

Ksenija Cipek i Iva Uljanić

## *Metode za izbjegavanje dvostrukog oporezivanja u sustavu poreza na dohodak*

### 1. UVOD

Dvostruko oporezivanje s međunarodno-pravnog motrišta općenito se može definirati kao nametanje usporedivih poreza u dvije ili više država istome poreznom obvezniku za jednak predmet i istovjetno razdoblje. Njegov je štetan učinak na razmjenu dobara i usluga i kretanje kapitala, tehnologije i osoba vrlo poznat, pa jedva da treba isticati važnost uklanjanja prepreka što ih dvostruko oporezivanje postavlja razvitku gospodarskih odnosa s drugim državama.<sup>1</sup>

U hrvatskom sustavu poreza na dohodak, u pravilu, ne bi trebalo doći do dvostrukog oporezivanja, iako su zemlja izvora dohotka i zemlja rezidentnosti obveznika različite, odnosno ne bi trebala nastati okolnost da se jedan dohodak oporezuje dva puta, jednom u Republici Hrvatskoj, a drugi put u inozemstvu. Da bi se to spriječilo, svakom je obvezniku rezidentu omogućeno uračunati u tuzemnu poreznu obvezu porez na dohodak plaćen u inozemstvu, i to u godišnjem obračunu podnošenjem godišnje porezne prijave. Hrvatska je, na drugoj strani, zaključila i primjenjuje 52 ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja, što osim glavne svrhe – izbjegavanja međunarodnoga dvostrukog oporezivanja – olakšava i sam postupak oporezivanja, jer se može ugovoriti i posebne uvjete za pojedine izvore dohotka bitne za gospodarsku, fiskalnu ili drugu politiku neke zemlje (neke su zemlje npr. ugovorile posebne uvjete pri oporezivanju mirovina što ih se isplaćuje iz zakonskih socijalnih osiguranja, ugovara se posebne uvjete i pri oporezivanju dividenda, ovisno o udjelima u društvu i vrijednosti dividende i sl.) te se rješava pitanje rezidentnosti, kad je obveznik rezident obiju država prema njihovim tuzemnim propisima.

U nastavku teksta osvrtno je na glavne značajke metoda za izbjegavanje dvostrukog oporezivanja u hrvatskom sustavu poreza na dohodak.

### 2. OPOREZIVANJE DOHOTKA OSTVARENOG U INOZEMSTVU

#### 2.1. Utvrđivanje rezidentnosti

Prema čl. 6. Zakona o porezu na dohodak<sup>2</sup> (Zakon) osnovica je poreza na dohodak *rezidenta* ukupna svota dohotka od nesamostalnog rada, dohotka od samostalne djelatno-

<sup>1</sup> Iz Uvoda OECD-ovu Modelu ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja

<sup>2</sup> Zakon o porezu na dohodak (NN 177/04, 73/08, 80/10, 114/11. i 22/12)

sti, dohotka od imovine i imovinskih prava, dohotka od kapitala, dohotka od osiguranja i drugog dohotka, što ih rezident ostvari u tuzemstvu i u inozemstvu (*načelo svjetskog dohotka*), umanjeno za osobni odbitak iz čl. 36. i/ili 54. Zakona, dok je osnovica poreza na dohodak *nerezidenta* ukupna svota dohotka od nesamostalnog rada, dohotka od samostalne djelatnosti, dohotka od imovine i imovinskih prava, dohotka od kapitala, dohotka od osiguranja i drugog dohotka, što ga nerezident ostvari u tuzemstvu (*načelo tuzemnog dohotka*), umanjeno za osobni odbitak iz čl. 36. st. 1, 11. i 12. Zakona.

Rezident je, sukladno čl. 3. Zakona, fizička osoba koja u RH ima prebivalište ili uobičajeno boravište, te fizička osoba koja u Hrvatskoj nema prebivalište ni uobičajeno boravište, a zaposlena je u njezinoj državnoj službi i po toj osnovi prima plaću. Nerezident je, sukladno čl. 4. Zakona, fizička osoba koja u RH nema ni prebivalište ni uobičajeno boravište, a tu ostvaruje dohodak što ga se oporezuje prema tome Zakonu.

Pitanje utvrđivanja prebivališta i uobičajenog boravišta uređuje čl. 38. Općeg poreznog zakona<sup>3</sup>, pa se smatra kako 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 obavezan. No, ako obveznik u RH ima u vlasništvu ili posjedu više stanova, prebivalište odlučujuće za oporezivanje 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, pak, obveznik ima prebivalište u tuzemstvu i inozemstvu, smatra se da mu je 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 boravištem stoga se smatra stalan ili vremenski povezan boravak u trajanju najmanje 183 dana u jednoj ili u dvjema kalendarskim godinama. Za određivanje uobičajena boravišta nisu važni kratkotrajni prekidni boravka što ne traju dulje od jedne godine.

Kada se prema tuzemnim propisima utvrdi da obveznik ima prebivalište ili uobičajeno boravište u RH, očito ga se za porezne svrhe kad podliježe tuzemnim poreznim propisima smatra rezidentom RH, iako prema propisima neke druge zemlje može biti njezin rezident, osim ako međunarodni ugovor ili sporazum ne propisuju drukčije. Ako, naime, Hrvatska kao zemlja obveznikove rezidentnosti, prema tuzemnim propisima, i druga zemlja u kojoj se taj obveznik, također prema poreznim propisima te zemlje, smatra poreznim rezidentom (odnosno kada dvije države – država rezidentnosti i država isplatteljica istu osobu smatraju svojim rezidentom), imaju sklopljen i u primjeni ugovor o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja, pitanje rezidentnosti utvrđuje se u čl. 4. Ugovora 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, što obuhvaća tu državu, njezine pokrajine ili tijela lokalne uprave i samouprave, ali taj izraz ne obuhvaća osobu koja u toj državi podliježe oporezivanju samo dohotkom iz izvora u toj državi ili imovinom što je u toj državi
- ako je, prema navedenim odredbama, fizička osoba rezident država ugovornica, njezin se status određuje ovako:
  - a) smatra je se rezidentom samo države u kojoj ima prebivalište, a ako ima prebivalište u objema državama, smatrat će se da je rezident samo države s kojom ima uže osobne i gospodarske odnose (središte životnih interesa),

<sup>3</sup> Opći porezni zakon (NN 147/08, 18/11. i 78/12)

- 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 objiju država ili nije državljanin nijedne od njih, nadležna tijela država ugovornica nastojat će pitanje riješiti dogovorno.

Porezna uprava – Središnji ured, očitovala se Mišljenjem<sup>4</sup> na upit obveznika za službeno tumačenje poreznog statusa hrvatskog državljanina koji u RH ima stan u vlasništvu, gdje je prijavljeno i prebivalište, a živi i radi u državi s kojom Hrvatska nema u primjeni ugovor o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja, u prosjeku 11 mjeseci godišnje, dok u RH sam uplaćuje doprinose za produljeno mirovinsko osiguranje i tako ostvaruje pravo na socijalno i zdravstveno osiguranje, te se uz ostalo navodi: *»U konkretnom slučaju, budući da iz podataka navedenih u upitu proizlazi da je hrvatski državljanin vlasnik stana u RH, te da sam uplaćuje doprinose za produljeno mirovinsko osiguranje i tako ostvaruje pravo na socijalno i zdravstveno osiguranje u Hrvatskoj, 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, sukladno navedenim propisima ima prebivalište u RH, pa ga se stoga smatra tuzemnim obveznikom i u Hrvatskoj podliježe plaćanju poreza na ukupan svjetski dohodak«.*

## 2.2. Plaćanje predujma poreza na dohodak

Obveznici koji počinju ostvarivati dohodak izravno iz inozemstva obvezni su Poreznoj upravi prijaviti početak obavljanja djelatnosti i ostvarivanja dohotka, u roku osam dana nakon početka obavljanja djelatnosti, odnosno ostvarivanja dohotka,<sup>5</sup> radi osiguranja podataka nužnih za utvrđivanje poreza. Obveznici odnosno opunomoćenci ispostavi Porezne uprave nadležnoj prema prebivalištu ili uobičajenu boravištu moraju podnijeti prijavu radi upisa u registar obveznika poreza na dohodak na Obrascu RPO. Prijavu radi upisa u registar poreznih obveznika podnosi se, uz ostalo, za dohodak:

- od nesamostalnog rada ostvarenog izravno iz inozemstva i u diplomatskom ili konzularnom predstavništvu strane države i međunarodnoj organizaciji ili u predstavništvu ili organizaciji koja na teritoriju RH ima diplomatski imunitet
- od samostalne djelatnosti iz inozemstva
- od imovine i imovinskih prava iz inozemstva
- od kapitala i drugog dohotka iz inozemstva.

Prijavu se podnosi u roku osam dana nakon početka obavljanja djelatnosti, odnosno početka ostvarivanja primitaka. Porezni obveznici pri prestanku obavljanja samostalne djelatnosti i/ili prestanku ostvarivanja dohotka iz inozemstva, nadležnoj ispostavi Porezne uprave moraju podnijeti prijavu o prestanku obavljanja djelatnosti i prestanku ostvarivanja dohotka, i to u roku osam dana. Obveznici koji ostvaruju dohodak iz inozemstva obvezni su podnijeti prijavu radi upisa u registar poreznih obveznika – Obrazac RPO, neovisno o tome ima li Hrvatska, prema međunarodnim ugovorima, pravo oporezivati taj dohodak ili ne.

<sup>4</sup> Klasa: 410-01/11-01/281, ur. broj: 513-07-21-01/11-4, od 16. kolovoza 2011.

<sup>5</sup> Članak 58. Zakona

U pogledu plaćanja predujma poreza na dohodak Pravilnik o porezu na dohodak<sup>6</sup> (Pravilnik) propisuje opću odredbu da u vezi s dohotkom iz kojega 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 isplataljci primitaka (pravne i fizičke osobe) i stjecatelji oporezivog primitka izravno iz inozemstva, od organizacija iz čl. 45. st. 7. te izravno od fizičkih osoba koje ne obavljaju samostalnu djelatnost iz čl. 18. Zakona. Predujam poreza što ga se plaća po odbitku 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, uplaćuju u roku osam dana nakon naplate primitka.<sup>7</sup>

Oporezive primitke od kojih obveznik mora platiti porez u tuzemstvu, a ostvareni su u inozemstvu (izravno ili neizravno) u stranoj valuti, preračunava se u kunsku vrijednost prema srednjem tečaju HNB-a važećemu na dan primitka. Ako se dan primitka tijekom poreznog razdoblja ne može točno utvrditi, preračunavanje na srednji tečaj HNB-a iznimno se obavlja 31. prosinca godine u kojoj je ostvaren oporeziv primitak u inozemstvu, a kad je porezno razdoblje kraće od kalendarske godine, posljednjeg dana u mjesecu s kojim završava to kraće porezno razdoblje.<sup>8</sup>

Za dohodak od nesamostalnog rada još je dodatno, u čl. 45. Zakona, propisan način plaćanja predujma poreza na dohodak kada se ne radi o tuzemnom isplatalju:

- inozemna organizacija koja nema diplomatski imunitet u RH i službenici te organizacije sa sjedištem, odnosno prebivalištem u RH pri isplati dohotka od nesamostalnog rada radnicima i fizičkim osobama koje ostvaruju primitke od nesamostalnog rada (plaću) iz čl. 14. st. 1. Zakona, moraju obračunati, obustaviti i uplatiti porez na dohodak sukladno propisu za tuzemne isplatalje, odnosno prema čl. 45. st. 1, 2, 4. i 5. Zakona
- obveznik zaposlen u diplomatskom ili konzularnom predstavništvu strane države, u međunarodnoj organizaciji ili u predstavništvu ili organizaciji koja na teritoriju RH ima diplomatski imunitet, kad je obveznik i po tuzemnom Zakonu, mora sam obračunati predujam poreza od nesamostalnog rada sukladno propisu za tuzemne isplatalje, odnosno prema čl. 45. st. 1, 2, 4. i 5. Zakona i uplatiti ga u roku osam dana nakon isplate
- obveznici koji dohodak od nesamostalnog rada (plaću/mirovinu) ostvare izravno iz inozemstva, na taj dohodak sami moraju obračunati predujam poreza na dohodak od nesamostalnog rada sukladno propisu za tuzemne isplatalje, odnosno prema čl. 45. st. 1, 2, 4. i 5. Zakona i uplatiti ga u roku osam dana nakon primitka dohotka.

Članak 61. Pravilnika propisuje da u pogledu dohotka od nesamostalnog rada ostvarenog izravno iz inozemstva, a ne posredno preko tuzemnog poslodavca/isplatalja primitka (plaće), poduzetnici imaju obveze poslodavca/isplatalja primitka (plaće) glede obračuna i uplate predujma poreza, odnosno moraju obračunati predujam poreza po stopama 12%, 25% i 40%, sukladno st. 4. toga članka i uplatiti ga na propisane račune u roku osam dana nakon primitka plaće odnosno mirovine. Predujam poreza jednako obračunavaju i uplaćuju i obveznici zaposleni u diplomatskim i konzularnim predstavništvima stranih država i međunarodnim organizacijama, predstavništvima ili organizacijama koje

<sup>6</sup> Pravilnik o porezu na dohodak (NN 95/05, 96/06, 68/07, 146/08, 2/09, 9/09. – ispravak, 146/09, 123/10, 137/11. i 61/12)

<sup>7</sup> Članak 2. st. 3. Pravilnika

<sup>8</sup> Članak 8. st. 4. Pravilnika

na teritoriju RH imaju diplomatski imunitet. Fizičke osobe koje imaju obveze poslodavca odnosno isplatitelja plaće, odnosno mirovine pri obračunu i uplati predujma poreza na dohodak od nesamostalnog rada i prireza moraju podnijeti propisana izvješća: Obrazac ID iz čl. 63. i Obrazac IP iz čl. 65. Pravilnika.

Prema čl. 48. Zakona, predujam poreza na dohodak od drugog dohotka obračunava i uplaćuje obveznik u roku osam dana, kao porez po odbitku, ako je dohodak ostvario izravno u inozemstvu bez posredovanja tuzemnog isplatitelja. Inozemni dohodak preračunava se u kunsku protuvrijednost uz primjenu srednjeg tečaja HNB-a na dan kad je dohodak ostvaren. Obveznik tada za primitke od kojih se utvrđuje drugi dohodak i uplaćen porez na dohodak mora sam dostavljati Poreznoj upravi propisana izvješća.

Za imovinska je prava u čl. 72. st. 6. Pravilnika posebno propisano da predujam poreza na dohodak od imovinskih prava ostvarenih izravno iz inozemstva, obračunava i uplaćuje stjecatelj primitka od imovinskih prava u roku osam dana nakon isplate primitka što mu ga isplaćuju inozemni isplatitelji.

Za kapital je u čl. 73. st. 7. Pravilnika propisano – ako obveznik dividende i udjele u dobiti ostvari izravno iz inozemstva – da mora obračunati predujam poreza na dohodak prema st. 5. toga članka i uplatiti ga na propisani način u roku osam dana nakon ostvarivanja primitka.

Kako se može primijetiti, kada se radi o izravnome inozemnom plaćanju, inozemnog se isplatitelja ne može obvezati ako nema podružnicu ili neki drugi oblik stalne poslovne jedinice u RH, te ako nema posrednika koji će za nj i u njegovo ime isplaćivati primitak, pa obvezu obračunavanja i plaćanja poreza odnosno dostave propisanih izvješća preuzima sam obveznik rezident. To se primjenjuje uz uvjet da međunarodni ugovori o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja ne uređuju drukčije. Mora se reći kako i u okolnosti kad hrvatski rezident prima oporeziv primitak izravno iz inozemstva, npr. od društva rezidenta države s kojom RH primjenjuje ugovor o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja, u tijeku poreznog razdoblja može obračunati i uplatiti predujam poreza na dohodak na tako ostvaren primitak, iako je prema ugovoru pravo oporezivanja porezom na dohodak po odbitku dano i zemlji izvora dohotka (navedeni primitak oporezuje se npr. u zemlji rezidentnosti društva koje isplaćuje navedeni primitak). Tada neće morati podnijeti godišnju poreznu prijavu, ali je može podnijeti dobrovoljno radi iskorištenja propisanih prava (npr. uračunavanja poreza plaćenog u inozemstvu, osobnog odbitka i sl.), ali će morati iskazati ukupno ostvaren dohodak. Ako, pak, u tuzemstvu ne uplati predujam poreza na dohodak i prireza porezu na dohodak prema domaćem pravu, s obzirom da je sukladno ugovoru, predujam poreza plaćen u zemlji izvora dohotka, sukladno čl. 39. st. 2. Zakona mora podnijeti godišnju poreznu prijavu u kojoj će iskazati samo dohodak za kojeg je obvezan podnijeti godišnju poreznu prijavu (tada samo dohodak iz inozemstva) i dohodak od nesamostalnog rada, o čemu se više govori u nastavku.

### 2.3. Podnošenje godišnje porezne prijave

Porez na dohodak obračunava se godišnje, na temelju dohotka za kojeg se podnosi godišnju poreznu prijavu. Godišnji način obračuna poreza na dohodak primjenjuje se i za kraća porezna razdoblja<sup>9</sup>. Utvrđuje ga se prema poreznoj osnovici iz čl. 6. Zakona, a od

<sup>9</sup> Porez na dohodak, sukladno čl. 7. Zakona, utvrđuje se i plaća za kalendarsku godinu (porezno razdoblje), ali porezno razdoblje može biti i kraće od kalendarske godine u sljedećim okolnostima:

1. ako rezident tijekom jedne kalendarske godine postane nerezident ili obratno, kad porezno razdoblje obuhvaća vrijeme u kojemu je fizička osoba bila rezident ili nerezident

utvrdenoga godišnjeg poreza odbija se svotu plaćena predujma poreza po svima iskazanim dohocima te utvrđuje razliku za uplatu ili povrat poreza. Od godišnjega poreza i prireza porezu na dohodak odbija se tijekom poreznog razdoblja, za koje se podnosi godišnju poreznu prijavu, uplaćene predujmove poreza po osnovi:

1. dohotka od nesamostalnog rada iz čl. 13. Zakona
2. dohotka od samostalne djelatnosti iz čl. 18. Zakona, odnosno dohotka kojeg se utvrđuje na način propisan za samostalne djelatnosti prema čl. 19. do 24, osim dohotka kojeg se oporezuje paušalno prema čl. 44. Zakona
3. dohotka od imovine i imovinskih prava iz čl. 27. Zakona, osim dohotka od imovine po osnovi iznajmljivanja stanova, soba i postelja putnicima i turistima i organiziranja kampova za koje se porez plaća u paušalnoj svoti po čl. 44. Zakona
4. dohotka od kapitala iz čl. 30. Zakona
5. dohotka od osiguranja iz čl. 31. Zakona
6. drugog dohotka iz čl. 32. Zakona, osim po osnovi povrata doprinosa iz čl. 33.
7. plaćenih poreza u inozemstvu što ih se može uračunati prema čl. 82. Pravilnika.

Ako nakon odbitka plaćenih predujmova poreza na dohodak i prireza preostane razlika poreza za uplatu, obveznik je tu razliku obvezan platiti u roku petnaest dana nakon dostave rješenja o utvrđenoj godišnjoj porezu na dohodak i prirezu porezu na dohodak, a ako nakon odbitka plaćenih predujmova poreza na dohodak i prireza od utvrđene godišnje obveze toga poreza i prireza preostane razlika više plaćenog poreza i prireza, preplaćenu svotu iskoristit 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 utvrđenoj porezu. Obveze poreza na dohodak tekućeg razdoblja, odnosno povrat, namirit će se samo ako obveznik nema istodobno dospjele, a neplaćene druge poreze ili javna davanja<sup>10</sup>. Preplaćen porez po odbitku iznimno se vraća obvezniku bez posebnog zahtjeva, pod uvjetom da porezno tijelo nije prethodno utvrdilo da ima dospjelih, a neplaćenih poreza što ih naplaćuje porezno tijelo.

Godišnju poreznu prijavu, uz ostalo, obvezno podnosi rezident ako u poreznom razdoblju ostvari izravno iz inozemstva:

- dohodak od nesamostalnog rada kod dva ili više poslodavca istodobno
- dohodak od samostalne djelatnosti i/ili
- ako oporeziv dohodak prema čl. 5. Zakona ostvari izravno iz inozemstva, pri čemu predujmovi poreza na dohodak od toga dohotka nisu u tuzemstvu plaćeni i/ili su u tuzemstvu plaćeni u svoti manjoj od one što bi je obračunao prema tome Zakonu.<sup>11</sup>

Obvezu podnošenja godišnje porezne prijave imaju i rezidenti izaslani 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 te rezidenti koji dohodak od nesamostalnog rada, prema posebnom zakonu, ostvare kao članovi posade broda u međunarodnoj plovidbi.

2. rođenja ili smrti poreznog obveznika.

Prava iz Zakona računa se tada u korist obveznika, na pune mjesece. Ako obveznik tijekom poreznog razdoblja promijeni status rezidenta u nerezidenta i obratno, nastaju dva odvojena razdoblja utvrđivanja poreza na dohodak te sa za oba podnosi jednu godišnju poreznu prijavu sukladno Zakonu i Pravilniku. Ako tijekom kalendarske godine rezident postane nerezident ili nerezident postane rezident, obveznik u prilogu godišnje porezne prijave mora dati podatke o pojedinim razdobljima ostvarivanja dohotka. Za oba razdoblja izrađuje se jedan godišnji obračun.

<sup>10</sup> Članak 113. st. 6. Općeg poreznog zakona

<sup>11</sup> Članak 39. st. 2. Zakona

Obveznik tada mora u godišnjoj poreznoj prijavi iskazati dohodak za kojeg će podnijeti godišnju poreznu prijavu i dohodak od nesamostalnog rada. No, ako uz dohodak za kojeg je obvezan podnijeti godišnju poreznu prijavu i dohodak od nesamostalnog rada iskaže i dohodak iz ostalih oporezivih izvora iz čl. 5. Zakona, mora iskazati ukupno ostvaren dohodak u poreznom razdoblju, prema čl. 5. Zakona. Važno je napomenuti i da se obveznicima poreza na dohodak koji moraju podnijeti godišnju poreznu prijavu, a ne podnesu je ili ako su podaci u prijavi netočni ili nepotpuni, porez na dohodak utvrđuje procjenom.

Ako je rezident ostvario dohodak u inozemstvu (inozemni dohodak) i ako je oporezovan u inozemstvu porezom što se podudara s tuzemnim porezom na dohodak, porez plaćen u inozemstvu uračunava se na propisani način u tuzemni porez na dohodak.<sup>12</sup>

U godišnju poreznu prijavu (Obrazac DOH) unosi se podatak o ostvarenu inozemnom dohotku pod točkom 4.7. i podatke o dohotku što ga je rezident ostvario u poreznom razdoblju u inozemstvu (svejedno može li se taj dohodak u RH oporezivati ili ne) te o inozemnom porezu i predujmu poreza plaćenog u tuzemstvu. Mogućnost oporezivanja odnosno primjene odgovarajuće porezne stope, primjene metode uračunavanja ili izuzimanja s progresijom, utvrđuje nadležna ispostava Porezne uprave, na temelju iskazanih podataka o primitku što je izvor ostvarenog dohotka, sukladno 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 (umanjeno za uplaćene obvezne doprinose), svoti uplaćena inozemnog poreza i uplaćenu predujmu poreza na dohodak i prireza porezu na dohodak u tuzemstvu. Podatke se unosi temeljem potvrda inozemnih isplatitelja, inozemnih poreznih tijela i propisanim evidencijama i izvješćima samoga obveznika.<sup>13</sup>

Godišnjoj poreznoj prijavi (Obrascu DOH) obveznik rezident za inozemni dohodak treba priložiti dokaz o ostvarenom dohotku i plaćenome porezu u inozemstvu te isprave s datumom isplate primitka.

### 3. METODE ZA IZBJEGAVANJE DVOSTRUKOG OPOREZIVANJA

Kada hrvatski rezident ostvari oporeziv dohodak izravno iz inozemstva, što ga se u RH oporezuje po odbitku, iz zemlje s kojom Hrvatska ne primjenjuje ugovor o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja, mora u tijeku poreznog razdoblja u roku 8 dana nakon stjecanja primitka osobno uplatiti predujam poreza na dohodak, a možebitan porez plaćen u inozemstvu na taj dohodak može uračunati u ukupnu godišnju obvezu pri podnošenju porezne prijave, kako propisuje čl. 82. Pravilnika.

Kad, na drugoj strani, hrvatski rezident ostvari oporezivi dohodak izravno iz inozemstva, iz zemlje s kojom RH ima sklopljen i u primjeni ugovor o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja, međunarodno zakonsko dvostruko oporezivanje može se pojaviti u trima okolnostima:

- a) kada svaka od država ugovornica oporezuje istu osobu prema načelu svjetskog dohotka, odnosno kad oporezuje njezin ukupan dohodak ostvaren u tuzemstvu i u inozemstvu
- b) kad je osoba rezident jedne države ugovornice i ostvaruje primitak iz, ili posjeduje imovinu u drugoj državi ugovornici, i obje države nameću porez na taj primitak ili imovinu

<sup>12</sup> Članak 37. st. 4. Zakona

<sup>13</sup> Članak 88. st. 2. Pravilnika

- c) kada svaka od država ugovornica oporezuje istu osobu koja nije rezident nijedne od njih, na prihod ostvaren iz ili na imovinu u državi ugovornici; što se može npr. dogoditi kad nerezident posjeduje stalnu poslovnu jedinicu u jednoj od država ugovornica preko koje ostvaruje primitak iz, ili posjeduje imovinu u drugoj državi ugovornici.

Prema Komentaru čl. 23. i 23B OECD-ova modela ugovora, čl. 4. ugovora što rješava primjere dvojne rezidencije, umanjuje problem iz slučaja a) na onaj iz slučaja b), stoga što taj članak određuje pojam »rezidenta države ugovornice« kao obveznika prema domaćem zakonodavstvu zbog njegova stalnog prebivališta, sjedišta uprave ili drugoga sličnog mjerila i navodi posebne uvjete za slučaj dvojne rezidencije pri utvrđivanju koja je od dviju, prema ugovoru, država stalnog prebivališta. Taj se članak, međutim, bavi jedino okolnošću istodobne potpune porezne obveze, te se problem slučaja a) ne može riješiti ako je jednak primitak predtupne potpune porezne obveze u dvije države, ali u različito vrijeme. *Ako npr. rezident ostvaruje oporezivu korist od prava na dionice odobrene zaposlenicima (opcije) u državi R1 koja oporezuje tu korist u vrijeme odobravanja opcije, a fizička osoba potom postaje rezident države R2, koja oporezuje koristi od opcija u vrijeme realizacije prava iz opcija, tu osobu oporezuje svaka od navedenih država u vrijeme kad je osoba rezident tih država i čl. 4. se njime ne bavi, jer ne postoji istodobna rezidentnost u dvjema državama. Spor će se tada svesti na slučaj b) i biti riješen sukladno tome.*

Problem u slučaju b) može se riješiti razdiobom prava na oporezivanje među državama ugovornicama. Takvu se razdiobu može provesti odricanjem od prava na oporezivanje države izvora ili države rezidentnosti, ili dijeljenjem prava na oporezivanje na obje države. Za određene primitke ugovorom se može odrediti da isključivo pravo na oporezivanje ima jedna od država ugovornica, te u povezanome članku stoji kako će sporan primitak »biti oporeziv jedino« u državi ugovornici. Izraz »biti oporeziv jedino« u državi ugovornici onemogućuje oporezivanje drugoj ugovornici, čime se izbjegava dvostruko oporezivanje. Država kojoj je dano isključivo pravo na oporezivanje najčešće je država rezidentnosti. Ugovorom se, na drugoj strani, može odrediti da se za određene primitke ne daje isključivo pravo oporezivanja te u povezanom članku stoji kako sporan primitak »može biti oporeziv« u državi ugovornici (državi izvora) gdje obveznik nije rezident. Država rezidentnosti tada mora odobriti poreznu olakšicu, odnosno umanj enje ili oslobođenje, kako bi se izbjeglo dvostruko oporezivanje. Članke 23.<sup>14</sup> i 23B<sup>15</sup> iz OECD-ovog modela ugovora primjenjuje se

<sup>14</sup> Članak 23A – Metoda izuzimanja

- »1. Kad rezident države ugovornice ostvari dohodak ili ima imovinu što je se, sukladno ovoj Konvenciji, može oporezivati u drugoj državi ugovornici, prvospomenuta država će, pod uvjetom iz st. 2. i 3, izuzeti takav dohodak ili imovinu od poreza.
2. Kad rezident države ugovornice ostvari dohodak što ga se, sukladno čl. 10. i 11, može oporezivati u drugoj državi ugovornici, prvospomenuta država odobrit će kao odbitak od poreza na dohodak toga rezidenta svotu jednaku porezu na dohodak plaćenome u toj državi. Takav odbitak, međutim, ne smije biti veći od dijela poreza na dohodak utvrđenoga prije odbitka, ako ga se može pripisati dohotku nastalome u toj drugoj državi.
3. Kada se, sukladno bilo kojoj odredbi ove Konvencije, dohodak ili imovinu rezidenta države ugovornice izuzima od poreza u toj državi, ona svejedno može, pri obračunu svote poreza na preostali dohodak ili imovinu takvoga rezidenta, uzeti u obzir izuzeti dohodak ili imovinu.
4. Odredbe iz st. 1. ne primjenjuje se na dohodak ili imovinu rezidenta države ugovornice, kada druga država ugovornica primjenjuje ovu Konvenciju kako bi izuzela takav dohodak ili imovinu od poreza ili na takav dohodak primjenjuje čl. 10. st. 2. ili čl. 11«.

<sup>15</sup> Članak 23B Metoda računanarja

- »1. Kad rezident države ugovornice ostvari dohodak ili ima imovinu što ga se, sukladno ovoj Konvenciji, može oporezivati u drugoj državi ugovornici, prvospomenuta država će odobriti:



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

Prema Komentaru čl. 23. i 23B OECD-ovog modela ugovora, u postojećim ugovorima primjenjuje se *dva vodeća načela uklanjanja dvostrukog oporezivanja* u državi gdje je obveznik rezident:

- metodu izuzimanja (oslobađanja)
- metodu uračunavanja.

Prema metodi izuzimanja, država rezidentnosti ne oporezuje primitak što ga se, prema ugovoru, može oporezivati u državi izvora, niti se naravno ne oporezuje primitak oporeziv jedino u državi izvora. Dvije su glavne vrste metoda izuzeća:

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

Prema metodi uračunavanja, država rezidentnosti izračunava porez na temelju ukupnog primitka obveznika, uključivši primitak iz druge države (države izvora) kojeg se, prema ugovoru, može oporezivati u državi izvora (ali uz isključenje primitka oporezivog jedino u državi izvora). Pritom daje poreznu olakšicu kroz odbitak od vlastitog poreza za svotu poreza plaćenu u drugoj državi. Metodu uračunavanja također se dijeli na dvije glavne vrste:

- »potpun odbitak«: država rezidentnosti dopušta odbiti ukupnu svotu poreza plaćenu u drugoj državi za primitak kojeg se može u njoj oporezovati
- »redovan odbitak«: odbitak što ga država rezidentnosti odobrava za porez plaćen u drugoj državi ograničen je na dio poreza u svoti primjenjivoj na primitak što ga se može oporezovati u drugoj državi.

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

Razlike tih metoda i njihove učinke na ukupno oporezivanje pokazuje sljedeći primjer:

*Obveznik je ostvario dohodak u svoti 80.000,00 kn u zemlji rezidentnosti (R) i 20.000,00 kn u drugoj zemlji (I). U državi R stopa je poreza na dohodak 100.000,00 kn (35%), a na dohodak od 80.000,00 kn (30%), dok je u državi I stopa poreza 40%. Učinke različitih metoda prikazuje tablica 1.*

a) kao odbitak od poreza na dohodak tog rezidenta svotu jednaku porezu na dohodak plaćenome u toj drugoj državi

b) kao odbitak od poreza na imovinu tog rezidenta svotu jednaku porezu na imovinu plaćenome u toj drugoj državi.

Takav odbitak u oba slučaja, međutim, ne smije biti veći od onog dijela poreza na dohodak ili na imovinu koji je utvrđen prije odbitka, kojeg se može, ovisno o slučaju, pripisati dohotku ili imovini oporezivoj u toj drugoj državi.

2. Kada se, sukladno bilo kojoj odredbi ove Konvencije, dohodak ili imovinu rezidenta države ugovornice izuzima od poreza u toj državi, ona svejedno može, pri obračunu poreza na preostali dohodak ili imovinu takvog rezidenta, uzeti u obračun izuzeti dohodak ili imovinu.

Tablica 1. Učinci primjene različitih metoda izbjegavanja dvostrukog oporezivanja

Svota poreza u državi R					
Svota primitka	Bez ugovora	Potpuno izuzimanje	Izuzimanje s progresijom	Potpun odbitak	Redovan odbitak
80.000,00	35.000,00	24.000,00*	28.000,00**	27.000,00***	28.000,00****
20.000,00		0,00	0,00		
Iznos poreza u državi I					
20.000,00	8.000,00	8.000,00	8.000,00	8.000,00	8.000,00
Ukupni porez što ga obveznik mora platiti					
100.000,00	43.000,00	32.000,00	36.000,00	35.000,00	36.000,00

\*Na svotu 80.000,00 kn zemlja rezidentnosti primijenit će stopu 30%, dok će primitak u visini 20.000,00 kn u zemlji I biti posve izuzet od oporezivanja.

\*\*Na svotu 80.000,00 kn zemlja rezidentnosti primijenit će stopu 35%, budući da je obveznik ostvario ukupan dohodak 100.000,00 kn na kojeg se primjenjuje stopu 35%, međutim 20.000,00 kn će se izuzeti od oporezivanja.

\*\*\*Država rezidentnosti obračunat će porez po stopi 35% na ukupan dohodak 100.000,00 kn, što čini 35.000,00 kn, ali će porez plaćen u zemlji I u svoti 8.000,00 kn u cijelosti odbiti od ukupne svote poreza što ga obveznik treba platiti u toj zemlji.

\*\*\*\*Država rezidentnosti obračunat će porez po stopi 35% na ukupan dohodak 100.000,00 kn, što čini 35.000,00 kn, a priznat će i porez plaćen u zemlji I, ali u najvišoj svoti 7.000,00 kn (budući da bi toliku svotu obveznik platio u zemlji R na dio primitka od 20.000,00 kn po stopi 35%).

Tablica 1 pokazuje da će obveznik, kad nije u primjeni ugovor, platiti ukupno 43.000,00 kn poreza, a kada se primijeni ugovor, najmanje će platiti ako je u primjeni metoda potpunog izuzimanja, dok izuzimanje s progresijom i redovni odbitak imaju jednak učinak.

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

U najvećem se broju ugovora što ih je Hrvatska zaključila i primjenjuje *metodu uračunavanja*, i to »redovni odbitak«, ako je pravo oporezivanja dano i zemlji izvora, dok se za dohodak što ga se izuzima od oporezivanja (ako je pravo oporezivanja dano samo zemlji izvora) može primijeniti *metodu izuzimanja s progresijom*. Takve su odredbe ugovorene sa sljedećim državama: Albanija, Armenija, Austrija, BiH, Bugarska, Crna Gora, Češka, Čile, Danska, Finska, Iran, Irsk, Island, Izrael, Srbija, Kanada, Mađarska, Makedonija, Malta, Moldova, Nizozemska, Oman, Poljska, Rumunjska, San Marino, Sirija, Slovačka, Slovenija, Španjolska, Švicarska, Ukrajina.

Temeljem nekih se ugovora, za dohodak što ga se oporezuje i u RH i u zemlji izvora, može primijeniti *samo metodu uračunavanja* (»redovni odbitak«) za dohodak kojeg rezident ostvari iz: Bjelorusije, Grčke, Jordana, JAR-a, Katara, Kine, Kuvajta, Malezije, Mauricijusa, Rusije, Italije i Turske, što zapravo znači da se za dohodak za kojeg pravo oporezivanja, prema ugovoru, ima samo zemlja izvora, Hrvatska primjenjuje metodu potpunog izuzimanja.

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

Pregled je metoda uračunavanja i metoda izuzimanja s progresijom prema domaćem Zakonu i Pravilniku u nastavku.

### 3.1. Uračunavanje poreza na dohodak uplaćenog u inozemstvu

Ako je rezident ostvario dohodak u inozemstvu (inozemni dohodak) i pritom platio inozemni porez što se podudara s tuzemnim porezom na dohodak, porez plaćen u inozemstvu uračunava se u tuzemni porez na dohodak (čl. 37. st. 4. Zakona) do visine obračunanoga tuzemnog poreza na inozemni dohodak (čl. 82. st. 3. Pravilnika)<sup>16</sup>, osim ako ugovori ili višestrani međudržavni ugovori i sporazumi ne određuju drukčije (čl. 82. st. 1. Pravilnika). Porez plaćen u inozemstvu uračunava se u tuzemnu poreznu obvezu na sljedeći način:

1. na osnovi omjera ukupno obračunanog tuzemnoga godišnjeg poreza na dohodak i ukupnoga godišnjeg dohotka (prije dodatnog umanjenja dohotka od samostalne djelatnosti za plaće novozaposlenih osoba, svote državne potpore za obrazovanje i izobrazbu te za naukovanje za obrtnička zanimanja prema posebnim propisima, svote 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);
2. uz primjenu prosječne porezne stope na inozemni dohodak dobiva se najvišu svotu do koje se može uračunati inozemni porez. Ako je u inozemstvu uplaćen manji porez od najviše moguće svote, uračunava se stvarno plaćen porez (čl. 82. st. 5. toč. 2. Pravilnika).

Inozemni porez uračunava se u tuzemnu poreznu obvezu u godišnjem obračunu poreza na dohodak, temeljem godišnje porezne prijave (čl. 82. st. 5. toč. 3. Pravilnika). Ako na inozemni dohodak u državi njegova ostvarenja nije plaćen primjeren porez, rezident u Hrvatskoj mora platiti ukupnu svotu poreza prema pravilima što vrijede za oporezivanje dohotka jednake vrste u RH, *uz uvjet da međunarodni ugovori ne uređuju drukčije*.

### 3.2. Metoda izuzimanja s progresijom

U posljednjim izmjenama Pravilnika<sup>17</sup> propisana je nova metoda izbjegavanja dvostrukog oporezivanja – metoda izuzimanja s progresijom kakvu propisuju međunarodni ugovori što ih je zaključila i primjenjuje RH, a primjenjivat će je se samo na dobrovoljno podnošenje porezne prijave, kad obveznici u prijavi moraju iskazati ukupan dohodak ostvaren u tuzemstvu i inozemstvu. U godišnjoj poreznoj prijavi tada će se iskazati i dohodak rezidenta što je, prema međunarodnom ugovoru, oporeziv samo u inozemstvu, a prema tuzemnim bi propisima podlijegao oporezivanju u tuzemstvu, i uzet će ga se u obzir pri godišnjem obračunu poreza na dohodak i prireza porezu na dohodak. Na temelju obračunane ukupne godišnje porezne obveze, izračunat će se prosječnu poreznu stopu što će je se potom primijeniti samo na oporeziv dohodak (dohodak iz inozemstva se izuzima). Metoda izuzimanja s progresijom dosad nije bila propisana, pa se primjenjivalo samo metodu uračunavanja inozemnog poreza, no bila je predviđena kao mogućnost u ugovorima o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja što ih je Hrvatska zaključila i primjenjivala. Cilj je zapravo, kad obveznik prijavi ukupan dohodak (dobrovoljno), da mu se tada u izračun uračuna dohodak iz inozemstva kojeg RH nema pravo oporezivati, ali će se temeljem njega, u pravilu, ovisno o visini ostalih ostvarenih primitaka, primijeniti veću poreznu stopu na dohodak ostvaren samo u RH, odnosno i za ostali dohodak ostvaren u inozemstvu što ga Hrvatska ima pravo oporezivati.

<sup>16</sup> Svote dohotka i plaćenog poreza u inozemstvu preračunava se u kune prema srednjem tečaju HNB-a na dan plaćanja poreza (čl. 82. st. 4. Pravilnika).

<sup>17</sup> Pravilnik o izmjenama i dopunama Pravilnika o porezu na dohodak (NN 61/12)

Izuzimanje s progresijom utvrđuje se, sukladno čl. 82a. st. 2, kako slijedi:

1. iz omjera svota ukupno obračunanog tuzemnoga godišnjeg poreza na dohodak (prije popisanih umanjena poreza) na ukupan godišnji dohodak rezidenta (uključivši dohodak iz inozemstva što ga RH, prema ugovoru, nema pravo oporezivati, prethodno umanjen za zakonom propisane obvezne doprinose u inozemstvu) te svota ukupnoga godišnjeg dohotka (u tuzemstvu i inozemstvu), utvrđuje se prosječnu poreznu stopu
2. prosječnu poreznu stopu iz toč. 1. primjenjuje se na ukupan godišnji dohodak rezidenta umanjeno 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 dohodak iz inozemstva što ga RH nema pravo oporezivati.

Metodu uračunavanja iz čl. 82. Pravilnika rezident može primijeniti na 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 ili 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 RH, prema ugovoru, nema pravo oporezivanja, ali Hrvatska kao zemlja rezidentnosti može primijeniti metodu izuzimanja s progresijom pri obračunu tuzemnog poreza na preostali oporeziv dohodak.

#### 4. PRIMJERI

##### *Primjer 1*

*Obveznik rezident s prebivalištem u Gradu Zagrebu ostvario je u 2012:*

- *primitak od nesamostalnog rada (plaću) kod jednog tuzemnog poslodavca u svoti 80.000,00 kn i uplatio predujam poreza na dohodak od nesamostalnog rada i prireza u svoti 1.812,48 kn (podaci iz Obrasca IP). Obveznik u cijeloj 2012. uzdržava jedno dijete i bračnog druga, što je upisao u poreznu karticu (Obrazac PK), što je i poslodavac uzeo u obzir pri obračunu i uplati predujma poreza na dohodak od nesamostalnog rada u tijeku poreznog razdoblja.*
- *inozemni dohodak od kapitala po osnovi kamata iz čl. 30. st. 3. Zakona, u svoti 40.000,00 kn. Obveznik rezident ostvario je dohodak od kamata u državi s kojom RH primjenjuje ugovor o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja što propisuje da se kamate nastale u državi ugovornici, a isplaćene rezidentu druge države ugovornice, može oporezivati u toj drugoj državi. No, takve kamate može se oporezivati i u državi ugovornici u kojoj su nastale, i to prema zakonima te države, ali ako je stvarni korisnik kamata rezident druge države ugovornice, tako razrezan porez ne smije biti veći od 10% od bruto-svote kamata. S obzirom na odredbe ugovora, u državi ugovornici u kojoj je hrvatski rezident ostvario dohodak od kamata, obračunan je i uplaćen porez na dohodak u svoti 4.000,00 kn. Obveznik godišnjoj poreznoj prijavi za 2012. prilaže potvrdu inozemnog poreznog tijela o inozemnom dohotku i uplaćenu porezu na dohodak u inozemstvu, temeljem čega ima pravo uračunati porez plaćen u inozemstvu do visine tuzemnog poreza.*

*Obveznik mora podnijeti godišnju poreznu prijavu za 2012. jer je ostvario dohodak izravno iz inozemstva po osnovi kojeg nije uplatio predujam poreza na dohodak. U godišnjoj prijavi tada iskazuje dohodak za kojeg mora podnijeti godišnju poreznu prijavu, odnosno dohodak od kapitala po osnovi kamata te dohodak od nesamostalnog rada.*

Dohodak iz inozemstva po osnovi kamata upisuje u poreznu prijavu pod točkom 4.7:

4.7. INOZEMNI DOHODAK (prema potvrdama inozemnih isplatitelja i vlastitim evidencijama)					
Red. br.	IZVOR DOHOTKA	DRŽAVA IZVORA	DOHODAK	UPLAĆEN POREZ I PRIREZ	
				TUZEMNI	INOZEMNI
1	2	3	4	5	6
1.	Dohodak od kapitala (kamate)	Kanada	40.000,00		4.000,00
2.					
3.					
<b>4.7.1. UKUPNO INOZEMNI DOHODAK I UPLAĆEN POREZ I PRIREZ</b>			40.000,00		4.000,00

U primjeru dajemo veličine iz Priloga UPO (Obrazac DOH) važne za obračun godišnjeg poreza na dohodak:

9.4. UTVRĐIVANJE GODIŠNJE POREZNE OSNOVICE	
9.4.1. SVEUKUPAN GODIŠNJI DOHODAK (pod 5)	<b>104.000,00</b>
9.4.2. UKUPAN GODIŠNJI OSOBNI ODBITAK (pod 9.3) < ili = 9.4.1.	<b>51.200,00</b>
9.4.3. GODIŠNJA POREZNA OSNOVICA (9.4.1. – 9.4.2)	<b>52.800,00</b>
9.5. UTVRĐIVANJE GODIŠNJEG POREZA I PRIREZA	
9.5.1. GODIŠNJA POREZNA OSNOVICA (9.4.3)	<b>52.800,00</b>
9.5.2. DIO POREZNE OSNOVICE DO 26.400,00 kn ZA PRIMJENU STOPE 12%	<b>26.400,00</b>
9.5.3. DIO POREZNE OSNOVICE IZNAD 26.400,00 kn DO 43.200,00 kn ZA PRIMJENU STOPE 22,83% (NA SLJEDEĆIH 16.800,00 kn)	<b>16.800,00</b>
9.5.4. DIO POREZNE OSNOVICE IZNAD 43.200,00 kn DO 105.600,00 kn ZA PRIMJENU STOPE 25% (NA SLJEDEĆIH 62.400,00 kn)	<b>9.600,00</b>
9.5.5. DIO POREZNE OSNOVICE IZNAD 105.600,00 kn DO 129.600,00 kn ZA PRIMJENU STOPE 37,5% (NA SLJEDEĆIH 24.000,00 kn)	
9.5.6. DIO POREZNE OSNOVICE IZNAD 129.600,00 kn ZA PRIMJENU STOPE 40%	
9.5.7. GODIŠNJI POREZ PO STOPI 12% (9.5.2. x 12%)	<b>3.168,00</b>
9.5.8. GODIŠNJI POREZ PO STOPI 22,83% (9.5.3. x 22,83%)	<b>3.835,44</b>
9.5.9. GODIŠNJI POREZ PO STOPI 25% (9.5.4. x 25%)	<b>2.400,00</b>
9.5.10. GODIŠNJI POREZ PO STOPI 37,5% (9.5.5. x 37,5%)	
9.5.11. GODIŠNJI POREZ PO STOPI 40% (9.5.6. x 40%)	
9.5.12. UKUPAN GODIŠNJI POREZ (9.5.7. + 9.5.8. + 9.5.9. + 9.5.10. + 9.5.11)	<b>9.403,44</b>
9.5.13. GODIŠNJI PRIREZ (9.5.12. x stopa prireza)	<b>1.692,62</b>
9.6. UTVRĐIVANJE RAZLIKE POREZA I PRIREZA	
9.6.1. GODIŠNJA OBVEZA POREZA I PRIREZA (9.5.12. + 9.5.13)	<b>11.096,06</b>
9.6.2. PROSJEČNA POREZNA STOPA (9.6.1./5. x 100)	<b>10,669288 %</b>
9.6.3. DOHODAK IZ INOZEMSTVA IZUZET OD OPOREZIVANJA	
9.6.4. UKUPAN OPOREZIV DOHODAK (ukupan dohodak pod 5. – dohodak iz inoz. pod 9.6.3)	<b>104.000,00</b>
9.6.5. GODIŠNJA OBVEZA POREZA I PRIREZA (9.6.2. x 9.6.4)	<b>11.096,06</b>
9.6.6. UMANJENJE POREZA I PRIREZA OD SAMOSTALNE DJELATNOSTI NA PPDS PRVE SKUPINE I GRADA VUKOVARA	
9.6.7. UMANJENJE POREZA I PRIREZA OD SAMOSTALNE DJELATNOSTI NA PPDS DRUGE SKUPINE	
9.6.8. UMANJENJE POREZA I PRIREZA OD SAMOSTALNE DJELATNOSTI NA PPDS TREĆE SKUPINE I BRDSKO-PLANINSKIM PODRUČJIMA	

9.6.9. UKUPNO UMANJENJE POREZA I PRIREZA OD SAMOSTALNE DJELATNOSTI (9.6.6. + 9.6.7. + 9.6.8.)	
9.6.10. UMANJENJE ZA OLAKŠICU HRVI	
9.6.11. GODIŠNJA OBEVZA POREZA I PRIREZA (9.6.5. – 9.6.9. – 9.6.10)	<b>11.096,06</b>
9.6.12. UPLAČEN PREDUJAM POREZA I PRIREZA U TUZEMSTVU (pod 5)	<b>1.812,48</b>
9.6.13. UPLAČEN POREZ U INOZEMSTVU (pod 4.7.1, stup. 6)	<b>4.000,00</b>
9.6.14. UPLAČEN POREZ U INOZEMSTVU KOJEG SE MOŽE ODBITI (= ili < 9.6.13)	<b>4.000,00</b>
9.6.15. UKUPNO UPLAČEN POREZ I PRIREZ (9.6.12. + 9.6.14.)	<b>5.812,48</b>
9.6.16. RAZLIKA POREZA I PRIREZA ZA UPLATU (9.6.11. – 9.6.15)	<b>5.283,58</b>
9.6.17. RAZLIKA POREZA I PRIREZA ZA POVRAT (9.6.15. – 9.6.11)	

**Objasnenje:** Članak 82. st. 5. Pravilnika propisuje da se svotu do koje se inozemni porez može uračunati u tuzemni utvrđuje kako slijedi:

1. iz omjera svota ukupno obračunanog tuzemnoga godišnjeg poreza na dohodak i svota ukupnoga godišnjeg dohotka (prije dodatnog umanjjenja dohotka od samostalno djelatnosti za plaće novozaposlenih osoba i nagrade učenicima za vrijeme praktičnog rada i naukovanja, za svotu izdataka za školovanje i stručno usavršavanje, za svotu izdataka za istraživanje i razvoj i za preneseni gubitak) i prije umanjjenja za osobni odbitak, utvrđuje se prosječnu poreznu stopu:

PS (prosječna stopa) = ukupno obračunan tuzemni godišnji porez na dohodak / ukupan godišnji dohodak (prije umanjjenja za osobni odbitak)

$$PS = (11.096,06 / 104.000,00) \times 100 = 10,669288 \%$$

2. uz primjenu prosječne porezne stope na svotu inozemnog dohotka dobiva se najviši svotu do koje se može uračunati inozemni porez. Ako je u inozemstvu plaćeno manje poreza od najvišeg mogućeg za uračunavanje, uračunava se stvarno plaćen porez:

Najveća svota do koje se može uračunati inozemni porez = 40.000,00 (inozemni dohodak) x 10,669288 % = 4.268,00 kn.

Može se, dakle, uračunati ukupno plaćen porez u inozemstvu u svoti 4.000,00 kn, s obzirom da je najviša svota do koje se može uračunati inozemni porez 4.268,00 kn.

Primjer pokazuje da je obveznik podnošenjem godišnje porezne prijave ostvario razliku poreza za uplatu u svoti 5.283,58 kn, što proizlazi iz ravnomjerna godišnjeg oporezivanja, uz primjenu propisanih poreznih stopa iz čl. 8. Zakona.

## Primjer 2

Obveznik rezident s prebivalištem u Gradu Zagrebu ostvario je u 2012:

- primitak od nesamostalnog rada (mirovinu) u jednog tuzemnog isplatitelja (HZMO) u svoti 30.000,00 kn, na što nije uplaćen predujam poreza na dohodak od nesamostalnog rada, budući da je osobni odbitak veći od porezne osnovice (podaci iz Obrascu IP). Obveznik u cijeloj 2012. uzdržava bračnog druga, što je upisao u poreznu karticu (Obrazac PK), a isplatitelj je to uzimao u obzir pri obračunu predujma poreza na dohodak od nesamostalnog rada u tijeku poreznog razdoblja
- dividendu od tuzemnog isplatitelja u svoti 12.000,00 kn i uplatio je predujam poreza na dohodak i prirez u svoti 1.699,20 kn
- mirovinu iz Njemačke od zakonskog socijalnog osiguranja u svoti 50.000,00 kn na koju je platio porez u Njemačkoj u visini 2.000,00 kn.

Obveznik ne mora podnijeti godišnju poreznu prijavu, budući da, prema ugovoru, isključivo pravo oporezivanja primitaka od zakonskog socijalnog osiguranja što ih hrvatski rezident dobiva iz Njemačke ima Njemačka. No, radi iskorištenja prava na neoporezivu svotu dividenda do 12.000,00 kn godišnje, obveznik će podnijeti godišnju poreznu prijavu te iskazati ukupan dohodak u tuzemstvu i inozemstvu, pri čemu će se na mirovine iz Njemačke primijeniti metodu izuzimanja s progresijom.

4.7. INOZEMNI DOHODAK (prema potvrđama inozemnih isplatitelja i vlastitim evidencijama)					
Red. br.	IZVOR DOHOTKA	DRŽAVA IZVORA	DOHODAK	UPLAĆEN POREZ I PRIREZ	
				TUZEMNI	INOZEMNI
1	2	3	4	5	6
1.	Dohodak od nesamostalnog rada (mirovine)	Njemačka	50.000,00		2.000,00
2.					
3.					
<b>4.7.1. UKUPNO INOZEMNI DOHODAK I UPLAĆEN POREZ I PRIREZ</b>			50.000,00		2.000,00

Dohodak iz inozemstva po osnovi mirovina upisuje u poreznoj prijavi pod točkom 4.7.:

U primjeru dajemo veličine iz Priloga UPO (Obrazac DOH) važne za obračun godišnjeg poreza na dohodak:

9.5.6. DIO POREZNE OSNOVICE IZNAD 129.600,00 kn ZA PRIMJENU STOPE 40%	
9.5.7. GODIŠNJI POREZ PO STOPI 12% (9.5.2. x 12 %)	<b>3.168,00</b>
9.5.8. GODIŠNJI POREZ PO STOPI 22,83% (9.5.3. x 22,83 %)	<b>91,32</b>
9.5.9. GODIŠNJI POREZ PO STOPI 25% (9.5.4. x 25%)	
9.5.10. GODIŠNJI POREZ PO STOPI 37,5% (9.5.5. x 37,5 %)	

9.4. UTVRĐIVANJE GODIŠNJE POREZNE OSNOVICE	
9.4.1. SVEUKUPAN GODIŠNJI DOHODAK (pod 5)	<b>80.000,00</b>
9.4.2. UKUPAN GODIŠNJI OSOBNI ODBITAK (pod 9.3) < ili = 9.4.1.	<b>53.200,00</b>
9.4.3. GODIŠNJA POREZNA OSNOVICA (9.4.1. – 9.4.2)	<b>26.800,00</b>
9.5. UTVRĐIVANJE GODIŠNJEG POREZA I PRIREZA	
9.5.1. GODIŠNJA POREZNA OSNOVICA (9.4.3)	<b>26.800,00</b>
9.5.2. DIO POREZNE OSNOVICE DO 26.400,00 kn ZA PRIMJENU STOPE 12%	<b>26.400,00</b>
9.5.3. DIO POREZNE OSNOVICE IZNAD 26.400,00 kn DO 43.200,00 kn ZA PRIMJENU STOPE 22,83% (NA SLJEDEĆIH 16.800,00 kn)	<b>400,00</b>
9.5.4. DIO POREZNE OSNOVICE IZNAD 43.200,00 kn DO 105.600,00 kn ZA PRIMJENU STOPE 25% (NA SLJEDEĆIH 62.400,00 kn)	
9.5.5. DIO POREZNE OSNOVICE IZNAD 105.600,00 kn DO 129.600,00 kn ZA PRIMJENU STOPE 37,5% (NA SLJEDEĆIH 24.000,00 kn)	
9.5.6. DIO POREZNE OSNOVICE IZNAD 129.600,00 kn ZA PRIMJENU STOPE 40%	
9.5.7. GODIŠNJI POREZ PO STOPI 12% (9.5.2. x 12 %)	<b>3.168,00</b>
9.5.8. GODIŠNJI POREZ PO STOPI 22,83% (9.5.3. x 22,83 %)	<b>91,32</b>
9.5.9. GODIŠNJI POREZ PO STOPI 25% (9.5.4. x 25%)	
9.5.10. GODIŠNJI POREZ PO STOPI 37,5% (9.5.5. x 37,5 %)	
9.5.11. GODIŠNJI POREZ PO STOPI 40% (9.5.6. x 40 %)	
9.5.12. UKUPAN GODIŠNJI POREZ (9.5.7. + 9.5.8. + 9.5.9. + 9.5.10. + 9.5.11)	<b>3.259,32</b>

9.5.13. GODIŠNJI PRIREZ (9.5.12. x stopa prireza)	586,68
<b>9.6. UTVRĐIVANJE RAZLIKE POREZA I PRIREZA</b>	
9.6.1. GODIŠNJA OBVEZA POREZA I PRIREZA (9.5.12. + 9.5.13)	3.846,00
9.6.2. PROSJEČNA POREZNA STOPA (9.6.1./5. x 100)	4,8075 %
9.6.3. DOHODAK IZ INOZEMSTVA IZUZET OD OPOREZIVANJA	50.000,00
9.6.4. UKUPAN OPOREZIV DOHODAK (ukupan dohodak pod 5. – dohodak iz inoz. pod 9.6.3)	30.000,00
9.6.5. GODIŠNJA OBVEZA POREZA I PRIREZA (9.6.2. x 9.6.4)	1.442,25
9.6.6. UMANJENJE POREZA I PRIREZA OD SAMOSTALNE DJELATNOSTI NA PPDS PRVE SKUPINE I GRADA VUKOVARA	
9.6.7. UMANJENJE POREZA I PRIREZA OD SAMOSTALNE DJELATNOSTI NA PPDS DRUGE SKUPINE	
9.6.8. UMANJENJE POREZA I PRIREZA OD SAMOSTALNE DJELATNOSTI NA PPDS TREĆE SKUPINE I BRDSKO-PLANINSKIM PODRUČJIMA	
9.6.9. UKUPNO UMANJENJE POREZA I PRIREZA OD SAMOSTALNE DJELATNOSTI (9.6.6. + 9.6.7. + 9.6.8)	
9.6.10. UMANJENJE ZA OLAKŠICU HRVI	
9.6.11. GODIŠNJA OBVEZA POREZA I PRIREZA (9.6.5. – 9.6.9. – 9.6.10)	1.442,25
9.6.12. UPLAČEN PREDUJAM POREZA I PRIREZA U TUZEMSTVU (pod 5)	1.699,20
9.6.13. UPLAČEN POREZ U INOZEMSTVU (pod 4.7.1. stup.6)	2.000,00
9.6.14. UPLAČEN POREZ U INOZEMSTVU KOJEG SE MOŽE ODBITI (= ili < 9.6.13)	0,00
9.6.15. UKUPNO UPLAČEN POREZ I PRIREZ (9.6.12. + 9.6.14)	1.699,20
9.6.16. RAZLIKA POREZA I PRIREZA ZA UPLATU (9.6.11. – 9.6.15)	
9.6.17. RAZLIKA POREZA I PRIREZA ZA POVRAT (9.6.15. – 9.6.11)	256,95

**Obrazloženje:** Članak 82a. st. 2. Pravilnika propisuje da se izuzimanje s progresijom utvrđuje kako slijedi:

1. iz omjera svota ukupno obračunanoga tuzemnog godišnjeg poreza na dohodak (prije popisanih umanjena poreza) na ukupan godišnji dohodak rezidenta (uključivši dohodak iz inozemstva što ga RH, prema ugovoru, nema pravo oporezivati, prethodno umanjen za zakonom propisane obvezne doprinose u inozemstvu) i svota ukupnoga godišnjeg dohotka (u tuzemstvu i inozemstvu), utvrđuje se prosječnu poreznu stopu:

$PS$  (prosječna stopa) = ukupno obračunan tuzemni godišnji porez na dohodak / ukupan godišnji dohodak (prije umanjena za osobni odbitak)

$$PS = (3.846,00/80.000,00^{18}) \times 100 = 4,8075 \%$$

2. prosječnu poreznu stopu iz toč. 1. 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 dohodak iz inozemstva što ga RH, prema ugovoru, nema pravo oporezivati:
 
$$\text{godišnja obveza poreza i prireza} = 4,8075 \% \times 30.000,00 = 1.442,25 \text{ kn}$$

Primjer potvrđuje kako je obveznik podnošenjem godišnje porezne prijave ostvario razliku poreza za povrat u svoti 256,95 kn, što proizlazi iz ravnomjerna godišnjeg oporezivanja, uz primjenu propisanih poreznih stopa iz čl. 8. Zakona i iskorišteno pravo na neoporeziv dio dohotka od dividenda do 12.000,00 kn.

<sup>18</sup> Dohodak po osnovi dividende u visini 12.000,00 kn nije uračunan, jer se radi o neoporezivoj svoti dohotka što ga se ne uračunava u ukupan dohodak u toč. 5. Obrasca DOH.



## 5. ZAKLJUČAK

Svaki porezni obveznik hrvatski rezident može iskoristiti pravo na izbjegavanje međunarodnoga dvostrukog oporezivanja podnošenjem godišnje prijave poreza na dohodak.

Kada dohodak potječe iz zemlje s kojom Hrvatska nije zaključila ugovor o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja, obveznik u tijeku poreznog razdoblja, odnosno u roku osam dana nakon stjecanja primitka, mora sam obračunati i uplatiti predujam poreza na dohodak, pa se može dogoditi da će u isto vrijeme prema osnovi istoga primitka platiti porez u dvjema državama. No, pri podnošenju godišnje porezne prijave u ukupnu poreznu obvezu može uračunati porez plaćen u inozemstvu te će, u pravilu (što ovisi i o visini ostalog iskazanog dohotka u godišnjoj poreznoj prijavi), steći pravo na povrat preplaćena poreza.

Kada dohodak potječe iz zemlje s kojom je Hrvatska zaključila i primjenjuje ugovor o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja, prestaje rizik dvostrukoga oporezivanja, jer zemlja rezidentnosti ima isključivo pravo oporezivanja, pa će obveznik u roku 8 dana nakon stjecanja primitka sam obračunati i uplatiti predujam poreza na dohodak i neće morati podnijeti poreznu prijavu samo po osnovi toga primitka. Pitanje sprječavanja dvostrukog oporezivanja rješava se, dakle, već u tijeku poreznog razdoblja jer zemlja izvora dohotka neće imati pravo oporezivanja.

Ugovor omogućuje oporezivati neke primitke i zemlji izvora, a zemlja rezidentnosti mora obvezniku rezidentu omogućiti određena oslobođenja ili porezne olakšice, radi izbjegavanja dvostrukog oporezivanja. Obveznik rezident tada na inozemni dohodak ne mora platiti predujam poreza na dohodak (ali to može učiniti ako mu je povoljnije), i na osnovi toga je obvezan podnijeti godišnju poreznu prijavu u kojoj će iskazati dohodak iz inozemstva i mogući dohodak od nesamostalnog rada. U godišnju poreznu obvezu uračunat će porez plaćen u inozemstvu (ako tako određuje ugovor), što će mu smanjiti tuzemnu poreznu obvezu na navedeni primitak (a možda ga i posve osloboditi porezne obveze jer će porez plaćen u inozemstvu što ga se može uračunati u tuzemnu obvezu biti jednak svoti tuzemnog poreza na inozemni dohodak). Važno je napomenuti kako neki ugovori propisuju metodu izuzimanja s progresijom radi izbjegavanja dvostrukog oporezivanja, čak ako je pravo oporezivanja dano objema zemljama ugovornicama, pa obveznik rezident neće morati podnositi godišnju poreznu prijavu, jer je, sukladno ugovoru, dohodak iz inozemstva oslobođen od oporezivanja, ali ako je podnese dobrovoljno, imat će obvezu u njoj iskazati ukupan dohodak (u tuzemstvu i inozemstvu) te će se pri obračunu konačne porezne obveze za dohodak izuzet od oporezivanja primijeniti metodu izuzimanja s progresijom.

Ako ugovor za pojedine primitke isključivo pravo oporezivanja daje zemlji izvora, pa Hrvatska kao zemlja rezidentnosti može navedeni primitak uzeti u obzir pri obračunu poreza na preostali dohodak, obveznik rezident tada ne mora platiti predujmove poreza na dohodak na te primitke, niti je obvezan podnijeti godišnju poreznu prijavu, ali ako je podnese dobrovoljno, morat će iskazati ukupan dohodak (u tuzemstvu i inozemstvu), te će se u godišnjoj poreznoj prijavi pri obračunu konačne porezne obveze primijeniti metoda izuzimanja s progresijom za dohodak izuzet od oporezivanja.