njoj podliježe oporezivanju na temelju prebivališta, boravišta, mjesta uprave, sjedišta ili nekoga drugog obilježja sličnoga značenja, te obuhvaća 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 u toj državi;
- ako je, prema navedenim odredbama, fizička osoba rezident obiju država ugovornica, njezin se status određuje ovako:
 - a) smatra je 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 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 države čiji je državljanin,

- d) ako je osoba državljanin obiju država ili nije državljanin nijedne od njih, nadležna tijela država ugovornica nastojat će riješiti pitanje dogovorno.

Plaćanje predujma poreza na dohodak

U pogledu plaćanja predujma poreza na dohodak, Pravilnik o porezu na dohodak (Pravilnik) propisuje opću odredbu, sukladno kojoj se u dohotka iz kojeg se predujam poreza plaća po odbitku, obvezu obračuna, obustave i uplate predujma poreza, obračuna i uplate kamata zbog nepravodobne uplate poreza, sastavljanja i dostavljanja propisanih izvješća i evidencija imaju isplatelji primitaka (pravne i fizičke osobe) i stjecatelji oporeziva primitka izravno iz inozemstva, od organizacija iz čl. 45. st. 7. Zakona te izravno od fizičkih osoba koje ne obavljaju samostalnu djelatnost iz čl. 18. Zakona.

U vezi s dohotkom od nesamostalnog rada dodatno je propisan, u čl. 45. Zakona, način plaćanja predujma poreza na dohodak, prema kojemu predujam poreza obračunava, obustavlja i uplaćuje poslodavac i isplatelj primitka, pri svakoj isplati prema propisima što važe na dan isplate.

No, čl. 4. st. 3. Pravilnika propisuje da pri utvrđivanju oporezivih dohodaka, ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja i višestrani međudržavni ugovori ili sporazumi imaju prednost pred tuzemnim Zakonom. Kako bi se izbjeglo dvostruko oporezivanje, ugovori u pravilu utvrđuju da će, kad je pravo oporezivanja dano objema zemljama ugovornicama, zemlja rezidentnosti odobriti »poreznu olakšicu« kako bi se izbjeglo dvostruko oporezivanje, odnosno uračunat će porez plaćen u inozemstvu ili će dohodak izuzeti od oporezivanja.

Budući da je mogućnost uračunavanja poreza plaćenog u inozemstvu propisana samo pri godišnjem obračunu poreza na dohodak temeljem podnesene godišnje porezne prijave, postavlja se pitanje moraju li obveznici u tijeku poreznog razdoblja ipak obračunati i uplatiti predujam poreza na dohodak u objema državama (u kojoj je sjedište poslodavca koji plaću isplaćuje i u onoj gdje se rad obavlja). Da bi se izbjegle te nedoumice i spriječilo dvostruko oporezivanje, Pravilnik o izmjenama i dopunama Pravilnika o porezu na dohodak (NN 79/13), što je na snazi od 5. srpnja 2013, dopunio je čl. 2. Pravilnika tako da je, ako obveznik rezident, *sukladno važećem ugovoru o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja* po osnovi primitka ostvarenog iz ili u inozemstvu *u tijeku poreznog razdoblja predujam poreza na dohodak plaća u inozemstvu iz tog primitka, ne mora plaćati predujam poreza na dohodak u tuzemstvu, ali tada mora podnijeti godišnju poreznu prijavu, prema čl. 39. st. 2. Zakona, osim ako Hrvatska po ugovoru nema pravo oporezovati taj primitak.* Takvo se porezno oslobođenje primjenjuje i na primitke rezidenata izaslanih na rad u inozemstvo po nalogu tuzemnog poslodavca te na primitke rezidenata za rad u svojstvu zastupnika u Europskom parlamentu.

To za izaslanog radnika znači – ako je sukladno ugovoru pravo oporezivanja dano i zemlji u kojoj se rad obavlja i ta zemlja iskoristi to pravo i oporezuje dohodak kojeg isplaćuje poslodavac izaslanog radnika čije je sjedište u RH – da isplatelj primitka može predujam poreza platiti samo u inozemstvu, i o tome će morati izvijestiti Poreznu upravu, ali će zaposlenik biti obavezan podnijeti godišnju poreznu prijavu.

Bitno je da se ta odredba odnosi na sve oporezive primitke obuhvaćene ugovorima o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja, a ne samo na primitke od nesamostalnog rada.

Poslodavac izaslanog radnika obavezan je pisano izvijestiti Poreznu upravu o obustavi plaćanja predujma poreza na dohodak u tuzemstvu, a osobito o:

- općim podacima i podacima o izaslanom radniku (OIB, adresa sjedišta, odnosno prebivališta i uobičajenog boravišta),

- državi u koju je radnik upućen na rad,
- izvoru primitka,
- razdoblju izaslanja za nesamostalni rad i ostalim podacima,

uz poziv na ugovor temeljem kojeg se poslodavca oslobađa obveze plaćanja predujmova u tuzemstvu i to po svakom radniku.

Izjavu se mora podnijeti u roku osam dana nakon isplate odnosno naplate toga primitka. No, Pravilnik propisuje i to da, neovisno o poreznom oslobođenju i podnesenoj pisanoj izjavi, isplatitelj primitka ili sam obveznik, na zahtjev Porezne uprave mora dostaviti isprave kakve dokazuju pravo na porezno oslobođenje.

Primjer obavijesti o obustavi plaćanja predujma poreza na dohodak:

TIM4 d.o.o.
OIB: 11111111111
Ilica 11, Zagreb

Porezna uprava
Područni ured Zagreb
Ispostava Centar

PREDMET: Obavijest o obustavi plaćanja predujma poreza na dohodak

Sukladno čl. 2. st. 4. i 5. Pravilnika o porezu na dohodak (NN 95/05, 96/06, 68/07, 146/08, 2/09, 9/09, 146/09, 123/10, 137/11, 61/12, 79/13. i 160/13), dostavljam ovu obavijest o obustavi plaćanja predujma poreza na dohodak po osnovi isplate plaće za radnika Marka Marića, iz Zagreba, Cvjetno 1, OIB: 12121212121, upućenog na rad u Republiku Austriju, od 1. srpnja do 31. prosinca 2014. Iz plaće u svoti 15.000,00 kn, uplaćen je porez na dohodak u Austriji, sukladno čl. 15. Ugovora Hrvatske i Austrije o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja porezima na dohodak i na imovinu (NN – MU 3/01).

Zagreb, 3. kolovoza 2014.

Ivo Ivić

Stoga se za plaću isplaćenu izaslanom radniku može zaključiti da je, ako:

- nema u primjeni ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja sa zemljom izaslanja, poslodavac obavezan pri isplati plaće obračunati, obustaviti i uplatiti predujam poreza na dohodak, neovisno je li predujam poreza platio i u inozemstvu,
- je u primjeni ugovor o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja sa zemljom izaslanja, i predujam je poreza iz plaće, sukladno ugovoru, plaćen u zemlji izaslanja, poslodavac ne mora platiti predujam poreza na dohodak u RH. O tome je obavezan obavijestiti Poreznu upravu,
- je u primjeni ugovor o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja sa zemljom izaslanja i na temelju njega nema pravo oporezivati te plaće, poslodavac obavezan platiti predujam poreza na dohodak u RH.

Izvjешćivanje – Obrazac JOPPD

U Obrascu JOPPD isplatitelji su, uz ostalo, obvezni iskazati primitke:

- od kojih se utvrđuje dohodak od nesamostalnog rada iz čl. 14. Zakona,
- što bi bili oporezivi da ugovor o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja nije uredio drukčije, te primitke na koje se ne plaća predujam poreza na dohodak prema čl. 2. st. 4. do 7. Pravilnika.

Ako je, dakle poslodavac izaslanog radnika predujam poreza platio u inozemstvu, odnosno u zemlji izaslanja, a u RH neće platiti predujam poreza na dohodak, sukladno čl. 2. st. 4. Pravilnika, isplatu plaće mora iskazati u Obrascu JOPPD, što ga se podnosi *dnevno*, odnosno najkasnije sljedećeg dana, tj. na dan isplate primitka ili obračuna doprinosa ako nema isplate primitka, odnosno ako se doprinose obračunava prema propisanoj osnovici sukladno posebnim propisima.

Primjer

POSLODAVAC: »REKSPO«, d.o.o. ZAGREB, SAVSKA 122, OIB: 5555555554, zapošljava 3 radnika:

1. JOSIP JOSIĆ, IZ ZAGREBA (prirez 18%), TOŠINA 12, OIB: 24124124124
 - neoporeziva svota 2.200,00, osiguranik je II. stupa
 - plaća za lipanj 2014. godine 6.200,00 kn
 - radnik je izaslan na rad na dulje od 30 dana u državu s kojom RH primjenjuje ugovor o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja, temeljem kojega pravo oporezivanja plaće ima Hrvatska,
 - uz plaću isplaćuje i terenski dodatak u svoti 1.000,00 kn za razdoblje od 1. do 4. lipnja 2014. (250,00 kn dnevno)
2. IVAN IVIĆ, IZ VELIKE GORICE, MRACLIN 12 (prirez 12%), OIB: 23123123123
 - samac, osobni odbitak 2.200,00 kn, osiguranik samo I. stupa
 - plaća za lipanj 2014. godinu 8.000,00 kn
 - radnik je izaslan na rad na dulje od 30 dana u državu s kojom RH primjenjuje ugovor o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja, prema kojemu se primitke oporezuje u zemlji u kojoj se rad obavlja, te je poslodavac, sukladno čl. 2. st. 4. Pravilnika, odlučio ne plaćati predujmove u Hrvatskoj.
3. MARKO MARKIĆ, IZ ZAGREBA, CVJETNO 12 (prirez 18%), OIB: 23123123121
 - samac, osobni odbitak 2.200,00 kn, osiguranik samo I. stupa
 - plaća za lipanj 2014. godine 8.000,00 kn
 - radnik je izaslan na rad na dulje od 30 dana u državu s kojom RH primjenjuje ugovor o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja, na osnovi kojega isključivo pravo oporezivanja ima zemlja u kojoj se rad obavlja, pa Hrvatska nema pravo oporezivanja plaće.

Radnici su izaslani na rad u zemlje izvan EU-a te poslodavac obračunava i plaća poseban doprinos za zdravstvenu zaštitu u inozemstvu.

Plaću za lipanj isplaćuje 10. srpnja 2014. jednako kao terenski dodatak, na tekući račun radnika.

Tijek postupka:

- obračunava plaću za lipanj, prije isplate plaće
- 10. srpnja daje banci naloge za plaćanje doprinosa, poreza na dohodak te plaće i terenskog dodatka na tekuće račune radnika
- 10. srpnja predaje PU–ispostavi Trešnjevka Obrazac JOPPD za isplaćenu redovnu plaću i terenski dodatak te obavijest o obustavi plaćanja predujma poreza na dohodak, sukladno čl. 2. Pravilnika
- podatke o plaći radnika upisuje u evidenciju – Obrazac DNR i izvješće – Obrazac IP
- Obrasce IP za sve radnike predaje radnicima do 31. siječnja 2015.

Obračun plaće

OPIS	RADNIK			UKUPNO
	JOSIP JOSIĆ	IVAN IVIĆ	MARKO MARKIĆ	
1	2	3	4	5
PLAĆA – BRUTO	6.200,00	8.000,00	8.000,00	22.200,00
I. OSNOVICA ZA OBRAČUN DOPRINOSA	7.440,00	9.600,00	9.600,00	26.640,00
1. za mirovinsko osiguranje (20/15%)	1.116,00	1.920,00	1.920,00	4.956,00
2. za mir. osig. na temelju ind. kapit. štednje (5%)	372,00	-	-	372,00
3. za zdravstveno osiguranje (15%)	1.116,00	1.440,00	1.440,00	3.996,00
4. za zaštitu zdr. na radu (0,5%)	37,20	48,00	48,00	133,20
5. za zapošljavanje (1,7%)	126,48	163,20	163,20	452,88
6. posebnoga – za iskorištenje zdr. zaštite u inozemstvu (10%)	744,00	960,00	960,00	2.664,00
II. OBRAČUN POREZA				
1. PLAĆA – PRIMITAK	6.200,00	8.000,00	8.000,00	22.200,00
2. IZDACI UKUPNO (od 2.1. + 2.2)	1.488,00	1.920,00	1.920,00	5.328,00
2.1. doprinos za mir. osiguranje I. stup	1.116,00	1.920,00	1.920,00	4.956,00
2.2. doprinos za mir. osiguranje II. stup	372,00	-	-	372,00
3. DOHODAK (1. – 2)	4.712,00	6.080,00	6.080,00	16.872,00
4. NEOPOREZIV ODBITAK	2.200,00			2.200,00
5. POREZNA OSNOVICA (3. – 4)	2.512,00			2.512,00
5.1. osnovica za primjenu stope 12%	2.200,00			2.200,00
5.2. osnovica za primjenu stope 25%	312,00			312,00
6. POREZ NA DOHODAK UKUPNO (6.1. + 6.2)	342,00			342,00
6.1. porez po stopi 12%	264,00			264,00
6.2. porez po stopi 25%	78,00			78,00
6.3. prirez porezu na dohodak	61,56			61,56
7. UKUPNO POREZ I PRIREZ (6. + 6.3)	403,56			403,56
8. NETO-PLAĆA	4.308,44			4.308,44

I Z V J E Š Ć E
o primicima, porezu na dohodak i prirezu te doprinosima za obvezna osiguranja
na dan 10. srpnja 2014.

I.	OZNAKA IZVJEŠĆA	14191	II.	VRSTA IZVJEŠĆA	1
III.	PODACI O:		III.1. PODNOSITELJU IZVJEŠĆA	III.2. OBVEZNIKU PLAĆANJA	
1.	Naziv/ime i prezime		»REKSP0« d.o.o.		
2.	Adresa		Savska 122, Zagreb		
3.	Adresa elektroničke pošte		rekspo@rekspo.hr		
4.	OIB		5555555554		
5.	Oznaka podnositelja		1		
IV.1.	BROJ OSOBA ZA KOJE SE PODNOSI IZVJEŠĆE	3	IV.2.	BROJ REDAKA NA POPISU POJEDINAČNIH OBRAČUNA SA STRANICE B	3
V.	PODACI O UKUPNOJ SVOTI OBRAČUNANOG PREDUJMA POREZA NA DOHODAK I PRIREZA POREZU NA DOHODAK				SVOTA
1.	Ukupna svota predujma poreza na dohodak i prireza porezu na dohodak po osnovi nesamostalnog rada (1.1. + 1.2)				403,56
1.1.	Ukupna svota predujma poreza na dohodak i prireza porezu na dohodak po osnovi primitka/osiguranika (plaća)				403,56
1.2.	Ukupna svota predujma poreza na dohodak i prireza porezu na dohodak po osnovi primitka/osiguranika (mirovina)				
2.	Ukupna svota predujma poreza na dohodak i prireza porezu na dohodak po osnovi dohotka od kapitala				
3.	Ukupna svota predujma poreza na dohodak i prireza porezu na dohodak po osnovi dohotka od imovinskih prava				
4.	Ukupna svota predujma poreza na dohodak i prireza porezu na dohodak po osnovi dohotka od osiguranja				
5.	Ukupna svota predujma poreza na dohodak i prireza porezu na dohodak po osnovi primitka od kojeg se utvrđuje drugi dohodak				
VI.	PODACI O UKUPNOJ SVOTI OBRAČUNANOG DOPRINOSA				
VI.1.	DOPRINOS ZA MIROVINSKO OSIGURANJE NA TEMELJU GENERACIJSKE SOLIDARNOSTI				
1.	Ukupna svota doprinosa za mirovinsko osiguranje na temelju generacijske solidarnosti po osnovi radnog odnosa				4.956,00
2.	Ukupna svota doprinosa za mirovinsko osiguranje na temelju generacijske solidarnosti po osnovi drugog dohotka				
3.	Ukupna svota doprinosa za mirovinsko osiguranje na temelju generacijske solidarnosti po osnovi poduzetničke plaće				
4.	Ukupna svota doprinosa za mirovinsko osiguranje na temelju generacijske solidarnosti za osiguranike za koje se doprinos uplaćuje prema posebnim propisima				
5.	Ukupna svota posebnog doprinosa za mirovinsko osiguranje na temelju generacijske solidarnosti za osobe osigurane u određenim okolnostima				

6.	Ukupna svota dodatnog doprinosa za mirovinsko osiguranje na temelju generacijske solidarnosti za staž osiguranja kojeg se računa s povećanim trajanjem	
VI.2. DOPRINOS ZA MIROVINSKO OSIGURANJE NA TEMELJU INDIVIDUALNE KAPITALIZIRANE ŠTEDNJE		
1.	Ukupna svota doprinosa za mirovinsko osiguranje na temelju individualne kapitalizirane štednje po osnovi radnog odnosa	372,00
2.	Ukupna svota doprinosa za mirovinsko osiguranje na temelju individualne kapitalizirane štednje po osnovi drugog dohotka	
3.	Ukupna svota doprinosa za mirovinsko osiguranje na temelju individualne kapitalizirane štednje po osnovi poduzetničke plaće	
4.	Ukupna svota doprinosa za mirovinsko osiguranje na temelju individualne kapitalizirane štednje za osiguranike za koje se doprinos uplaćuje prema posebnim propisima	
5.	Ukupna svota dodatnog doprinosa za mirovinsko osiguranje na temelju individualne kapitalizirane štednje za staž osiguranja kojeg se računa s povećanim trajanjem	
VI.3. DOPRINOS ZA ZDRAVSTVENO OSIGURANJE		
1.	Ukupna svota doprinosa za zdravstveno osiguranje po osnovi radnog odnosa	3.996,00
2.	Ukupna svota doprinosa za zaštitu zdravlja na radu po osnovi radnog odnosa	133,20
3.	Ukupna svota doprinosa za zdravstveno osiguranje po osnovi poduzetničke plaće	
4.	Ukupna svota doprinosa za zaštitu zdravlja na radu po osnovi poduzetničke plaće	
5.	Ukupna svota doprinosa za zdravstveno osiguranje po osnovi drugog dohotka	
6.	Ukupna svota posebnog doprinosa za iskorištenje zdravstvene zaštite u inozemstvu	2.664,00
7.	Ukupna svota dodatnog doprinosa za zdravstveno osiguranje – za obveznike po osnovi korisnika mirovina	
8.	Ukupna svota doprinosa za zdravstveno osiguranje – za osiguranike za koje se doprinos uplaćuje prema posebnim propisima	
9.	Ukupna svota doprinosa za zaštitu zdravlja na radu – za osiguranike za koje se doprinos uplaćuje prema posebnim propisima	
10.	Ukupna svota posebnog doprinosa za zaštitu zdravlja na radu – za osobe osigurane u određenim okolnostima	
VI.4. DOPRINOS ZA ZAPOSŁJAVANJE		
1.	Ukupna svota doprinosa za zapošljavanje	452,88
2.	Ukupna svota posebnog doprinosa za zapošljavanje osoba s invalidnošću	
VII. ISPLAĆENI NEOPOREZIVI PRIMICI		17.000,00
VIII. UPLAĆENA DUGOVANJA (GLAVNICA I KAMATA) ZA DOPRINOSE ZA MIROVINSKO OSIGURANJE NA TEMELJU INDIVIDUALNE KAPITALIZIRANE ŠTEDNJE		

IZVJEŠĆE
SASTAVIO _____
(IME, PREZIME I
POTPIS) _____

POTPIS
SLUŽBENIKA _____
PU _____

POTPIS I PEČAT
OVLAŠTENE OSOBE

OBVEZNIKA _____
PODNOŠENJA _____

DATUM _____
PRIMITKA _____

1. Redni broj	2. Sifra općine /brevi/šta	4. OIB sificatelj/osigaramika	5. Ime i prezime sificatelj/osigaramika	6.1. Oznaka sificatelj/osigaramika	7.1. Obveza dodatnog doprinosa MO za saša s povećanim trajanjem	8. Oznaka prvog/zadnjeg mjeseca ili osiguranje po istoj osnovi	10. Sati rada	11. Iznos penziska (opoziciji)	12.1. Doprinos za mirovnsko osiguranje	12.2. Doprinos za mirovnsko osiguranje - II STUP	12.3. Doprinos za zdravstveno osiguranje	12.4. Doprinos za zapošljavanje	12.5. Doprinos za zapošljavanje	12.6. Doprinos za mirovnsko osiguranje saša s povećanim trajanjem	12.7. Doprinos za saša osiguranje koji se plaćaju u STUP	12.8. Povećani doprinosi za saša osiguranje koji se plaćaju u inaktivitetu	12.9. Povećani doprinosi za saša osiguranje koji se plaćaju u inaktivitetu	13.1. Izdatak za mirovnsko osiguranje	13.2. Izdatak za mirovnsko osiguranje	13.3. Doprinosi za mirovnsko osiguranje	13.4. Osobni odbitak	13.5. Potpora osnovica	14.1. Iznos običnog poreza na dohodak	14.2. Iznos običnog poreza na dohodak	15.1. Oznaka neprofitnog primnika	15.2. Iznos mirovnskog primnika	16.1. Oznaka osiguranja isplate	16.2. Iznos za isplatu	17. Obračunani primak od osiguranja (puka)				
1.	01333	24124124	0005	0	3	168	168	6.200,00	1.116,00	1.116,00	1.116,00	126,48	0,00	1.488,00	2.200,00	342,00	23	1	6.200,00														
1.	00000	Josip Josić	0001	0	1	01.06.2014., 30.06.2014.	7.440,00	372,00	372,00	37,20	0,00	744,00	0,00	4.712,00	2.512,00	61,56	1.000,00	5.308,44															
2.	05410	23123123	0005	0	3	168	168	0,00	1.920,00	1.440,00	1.440,00	163,20	0,00	0,00	0,00	1.920,00	0,00	0,00	1.920,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	36	1	8.000,00						
2.	00000	Ivan Ivšić	0061	0	1	01.06.2014., 30.06.2014.	9.600,00	0,00	0,00	48,00	0,00	960,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	8.000,00	6.680,00							
3.	01333	23123121	0005	0	3	168	168	0,00	1.920,00	1.440,00	1.440,00	163,20	0,00	0,00	0,00	1.920,00	0,00	0,00	1.920,00	0,00	0,00	0,00	0,00	37	1	8.000,00							
3.	00000	Marko Markić	0061	0	1	01.06.2014., 30.06.2014.	9.600,00	0,00	0,00	48,00	0,00	960,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	8.000,00	6.680,00							

M.P. _____ Ivo Bajić _____
(POTPISI I PEČAT OVLAŠTENE OSOBE OBVEZNIKA PODNOŠENJA)

Primjer pokazuje kako pri popunjavanju Obrasca JOPPD osobitu pozornost treba usmjeriti oznaci neoporeziva primitka iz Priloga 4. Obrasca, što je se upisuje u polje 15.1. na stranici B, ovisno o tome primjenjuje li RH, prema ugovoru, metodu uračunavanja (što znači da može oporezivati plaću izaslanog radnika) ili izuzeća (isključivo pravo oporezivanja ima zemlja izaslanja), pa će oznaka biti:

36 – primici po osnovi nesamostalnog rada na koje je, sukladno ugovoru, predujam poreza na dohodak plaćen u inozemstvu, za što se prema čl. 2. st. 4. Pravilnika o porezu na dohodak ne plaća predujmove poreza na dohodak u tuzemstvu te obveznik mora podnijeti godišnju poreznu prijavu, ili

37 – primici po osnovi nesamostalnog rada, kakvi bi bili oporezivi porezom na dohodak da ugovori o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja ne uređuju drukčije, kad Hrvatska, sukladno ugovoru, izuzima te primitke od oporezivanja.

Ugovori o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja

S motrišta se međunarodnog prava dvostruko oporezivanje općenito može definirati kao nametanje usporedivih poreza u dvjema ili više država istome obvezniku za jednak predmet i za isto razdoblje. Njegov je štetan učinak na razmjenu dobara i usluga i kretanje kapitala, tehnologije i osoba vrlo poznat, te jedva da treba isticati važnost uklanjanja prepreka razviku međusubnih gospodarskih odnosa zemalja radi dvostrukoga oporezivanja.⁵

Hrvatska je potpisala te primjenjuje ugovore s 57 država, i u njima, uz ostalo, rješava i pitanje uklanjanja dvostrukog oporezivanja pri isplati dohotka od nesamostalnog rada. U pravilu se to uređuje u čl. 15. st. 1. ugovora, uz primjenu općega pravila u vezi s oporezivanjem dohotka od nesamostalnog rada (osim mirovina). Prema tome pravilu, naime, dohodak je oporeziv u državi u kojoj se rad obavlja. Rad se obavlja na mjestu gdje je radnik fizički prisutan pri obavljanju djelatnosti za koju se isplaćuje plaću. Posljedicom toga može biti da se rezidenta države ugovornice, koji ostvaruje plaću iz izvora u drugoj državi, ne može oporezivati u toj drugoj državi, samo zato što su rezultati tog rada iskorišteni u toj drugoj državi, ali se primjenjuje i određena izuzeća od toga općeg pravila, najčešće kad je riječ o državnim službenicima, sportašima i umjetnicima. Propisuje se i tri uvjeta što ih se mora ispuniti kumulativno da bi se moglo primijeniti iznimku i taj dohodak od nesamostalnog rada oporezivati isključivo u zemlji rezidentnosti.

U ugovorima koje Hrvatska primjenjuje propisano je:

- kada se radi o nesamostalnom radu u drugoj državi ugovornici, da se primitak može oporezivati u toj drugoj državi (opće pravilo),
- neovisno o st. 1, primitak rezidenta države ugovornice od nesamostalnog rada u drugoj državi ugovornici oporezuje se samo u prvospomenutoj državi, ako su ispunjeni svi uvjeti nabrojani u nastavku:
 - a) ako primatelj boravi u drugoj državi u razdoblju ili razdobljima što ukupno ne traju dulje od 183 dana u kalendarskoj godini (ili u bilo kojem dvanaestomjesečnom razdoblju što počinje ili završava u poreznoj godini ili u bilo kojem dvanaestomjesečnom razdoblju), i
 - b) ako primitak isplati poslodavac koji nije rezident druge države ili ga se isplati u njegovo ime, i
 - c) ako primitak ne tereti SPJ ili stalno sjedište poslodavca u toj drugoj državi.

Pritom se posebne odredbe odnose na radnike u međunarodnom prometu (brod, zrakoplov, cestovno transportno vozilo).

⁵ Iz Uvoda OECD-ova Modela ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja.

Ne ispunili se, dakle, spomenuta tri uvjeta (ako npr. izaslanik radnik boravi u zemlji izaslanja dulje od 183 dana), ta zemlja može oporezivati plaću izaslanog radnika, sukladno nacionalnim poreznim propisima.

No, međunarodno, zakonito, dvostruko oporezivanje može se pojaviti u trima okolnostima:

- kada svaka država ugovornica oporezuje istu osobu prema načelu svjetskog dohotka, odnosno oporezuje njezin ukupan dohodak u tuzemstvu i u inozemstvu,
- kad je osoba rezident jedne države ugovornice a ostvaruje primitak iz, ili posjeduje imovinu u drugoj državi ugovornici i obje države nameću porez na taj primitak ili imovinu,
- kada svaka država ugovornica oporezuje istu osobu, koja nije rezident nijedne od njih, na prihod ostvaren iz, ili na imovinu u državi ugovornici; što se npr. može dogoditi kad nerezident posjeduje SPJ u jednoj od država ugovornica kroz koju ostvaruje primitak iz, ili posjeduje imovinu u, drugoj državi ugovornici.

Prema Komentaru čl. 23. i 23B. OECD-ova modela, čl. 4. ugovora u kojemu se rješava pitanja dvojne rezidentnosti, umanjuje problem iz okolnosti a) na onaj iz okolnosti b), stoga što taj članak određuje pojam »rezidenta države ugovornice« kao obveznika prema domaćem zakonodavstvu, jer mu je tu stalno prebivalište, sjedište uprave ili podliježe drugom sličnome mjerilu i određuje osobite uvjete kada se radi o dvojnoj rezidentnosti, pri utvrđivanju u kojoj je od dviju država, prema ugovoru stalno prebivalište. Taj članak, bavi se, međutim, jedino primjerima istodobne potpune porezne obveze, pa se problem u okolnosti a) ne može riješiti ako je isti primitak predmet potpune porezne obveze u objema državama, ali u različito vrijeme.

Problem u okolnosti b) može se riješiti razdiobom prava na oporezivanje među državama ugovornicama, primjerice odricanjem od prava na oporezivanje u državi izvora ili rezidentnosti, ili dijeljenjem prava oporezivanja na dvije države. Za određene primitke, npr. primitke od nesamostalnog rada, ako se ispunili određene uvjete, ugovor može dati isključivo pravo na oporezivanje jednoj od država ugovornica, te u povezanome članku stoji kako će taj primitak »biti oporeziv jedino« u državi ugovornici. Riječi »biti oporezivi jedino« u državi ugovornici onemogućuje oporezivanje drugoj ugovornici, čime se izbjegava dvostruko oporezivanje. Država s isključivim pravom na oporezivanje najčešće je država rezidentnosti. Ugovor, na drugoj strani, može odrediti da se za određene primitke ne daje isključivo pravo oporezivanja te u pripadajućem članku stoji kako primitak »može biti oporeziv« u državi ugovornici (državi izvora) u kojoj obveznik nije rezident. Država rezidentnosti tada mora odobriti poreznu olakšicu, odnosno umanjenje ili oslobođenje, kako bi se izbjeglo dvostruko oporezivanje. Članke 23.⁶ i

⁶ Članak 23A. – Metoda izuzimanja

- »1. Kad rezident države ugovornice ostvari dohodak ili ima imovinu koju se, u skladu s odredbama ove Konvencije, može oporezivati u drugoj državi ugovornici, prvospomenuta država će, pod uvjetom iz odredbe u st. 2. i 3, izuzeti takav dohodak ili imovinu od poreza.
2. Kad rezident države ugovornice ostvari dohodak koji se, sukladno čl. 10. i 11, može oporezivati u drugoj državi ugovornici, prvospomenuta država će odobriti kao odbitak od poreza na dohodak tog rezidenta iznos jednak porezu na dohodak plaćenom u toj državi. Takav odbitak, međutim, ne smije biti veći od onog dijela poreza na dohodak koji je utvrđen prije odbitka, a može ga se pripisati dohotku koji je nastao u toj drugoj državi.
3. Kada se u skladu s bilo kojom odredbom ove Konvencije, dohodak ili imovinu rezidenta države ugovornice izuzima od poreza u toj državi, ta država svejedno može, pri obračunu iznosa poreza na preostali dohodak ili imovinu takovoga rezidenta, uzeti u obzir izuzeti dohodak ili imovinu.
4. Odredbe st. 1. se ne primjenjuju na dohodak koji ostvari ili imovinu koju ima rezident države ugovornice kada druga država ugovornica primjenjuje odredbe ove Konvencije kako bi izuzela takav dohodak ili imovinu od poreza ili primjenjuje odredbe čl. 10. st. 2. ili čl. 11. na takav dohodak.«

23.B⁷ iz OECD-ova modela primjenjuje se na primjere u kojima rezident jedne države ostvaruje primitak iz druge države ugovornice i taj se primitak, sukladno ugovoru, može oporezovati u drugoj državi (državi izvora). Članke se stoga primjenjuje jedino na državu rezidentnosti i ne propisuju kako se pritom treba ponijeti država izvora.

Prema Komentaru čl. 23. i 23.B OECD-ova modela, u postojećim se ugovorima primjenjuje *dva vodeća načela uklanjanja dvostrukog oporezivanja* u državi u kojoj je obveznik rezident: *metodu izuzimanja* (oslobađanja) te *metodu uračunavanja*.

Prema metodi izuzimanja, država rezidentnosti ne oporezuje primitak što ga se, prema ugovoru, može oporezivati u državi izvora, pa ni primitak oporeziv jedino u državi izvora. Ovu se metodu također dijeli na dvije glavne vrste:

- »potpuno izuzimanje«: primitak što ga se može oporezivati u državi izvora država rezidentnosti ne uzima u obzir za potrebe vlastitih poreza, pa država rezidentnosti nema pravo uzeti tako izuzet primitak pri utvrđivanju poreza na ostale primitke,
- »izuzimanje s progresijom«: primitak kojeg se može oporezivati u državi izvora ne oporezuje se u državi rezidentnosti, ali ona zadržava pravo na uzimanje tog primitka u obzir pri utvrđivanju poreza na ostale primitke.

Prema metodi uračunavanja, država rezidentnosti izračunava porez na temelju ukupnog obveznikova primitka, uključivši primitak iz druge države što ga se, po ugovoru, može oporezivati u državi izvora (ali bez primitka što je oporeziv jedino u državi izvora). Pritom daje poreznu olakšicu kroz odbitak od vlastitog poreza za svotu poreza plaćenu u drugoj državi. I ovu se metodu uračunavanja dijeli na dvije glavne vrste:

- »potpun odbitak«: država rezidentnosti dopušta odbijanje ukupne svote poreza plaćenog u drugoj državi za primitak što ga se u njoj može oporezovati,
- »redovni odbitak«: odbitak što ga država rezidentnosti odobrava za porez plaćen u drugoj državi ograničen je na dio poreza u svoti primjenjivoj na primitak kojeg se može oporezovati u drugoj državi.

Temeljna je razlika tih dviju inačica u tome što se metoda izuzimanja usredotočuje na primitak, a metoda uračunavanja na porez.

Države ugovornice mogu ih i spojiti ili svaka zemlja može propisati vlastitu metodu te se ime države mora unijeti u svaki pripadajući dio članka, sukladno prihvaćenoj metodi. Članci 23. i 23.B OECD-ovoga modela sročeni su uopćeno i ne opisuju potanko kako bi takvo izuzimanje ili odbitak trebalo izračunati – to je prepušteno domaćem zakonodavstvu i provedbenim običajima.

U najvećem broju ugovora što ih je sklopila RH primjenjuje *metodu uračunavanja*, i to »redovni odbitak« ako je pravo oporezivanja dano i zemlji izvora, a za dohodak što ga se izuzima od oporezivanja (ako je pravo oporezivanja dano samo zemlji izvora) može se

⁷ Članak 23.B: Metoda uračunavanja

»1. Kad rezident države ugovornice ostvari dohodak ili ima imovinu što je se, sukladno Konvenciji, može oporezivati u drugoj državi ugovornici, prvo spomenuta država će odobriti:

- a) kao odbitak od poreza na dohodak toga rezidenta, svotu jednaku porezu na dohodak plaćenome u toj drugoj državi
- b) kao odbitak od poreza na imovinu toga rezidenta, svotu jednaku porezu na imovinu što je plaćen u toj drugoj državi.

Takav odbitak u oba primjera, međutim, ne smije biti veći od dijela poreza na dohodak ili na imovinu što je utvrđen prije odbitka, a može ga se, ovisno o okolnostima, pripisati dohotku ili imovini oporezivoj u toj drugoj državi.

2. Kada se, prema bilo kojoj odredbi ove Konvencije, ostvaren dohodak ili imovinu rezidenta države ugovornice izuzima od poreza u toj državi, ta država svejedno može, pri obračunu poreza na preostali dohodak ili imovinu takvoga rezidenta, uzeti u obračun izuzeti dohodak ili imovinu.«

primijeniti metodu *izuzimanja s progresijom*. Takve su odredbe ugovorene sa sljedećim državama: *Albanija, Armenija, Austrija, BiH, Bugarska, Crna Gora, Češka, Čile, Danska, Finska, Gruzija, Iran, Irska, Island, Izrael, Srbija, Kanada, Mađarska, Makedonija, Malta, Maroko, Moldova, Nizozemska, Oman, Poljska, Rumunjska, San Marino, Sirija, Slovačka, Slovenija, Španjolska, Švicarska, Ukrajina*.

Na osnovi nekih se ugovora u RH za dohodak što ga se može oporezivati i u Hrvatskoj i u zemlji izvora, može primijeniti *samo metodu uračunavanja* (»redovni odbitak«) za dohodak kojega rezident ostvari u: *Azerbajdžanu, Bjelorusiji, Grčkoj, Indoneziji, Jordanu, JAR-u, Kataru, Kini, Kuvajtu, Maleziji, Mauricijusu, Rusiji, Italiji i Turskoj*, što zapravo znači da se za dohodak za kojeg pravo oporezivanja, po ugovoru, ima samo zemlja izvora, RH primjenjuje metodu potpuna izuzimanja.

U preostalim se ugovorima primjenjuje *metodu izuzimanja s progresijom, a samo za pojedine primitke može se primijeniti metodu uračunavanja* (uobičajeno dividende, kamate, autorske naknade i sl.). Države su s kojima Hrvatska primjenjuje takve odredbe: *Belgija, Estonija, Francuska, Koreja, Latvija, Litva, Norveška, Njemačka, Švedska i Ujedinjeno Kraljevstvo*.

Sljedeća tablica prikazuje obveze odnosno mogućnost obračuna predujma poreza na dohodak od nesamostalnog rada te način iskazivanja isplate plaće izaslanom radniku u Obrascu JOPPD (oznaka neoporeziva primitka), po pojedinoj državi s kojom je Hrvatska sklopila i primjenjuje ugovor o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja:

Red. broj	DRŽAVA	Početak primjene	NN – MEĐUNARODNI UGOVORI	Predujam plaćen u zemlji izaslanja*	Oznaka neop. primitka	Obveza podnošenja god. por. prijave
1.	Albanija	1.1.1998.	13/95	uračunavanje	36	DA
2.	Armenija	1.1.2011.	13/09	uračunavanje	36	DA
3.	Austrija	1.1.2002.	3/01	uračunavanje	36	DA
4.	Azerbajdžan	1.1.2014.	2/13	uračunavanje	36	DA
5.	Belgija	1.1.2005.	6/03	izuzimanje	37	NE
6.	Bjelorusija	1.1.2005.	3/04	uračunavanje	36	DA
7.	BiH	1.1.2006.	2/05	uračunavanje	36	DA
8.	Bugarska	1.1.1999.	3/98	uračunavanje	36	DA
9.	Crna Gora	3.6.2006.	3/03	uračunavanje	36	DA
10.	Češka	1.1.2000.	8/99	uračunavanje	36	DA
11.	Čile	1.1.2005.	10/04	uračunavanje	36	DA
12.	Danska	1.1.2010.	12/08	uračunavanje	36	DA
13.	Estonija	1.1.2005.	8/03	izuzimanje	37	NE
14.	Finska	8.10.1991.	53/91	uračunavanje	36	DA
15.	Francuska	1.1.2006.	7/04	izuzimanje	37	NE
16.	Grčka	1.1.1999.	18/97	uračunavanje	36	DA
17.	Gruzija	1.1.2014.	12/13	uračunavanje	36	DA
18.	Indonezija	1.1.2013.	13/09	uračunavanje	36	DA
19.	Irska	1.1.2004.	16/03	uračunavanje	36	DA
20.	Iran	1.1.2009.	10/04	uračunavanje	36	DA
21.	Island	1.1.2012.	3/11	uračunavanje	36	DA

Red. broj	DRŽAVA	Početak primjene	NN – MEĐUNARODNI UGOVORI	Predujam plaćen u zemlji izaslanja*	Oznaka neop. primitka	Obveza podnošenja god. por. prijave
22.	Italija	1.1.2010.	10/2002	uračunavanje	36	DA
23.	Izrael	1.1.2008.	11/06	uračunavanje	36	DA
24.	Jordan	1.1.2007.	11/05	uračunavanje	36	DA
25.	JAR	1.1.1998.	17/97	uračunavanje	36	DA
26.	Kanada	1.1.2000.	12/99	uračunavanje	36	DA
27.	Katar	1.1.2010.	1/09	uračunavanje	36	DA
28.	Kina	1.1.2002.	3/01	uračunavanje	36	DA
29.	Koreja	1.1.2007.	7/06, 1/07	izuzimanje	37	NE
30.	Kuvajt	1.1.2004.	15/02	uračunavanje	36	DA
31.	Latvija	1.1.2002.	3/01	izuzimanje	37	NE
32.	Litva	1.1.2002.	3/01	izuzimanje	37	NE
33.	Mađarska	1.1.1999.	11/97	uračunavanje	36	DA
34.	Malta	1.1.2000.	7/99	uračunavanje	36	DA
35.	Makedonija	1.1.1997.	13/95	uračunavanje	36	DA
36.	Malezija	1.1.2005.	6/03	uračunavanje	36	DA
37.	Maroko	1.1.2013.	1/09, 4/09	uračunavanje	36	DA
38.	Mauricijus	1.1.2004.	10/03	uračunavanje	36	DA
39.	Moldova	1.1.2007.	3/06	uračunavanje	36	DA
40.	Nizozemska	1.1.2002.	3/01	uračunavanje	36	DA
41.	Norveška	8.10.1991.	53/91	izuzimanje	37	NE
42.	Njemačka	1.1.2007.	9/06	izuzimanje	37	NE
43.	Oman	1.1.2012.	9/2010	uračunavanje	36	DA
44.	Poljska	1.1.1997.	13/95	uračunavanje	36	DA
45.	Rumunjska	1.1.1997.	11/96	uračunavanje	36	DA
46.	Rusija	1.1.1998.	11/96	uračunavanje	36	DA
47.	San Marino	1.1.2006.	10/05	uračunavanje	36	DA
48.	Sirija	1.1.2010.	12/08	uračunavanje	36	DA
49.	Slovačka	1.1.1997.	11/96	uračunavanje	36	DA
50.	Slovenija	1.1.2006.	8/05	uračunavanje	36	DA
51.	Srbija	1.1.2005.	3/03	uračunavanje	36	DA
52.	Španjolska	1.1.2007.	3/06	uračunavanje	36	DA
53.	Švedska	8.10.1991.	53/91	izuzimanje	37	NE
54.	Švicarska	1.1.2000.	8/99	uračunavanje	36	DA
55.	Turska	1.1.2001.	5/99	uračunavanje	36	DA
56.	Ukrajina	1.1.2002.	11/97	uračunavanje	36	DA
57.	Ujedinjeno Kraljevstvo	8.10.1991.	53/91	izuzimanje	37	NE

* Poslodavac može izabrati da neće platiti predujam poreza na dohodak u Hrvatskoj, samo ako nisu ispunjena sva 3 uvjeta iz ugovora, u protivnom isključivo pravo oporezivanja ima Hrvatska i poslodavac je obavezan obračunati, obustaviti i uplatiti predujam poreza na dohodak pri isplati plaće.

Podnošenje godišnje porezne prijave

Porez na dohodak obračunava se godišnje, na temelju dohotka za koji se podnosi godišnja porezna prijava. Godišnji način obračuna poreza na dohodak primjenjuje se i za kraća porezna razdoblja. Godišnji porez na dohodak utvrđuje se prema poreznoj osnovici iz čl. 6. Zakona, a od utvrđenoga godišnjeg poreza odbija se svotu plaćenog predujma poreza po svim iskazanim dohocima te utvrđuje razliku za uplatu ili povrat poreza. Ako nakon odbitka plaćenih predujmova poreza na dohodak i prireza preostane razlika poreza za uplatu, obveznik tu razliku mora platiti u roku petnaest dana od dana dostave rješenja o utvrđenom godišnjem porezu na dohodak i prirezu porezu na dohodak. No, kad nakon odbitka plaćenih predujmova poreza na dohodak i prireza od utvrđene godišnje obveze toga poreza i prireza preostane razlika više plaćenog poreza i prireza, svotu više plaćenog poreza i prireza uporabiti će se za namirivanje poreznih obveza tekućeg razdoblja, osim ako obveznik ne zahtijeva povrat. Pisani zahtjev za povrat podnosi se u roku 15 dana nakon dostave rješenja o utvrđenom porezu. Obvezu poreza na dohodak tekućeg razdoblja, odnosno povrat, namiriti će se samo ako obveznik nema istodobno dospelje, a neplaćene druge poreze ili druga javna davanja. Preplaćen porez po odbitku vraća se obvezniku bez posebnog zahtjeva, pod uvjetom da porezno tijelo nije prethodno utvrdilo da obveznik ima dospeljih, a neplaćenih poreza što ih naplaćuje porezno tijelo.

Godišnju poreznu prijavu između ostalog obvezno podnosi rezident ako u poreznom razdoblju ostvari izravno iz inozemstva:

- dohodak od nesamostalnog rada u dvaju ili više poslodavca istodobno,
- dohodak od samostalne djelatnosti i/ili

ako oporezivi dohodak prema čl. 5. Zakona ostvari izravno iz inozemstva pri čemu predujmovi poreza na dohodak od tog dohotka nisu u tuzemstvu plaćeni i/ili su u tuzemstvu plaćeni u svoti manjoj od one što bi je se obračunalo prema tome Zakonu.

Obvezu podnošenja godišnje porezne prijave imaju i rezidenti izasalani na rad u inozemstvo po nalogu tuzemnog poslodavca u inozemna društva za rad u tim društvima, ako u tuzemstvu nije plaćen predujam poreza na dohodak, osim ako se taj dohodak sukladno ugovoru o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja izuzima od oporezivanja u Republici Hrvatskoj. Obvezu podnošenja prijave imaju i rezidenti koji dohodak od nesamostalnog rada, prema posebnom zakonu, ostvare kao članovi posade broda u međunarodnoj plovidbi.

Obveznik tada u godišnjoj poreznoj prijavi mora iskazati dohodak za kojeg je obvezan podnijeti godišnju poreznu prijavu i dohodak od nesamostalnog rada, ali ako uz dohodak za koji je obvezan podnijeti godišnju poreznu prijavu i dohodak od nesamostalnog rada iskaže i dohodak iz ostalih oporezivih izvora iz čl. 5. Zakona, obvezan je iskazati ukupno ostvareni dohodak u poreznom razdoblju. Važno je napomenuti i da se obveznicima poreza na dohodak koji moraju podnijeti godišnju poreznu prijavu, a to ne učine ili ako su podaci iz godišnje porezne prijave netočni ili nepotpuni, porez na dohodak utvrđuje procjenom.

Ako je rezident ostvario dohodak u inozemstvu (inozemni dohodak) i ako je taj dohodak oporezivan u inozemstvu porezom poput tuzemnoga porezu na dohodak, porez plaćen u inozemstvu uračunava se na propisani način u tuzemni porez na dohodak.

U godišnju poreznu prijavu – Obrazac DOH podatak o ostvarenom inozemnom dohotku unosi se pod točkom 4.7, uz podatke o dohotku kojeg je rezident ostvario u poreznom razdoblju u inozemstvu (svejedno može li taj dohodak Hrvatska oporezivati ili ne), inozemnom porezu i predujmu poreza plaćenog u tuzemstvu. Mogućnost oporezivanja odnosno primjene odgovarajuće porezne stope, primjenu metode uračunavanja ili izuzi-

manja s progresijom, utvrđuje nadležna ispostava Porezne uprave na temelju iskazanih podataka o primitku što je izvor ostvarenog dohotka, prema ugovorima o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja i međunarodnim ugovorima. Iskazuje se podatke o izvoru dohotka sukladno čl. 5. Zakona, državi u kojoj je ostvaren, svoti inozemnog dohotka (umanjenoj za uplaćene obvezne doprinose), uplaćenom inozemnom porezu i predujmu poreza na dohodak i prireza porezu na dohodak u tuzemstvu. Podatke se popunjava prema potvrdama inozemnih isplatelja, inozemnih poreznih tijela i propisanim evidencijama i izvješćima samoga obveznika.

Rezidenti koje je tuzemni poslodavac uputio na rad u inozemstvo podatke o inozemnom dohotku od nesamostalnog rada (plaći) iskazuju pod 4.1.1. godišnje porezne prijave, a ne pod 4.7, osim ako je porez na dohodak plaćen u tuzemstvu i u inozemstvu, ili samo u inozemstvu, te se tada podatke o tome dohotku i uplaćenom porezu upisuju pod 4.7. godišnje porezne prijave.

Uračunavanje poreza na dohodak uplaćenog u inozemstvu

Ako je rezident ostvario dohodak kao izaslani radnik u inozemstvu i pritom je platio inozemni porez usporediv s tuzemnim porezom na dohodak, tako plaćen porez u inozemstvu obračunava se u tuzemni porez na dohodak (čl. 37. st. 4. Zakona) do visine obračunanog tuzemnog poreza na inozemni dohodak (čl. 82. st. 3. Pravilnika), osim ako ugovori o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja ili višestrani međudržavni ugovor i sporazumi ne određuju drukčije (čl. 82. st. 1. Pravilnika). Porez plaćen u inozemstvu obračunava se u tuzemnu poreznu obvezu na sljedeći način:

- iz razmjera svote ukupno obračunanog tuzemnoga godišnjeg poreza na dohodak i ukupnoga godišnjeg dohotka (prije dodatnog umanjenja dohotka od samostalne djelatnosti za plaće novozaposlenih osoba, za svotu državne potpore za obrazovanje i izobrazbu te za naukovanje za obrtnička zanimanja prema posebnim propisima, za svotu izdataka za istraživanje i razvoj i za preneseni gubitak) i prije umanjenja za osobni odbitak, utvrđuje se prosječnu poreznu stopu (čl. 82. st. 5. toč. 1. Pravilnika);
- primjenom prosječne porezne stope na svotu inozemnog dohotka dobiva se najvišu svotu do kolike se može uračunati inozemni porez. Ako je u inozemstvu uplaćena niža svota poreza od najviše moguće za uračunavanje, obračunava se stvarno plaćeni porez (čl. 82. st. 5. toč. 2. Pravilnika).

Uračunavanje inozemnog poreza u tuzemnu poreznu obvezu obavlja se u godišnjem obračunu poreza na dohodak temeljem podnesene godišnje porezne prijave (čl. 82. st. 5. toč. 3. Pravilnika).

Metoda izuzimanja s progresijom

Izmjenama Pravilnika propisana je nova metoda za izbjegavanje dvostrukog oporezivanja, a to je metoda izuzimanja s progresijom propisana međunarodnim ugovorima koje je Hrvatska sklopila i koje primjenjuje, a primjenjivat će se samo pri dobrovoljnom podnošenju porezne prijave kad obveznici u prijavi moraju iskazati sveukupan dohodak ostvaren u tuzemstvu i u inozemstvu. Tada će u godišnjoj poreznoj prijavi iskazati i dohodak rezidenta što je prema međunarodnom ugovoru oporeziv samo u inozemstvu, a podlijegao bi prema tuzemnim propisima oporezivanju u tuzemstvu i uzet će se u obzir pri godišnjem obračunu poreza na dohodak i prireza porezu na dohodak. Kad je npr. radnik, hrvatski rezident, upućen na rad u *Belgiju, Estoniju, Francusku, Koreju, Latviju, Litvu,*

Norvešku, Njemačku, Švedsku i UK te je dobrovoljno podnio godišnju poreznu prijavu, morao bi iskazati i plaću ostvarenu za vrijeme izaslanja u tim zemljama, jer će se za tu plaću primijeniti metodu izuzimanja s progresijom.

Na temelju obračunane ukupne godišnje porezne obveze, izračunat će se prosječnu stopu koja će se zatim primijeniti samo na oporeziv dohodak (dohodak iz inozemstva se izuzima). Cilj je zapravo, kad obveznik prijavi ukupan dohodak (dobrovoljno) da mu se u izračun uračuna i taj dohodak iz inozemstva kojeg RH nema pravo oporezivati, ali će se temeljem njega u pravilu, odnosno ovisno o visini ostalih primitaka, primijeniti veću poreznu stopu na dohodak ostvaren samo u Hrvatskoj, odnosno i za ostali dohodak iz inozemstva što ga RH ima pravo oporezivati.

Izuzimanje s progresijom utvrđuje se, sukladno čl. 82a. st. 2, na sljedeći način:

1. iz razmjera svote ukupno obračunanoga tuzemnog godišnjeg poreza na dohodak (prije popisanih umanjena poreza) na ukupni godišnji dohodak rezidenta (pa i dohodak iz inozemstva što ga RH, prema ugovoru nema pravo oporezivati prethodno umanjen za zakonom propisane obvezne doprinose u inozemstvu) i svote ukupnoga godišnjeg dohotka (u tuzemstvu i inozemstvu), utvrđuje se prosječnu poreznu stopu,
2. prosječnu poreznu stopu iz prethodne točke primjenjuje se na ukupan godišnji dohodak rezidenta umanjen za dohodak iz inozemstva što ga RH, prema ugovoru, nema pravo oporezivati i utvrđuje se godišnju obvezu poreza i prireza, odnosno razliku poreza i prireza za uplatu ili za povrat, pri čemu se ne uračunava porez plaćen u inozemstvu na inozemni dohodak što ga RH prema ugovoru nema pravo oporezivati.

Metodu uračunavanja iz čl. 82. Pravilnika rezident može primijeniti za porez plaćen u inozemstvu iz dohotka što prema tuzemnim propisima podliježe oporezivanju u tuzemstvu, kad nije u primjeni međunarodni ugovor, odnosno kad prema ugovoru dohodak može oporezivati zemlja izvora i zemlja rezidentnosti te je metoda uračunavanja utvrđena tim ugovorom kao metoda za izbjegavanje dvostrukog oporezivanja, dok se metodu izuzimanja s progresijom iz čl. 82a. Pravilnika primjenjuje kad prema ugovoru Hrvatska nema pravo oporezivanja ali kao zemlja rezidentnosti može primijeniti metodu izuzimanja s progresijom pri obračunu tuzemnog poreza na preostali oporeziv dohodak.

Zaključak

Obveze poslodavca i samoga radnika, pri upućivanju na rad u inozemstvo, možemo sažeti kako slijedi:

- utvrditi primjenjuje li se ugovor o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja,
- ako nema ugovora, primjenjuje se nacionalne propise i poslodavac obračunava, obustavlja i uplaćuje predujam poreza na dohodak istovremeno s isplatom plaće, a radnik po toj osnovi nema obvezu podnošenja godišnje porezne prijave, ali je može podnijeti radi uračunavanja možebitnog poreza plaćenog i u inozemstvu (kad mora iskazati ukupni dohodak ostvaren u poreznom razdoblju),
- ako postoji ugovor, treba utvrditi koja zemlja ima pravo oporezivanja,
- ako RH nema pravo oporezivanja, jer se taj dohodak sukladno ugovoru, izuzima od oporezivanja, poslodavac će predujam poreza platiti samo u inozemstvu, ali će u Hrvatskoj podnijeti Obrazac JOPPD sa oznakom neoporeziva primitka 37. Radnik tada ne mora podnijeti godišnju poreznu prijavu, no ako je podnose dobrovoljno

morat će iskazati i taj dohodak za kojeg će se primijeniti metodu izuzimanja s progresijom,

- ako prema Ugovoru taj dohodak može oporezivati i zemlja u kojoj se rad obavlja, tada poslodavac može odlučiti da neće platiti predujam poreza na dohodak u Hrvatskoj, sukladno čl. 2. st. 4. Pravilnika i o tome obavještava nadležnu ispostavu Porezne uprave prema svom sjedištu, ali će u Hrvatskoj podnijeti Obrazac JOPPD uz oznaku neoporezivog primitka 36. Radnik tada mora podnijeti godišnju poreznu prijavu, te u njoj iskazati samo dohodak za koji je obavezan podnijeti godišnju poreznu prijavu (ako je to samo plaća, iskazuje samo plaću) te mu se porez plaćen u inozemstvu uračunava u tuzemnu poreznu obvezu,
- ako prema Ugovoru isključivo pravo oporezivanja ima Hrvatska, primjenjuje se nacionalne propise i poslodavac obračunava, obustavlja i uplaćuje predujam poreza na dohodak istovremeno s isplatom plaće, a radnik po toj osnovi nema obvezu podnošenja godišnje porezne prijave.

