

# Radnici izaslani (upućeni) na rad u RH

Milivoj Friganović, mag. oec.

Sadržaj:

<b>1.</b>	<b>Status izaslanih radnika u sustavu socijalne sigurnosti</b>	<b>119</b>
1.1.	Radnici izaslani (upućeni) u države članice EU i izdavanje potvrde A1	120
1.1.1.	Uvjeti koje je potrebno ispuniti da bi nadležna ustanova pojedine države članice EU izdala potvrdu A1	120
1.1.1.1.	Kriteriji za ocjenjivanje obavlja li poslodavac redovito svoju djelatnost u matičnoj državi	120
1.1.1.2.	Kriteriji za ocjenjivanje postoji li neposredna veza radnika i poslodavca za vrijeme trajanja izaslanja	121
1.1.1.3.	Slučajevi koji isključuju primjenu pravila o izaslanju:	121
1.1.1.4.	Postupak koji se provodi kod izaslanja	121
1.1.1.5.	Postupak nakon završetka izaslanja – izaslanje duže od 24 mjeseca	121
1.1.1.6.	Kratki prekidi razdoblja izaslanja	121
1.1.1.7.	Obaveza obavještanja o promjenama tijekom izaslanja	121
1.1.1.8.	Izaslanja započeta prema dvostranim ugovorima o socijalnom osiguranju i daljnja nadležnost HZZO-a	122
1.2.	Radnici izaslani iz država Europskog gospodarskog prostora i Švicarske	122
1.3.	Radnici izaslani iz „trećih država“ s kojima RH-a primjenjuje međunarodne ugovore o socijalnom osiguranju	122
1.4.	Radnici izaslani iz „trećih država“ s kojima RH-a nije sklopila međunarodne ugovore o socijalnom osiguranju	122
1.5.	Popis država i potvrda o pripadnosti socijalnom osiguranju koje izdaju te države EU, EGP, države s kojima RH primjenjuje ugovore o socijalnom osiguranju	123
<b>2.</b>	<b>Obračun doprinosa za izaslane radnike u RH</b>	<b>123</b>
<b>3.</b>	<b>Oporezivanje primitaka izaslanih radnika u RH</b>	<b>124</b>
3.1.	Definicija izaslanih radnika u RH, utvrđivanje rezidentnosti, osobni odbitak, plaćanje prireza, utvrđivanje poreza na dohodak i obveza izvješćivanja	125
3.1.1.	Utvrđivanje rezidentnosti izaslanih radnika u RH	125
3.1.2.	Priznavanje osobnog odbitka izaslanih radnika u RH (rezidenta i nerezidenta)	127
3.1.3.	Da li nerezidenti podliježu plaćanju prireza porezu na dohodak u RH-a	127
3.1.4.	Utvrđivanje poreza na dohodak	127
3.1.5.	Obveza izvješćivanja	128
3.2.	Primjena ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja	129
3.2.1.	Oporezivanje plaća izaslanih radnika prema članku 15. Ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja	129
3.3.	Načini isplata plaće izaslanim radnicima u RH-a	131
3.3.1.	Plaću isplaćuje društvo iz RH-a	131
3.3.2.	Plaću isplaćuje inozemni poslodavac bez posrednika-tuzemnog društva	131
3.3.3.	Isplata plaće iz inozemstva i u RH-a	132
3.4.	Porezni tretman najamnina za stanovanje i ostalih primitaka u novcu i naravi	132



3.4.1.	Plaćanje najamnine (stanarine) za izaslanog radnika u RH-a	132
3.4.2.	Isplata stimulativnih paketa izaslanim radnicima u RH-a	133
3.4.3.	Isplata plaća u novcu i naravi izaslanom radniku u RH-a prema propisima o oporezivanju dohotka u RH-a	133
3.4.5.	Neoporeziva isplata naknada izaslanim radnicima u RH-a	134
3.5.	Primjeri iz prakse	134
	<i>Primjer 1. - Izaslaní radnik u RH-a iz Italije (pribavio je A1 od nadležne institucije u Italiji), rezident je RH-a, plaću isplaćuje inozemni poslodavac, a neoporezive troškove službenog putovanja društvo RH-a – izaslaní radnik sam iz svoje plaće plaća stanarinu (najamninu)</i>	134
	<i>Primjer 2. - Izaslaní radnik u RH-a iz Austrije (pribavio je A1 od nadležne institucije u Austriji), nerezident je u RH-a, plaću isplaćuje inozemni poslodavac, a neoporezive troškove službenog putovanja stanarinu (najamninu) izaslanom radniku plaća društvo iz HR-a</i>	136
	<i>Primjer 3. - Upućeni radnik u RH-a iz zemlje s kojom nije sklopljen ugovor o socijalnom osiguranju (Kina) – radnik se osigurava na socijalno osiguranje u RH kao obveznik doprinosa i obveznik plaćanja za svoje osobno osiguranje, dok obvezu doprinosa, vrstu doprinosa te razdoblje za koje se obveza odnosi utvrđuje Porezna uprava rješenjem.</i>	139

Prema općim pravilima Uredbe (EZ) broj 883/2004, na zaposlene i samozaposlene osobe koje se kreću unutar EU primjenjuje se zakonodavstvo o socijalnom osiguranju samo jedne države članice i to prema mjestu rada (lex loci laboris) a to znači zakonodavstva države članice gdje te osobe obavljaju djelatnosti odnosno gdje je njihovo mjesto zaposlenja i u tom slučaju nadležne institucije država članica EU ne trebaju izdavati potvrdu A 1.

Iznimku od ovog pravila predstavljaju, između ostalih, osobe izaslane na rad u drugu državu radi obavljanja određenog posla u određenom razdoblju. Na te osobe (izaslane osobe) primjenjuje se zakonodavstvo (o socijalnom osiguranju) države iz koje su izaslane (matične države) a to znači i propisi o obračunavanju i plaćanju doprinosa. Ista iznimka se odnosi i na izaslane radnike u RH (iz zemalja izvan EU odnosno EGP) s kojima RH primjenjuje ugovor o socijalnom osiguranju.

Koja država ima pravo oporezivanja isplaćenih plaća izaslanim radnicima u RH-a uređeno je ugovorima o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja dok se plaće izaslanim radnicima, koji dolaze iz država s kojima RH-a nije sklopila ugovor o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja, oporezuju u RH-a prema hrvatskim propisima.

Izaslanim radnicima u RH-a plaću mogu isplaćivati društva iz RH-a ili poslodavac iz države izaslanja ili se isplata plaće obavlja dijelom iz inozemstva i dijelom u RH-a. Ovisno o tome tko isplaćuje plaću izaslanom radniku (ako dolazi iz država s kojima RH-a primjenjuje ugovore o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja) te o tome da li je izaslaní radnik rezident RH-a ili ne određuje se koja država ugovornica ima pravo oporezivanja plaće izaslanog radnika.

U članku se detaljno utvrđuje porezni tretman najamnina (stanarina) za stanovanje i ostalih primitaka u novcu i naravi izaslanog radnika u RH-a (isplata stimulativnih paketa, isplata neoporezivih naknada i sl.).

Prikazali smo tri primjera iz prakse te obračun i plaćanje poreza na dohodak, prireza i doprinosa izaslanog radnika u RH-a te način ispunjavanja Obrasca JOPPD-a.

Posebno smo obradili obračun i mogućnost isplate neoporezivih naknada koje mogu isplaćivati tuzemni poslodavci izaslanim radnicima u RH-a te porezni tretman i plaćanje doprinosa za socijalno osiguranje za upućene radnike iz zemalja s kojima RH nije sklopila ugovor o socijalnom osiguranju.

O svemu navedenom čitajte u nastavku.

## 1. Status izaslaníh radnika u sustavu socijalne sigurnosti

Ulaskom RH-a u EU, Republika Hrvatska s državama članicama EU od 1. srpnja 2013. na području sustava socijalne sigurnosti zaposlenih, samozaposlenih i radno-neaktivnih osoba primjenjuje uredbe EU za koordinaciju sustava socijalne sigurnosti“ a to su: Uredba (EZ) broj 883/2004 Europskog Parlamenta i Vijeća od 29. travnja 2004. o koordinaciji sustava socijalne sigurnosti (u nastavku teksta: **Osnovna uredba**), Uredba (EZ) broj 987/2009 Europskog Parlamenta i Vijeća od 16. rujna 2009., kojom se utvrđuje postupak provedbe Uredbe (EZ) broj 883/2004 o koordinaciji sustava socijalne sigurnosti (u nastavku teksta: **Provedbena uredba**) te Uredba (EZ) broj 1231/2010 Europskog Parlamenta i Vijeća od 24. studenoga 2010. o proširenju primjene Uredbe (EZ) broj 883/2004 i Uredbe (EZ) broj 987/2009 na državljane trećih zemalja koji tim uredbama nisu obuhvaćeni isključivo na temelju svog državljanstva, te sve uredbe kojima se navedene uredbe mijenjaju ili dopunjuju (Uredbe 988/09, 1244/10, 465/12 i 1224/12).

Uredbe EU odnose se na davanja iz mirovinskog osiguranja, zdravstvenog osiguranja i zdravstvene zaštite, obiteljska davanja i davanja za nezaposlenost. Uredbe se ne odnose na naknadu žrtvama rata i ratnim veteranima.

Prema općim pravilima Uredbe (EZ) broj 883/2004, na zaposlene osobe i samozaposlene osobe koje se kreću unutar EU **primjenjuje se zakonodavstvo o socijalnom osiguranju samo jedne države članice i to prema mjestu rada** (lex loci laboris) a to znači zakonodavstva države članice gdje te osobe obavljaju djelatnosti odnosno gdje je njihovo mjesto zaposlenja i u tom slučaju nadležne institucije država članica EU ne trebaju izdavati potvrdu A 1.

Iznimke od ovog pravila odnose se na osobe koje obavljaju djelatnost u dvije ili više država članica EU. Da bi se zadržala pravna sigurnost i primjena samo jednog zakonodavstva, za te osobe određena su posebna pravila o određivanju zakonodavstva koje se na njih primjenjuje.



## 1.1. Radnici izaslaní (upućeni) u države članice EU i izdavanje potvrde A1

**Što je to – izaslanje ili detašman?** To je situacija u kojoj poslodavac upućuje svog radnika iz jedne u drugu državu da tamo za njega obavlja poslove u određenom vremenskom razdoblju. Radnik ostaje i na dalje obuhvaćen sustavom socijalnog osiguranja države iz koje je izaslan (upućen), te obveza plaćanja doprinosa za socijalno osiguranje postoji u toj državi (u daljnjem tekstu – matična država ili država iz koje je radnik izaslan).

Na osnovi **potvrde** koja se izdaje u tu svrhu, **radnik je izuzet od plaćanja doprinosa u drugoj državi** u kojoj obavlja poslove privremeno, u točno određenom vremenskom razdoblju. Ako bi došlo do prekoračenja odobrenog trajanja izaslanja ili do nekih drugih okolnosti koje utječu na pravo na izaslanje, nadležna tijela i ustanove države u kojoj radnik obavlja poslove imaju pravo tražiti od poslodavca i radnika da doprinose plaćaju u toj državi, a u nekim državama članicama EU **takva situacija podliježe i novčanim kaznama**. Slično je uređeno i izaslanje samozaposlenih osoba.

Do članstva Republike Hrvatske u **EU**, u odnosima s državama članicama EU i Europskog gospodarskog prostora (**EGP**), na izaslanje se primjenjivalo 18 dvostranih ugovora o socijalnom osiguranju s državama članicama EU i EGP. U Hrvatskoj poslove vezane uz izaslanje je obavljao Hrvatski zavod za zdravstveno osiguranje. Nakon stupanja Republike Hrvatske u članstvo EU, u odnosima s državama članicama EU i Europskog gospodarskog prostora (EGP), na izaslanje se primjenjuju pravni propisi EU, a **poslove vezane uz izaslanje unutar EU obavlja Hrvatski zavod za mirovinsko osiguranje**.



### ističemo...

Prema općim pravilima Osnovne uredbe, na zaposlene osobe i samozaposlene osobe koje se kreću unutar EU **primjenjuje se zakonodavstvo samo jedne države članice i to prema mjestu rada (lex loci laboris)**. Iznimku od ovog pravila predstavljaju, između ostalih, osobe izaslane u drugu državu radi obavljanja određenog posla, u određenom razdoblju. **Na te osobe (izaslane osobe) primjenjuje se zakonodavstvo države iz koje su izaslane (matične države)**.

Iznimke od ovog pravila odnose se na osobe koje obavljaju djelatnost u dvije ili više država članica EU. Da bi se zadržala pravna sigurnost i primjena samo jednog zakonodavstva, za te osobe određena su posebna pravila o određivanju zakonodavstva koje se na njih primjenjuje.

Potvrda **A 1** se daje za radne statuse za sljedeće osobe:

- izaslane (upućene) zaposlene osobe,
- zaposlene na radu u dvije ili više država,
- izaslane (upućene) samozaposlene osobe,
- samozaposlene osobe na radu u dvije ili više država,
- državne službenike,
- ugovorno osoblje,
- koji rade kao zaposlene i kao samozaposlene osobe u različitim državama,
- koje rade kao državni službenici u jednoj državi i kao zaposlene/ samozaposlene osobe u jednoj državi ili više njih,
- članove letačke ili kabinske posade,
- izuzetke.

Za gore navedene osobe (na koje se primjenjuju posebna pravila) nadležne institucije država članica EU trebaju utvrditi mjerodavno zakonodavstvo socijalne sigurnosti putem izdavanje **potvrde A 1** (koju u RH-a izdaje Hrvatski zavod za mirovinsko osiguranje a u državama članicama EU nadležne institucije) i ona definira državu članicu EU čije se zakonodavstvo socijalne sigurnosti primjenjuje odnosno u kojoj se državi članici EU plaćaju doprinosi za obvezna socijalna osiguranja (npr. ako je RH-a izdala A 1 onda se doprinosi plaćaju u RH-a po hrvatskim propisima).

**POSEBNA NAPOMENA:** Kada neka država članica EU izdaje A1 svom rezidentu za privremene poslove odnosno poslove koji se **ponavljaju** (npr. više puta u 12 mjeseci) kao npr. potrebno vrijeme montaže prodanog stroja ili obavljanja određenih usluga onda se tu ne radi o izaslanju **već o radu** (zaposlene odnosno samozaposlene osobe) **u dvije ili više država članica** pa se izdaje A 1 za rad u dvije ili više država članica. Međutim, kada se ti poslovi ne ponavljaju pa se npr. odnose na 3-4 mjeseca ili više onda se tu radi o izaslanom radu

### 1.1.1. Uvjeti koje je potrebno ispuniti da bi nadležna ustanova pojedine države članice EU izdala potvrdu A1

Za izaslanje zaposlene osobe, koju poslodavac šalje u drugu državu članicu radi obavljanja posla za tog poslodavca u određenom razdoblju, **potrebno je ispuniti određene uvjete**, neke na strani poslodavca a neke na strani radnika. Na **izaslanu osobu** i na dalje će se primjenjivati zakonodavstvo države iz koje je izaslana (matične države) pod uvjetom da:

- 1) izaslanje ne traje dulje od 24 mjeseca,
- 2) osoba nije izaslana da zamijeni drugu izaslanu osobu,
- 3) se na osobu primjenjivalo zakonodavstvo matične države najmanje jedan mjesec neposredno prije izaslanja
- 4) poslodavac redovito obavlja svoju djelatnost u matičnoj državi
- 5) postoji neposredna veza radnika s poslodavcem za vrijeme trajanja izaslanja.

Uvjet da se na osobu prethodno primjenjivalo zakonodavstvo matične države najmanje jedan mjesec ne znači da je osoba mjesec dana prije izaslanja trebala biti zaposlena ili zaposlena kod istog poslodavca. Dovoljno je da je, npr. kao nezaposlena osoba, bila obuhvaćena sustavom davanja za nezaposlenost ili zdravstvenim osiguranjem.

Posebno napominjemo da smo u RiPup-u br. 4/2016 člankom „Radnici izaslaní (upućeni) na rad u inozemstvo“ detaljno obradili ovu materiju, pa u nastavku navodimo temeljne kriterije kod određivanja nadležnog zakonodavstva države o socijalnom osiguranju u nešto sažetijem obliku.

#### 1.1.1.1. Kriteriji za ocjenjivanje obavlja li poslodavac redovito svoju djelatnost u matičnoj državi

Smatra se da poslodavac redovito obavlja svoju djelatnost u državi iz koje šalje radnika ako u njoj obavlja značajan dio svoje djelatnosti. Ne smatra se da redovito obavlja značajan dio svoje djelatnosti ako obavlja samo administrativne poslove i poslove unutarnjeg upravljanja.

Uz pomoć sljedećih kriterija, koji nisu isključivi i mogu se primjenjivati alternativno ili kombinirano, utvrđuje se obavlja li poslodavac značajan dio svoje djelatnosti u matičnoj državi:

- mjesto registriranog sjedišta i glavne uprave,



- broj administrativnog osoblja kod poslodavca u matičnoj državi i državi rada – kod poslodavca u matičnoj državi ne može ostati samo administrativno osoblje,
- ugovor o radu je sklopljen u matičnoj državi,
- radnik kojeg poslodavac šalje je zaposlenik tog poslodavca,
- zakonodavstvo koje se primjenjuje na ugovore koje je poslodavac sklopio s klijentima (poslovnim partnerima, korisnicima usluga, potrošačima, i sl.),
- zakonodavstvo koje se primjenjuje na ugovore koje je poslodavac sklopio sa svojim radnicima
- ostvareni promet poslodavca u matičnoj državi i u državi rada u određenom razdoblju prije izaslanja
- smatra se da je uvjet ispunjen ako poslodavac ostvaruje **25% prometa u matičnoj državi**,
- razdoblje u kojem poslodavac posluje u državi iz koje se radnik šalje.

Ovaj popis kriterija nije konačan. Ponekad je potrebno koristiti i druge kriterije, ovisno o svakom pojedinačnom slučaju i prirodi posla poslodavca, kako bi se utvrdilo obavlja li poslodavac značajan dio svoje djelatnosti u matičnoj državi.

#### 1.1.1.2. Kriteriji za ocjenjivanje postoji li neposredna veza radnika i poslodavca za vrijeme trajanja izaslanja

Neposredna veza radnika i poslodavca koji ga šalje mora postojati čitavo vrijeme trajanja izaslanja. Ako takva veza ne postoji ili se prekine za vrijeme trajanja izaslanja, ne primjenjuju se pravila o izaslanju, odnosno započeto izaslanje prestaje. Neposredna veza radnika i poslodavca procjenjuje se uz pomoć sljedećih kriterija:

- odgovornost za zapošljavanje radnika (npr., da li je radnik zaposlen kod poslodavca koji ga šalje na rad u drugu državu članicu ili je radnik zaposlen kod poslodavca koji se bavi posredovanjem pri zapošljavanju),
- mora biti očito da se ugovor o radu odnosi na radnika za cijelo vrijeme trajanja izaslanja,
- mogućnost raskida ugovora o radu ostaje u nadležnosti poslodavca u državi iz koje je radnik izaslan,
- poslodavac odlučuje o prirodi posla koji će radnik obavljati u državi rada,
- primjena disciplinskih mjera ostaje u nadležnosti poslodavca u državi iz koje je radnik izaslan,
- isplata plaća i plaćanje doprinosa i dalje je obveza poslodavca koji je radnika izaslao.

#### 1.1.1.3. Slučajevi koji isključuju primjenu pravila o izaslanju:

- 1) ako poslodavac kojem je radnik izaslan stavi radnika na raspolaganje poslodavcu u toj državi članici,
- 2) ako poslodavac kojem je radnik izaslan stavi radnika na raspolaganje drugom poslodavcu u drugoj državi članici,
- 3) ako poslodavac iz jedne države članice (matične države) zaposli radnika iz druge države članice s namjerom da ga pošalje na rad u treću državu članicu, a da se na radnika nije primjenjivalo zakonodavstvo matične države najmanje jedan mjesec neposredno prije izaslanja,
- 4) ako je radnik angažiran na tržištu rada u jednoj državi članici, od strane poslodavca sa sjedištem u drugoj državi članici, s namjerom da ga se pošalje na rad u prvu državu članicu,
- 5) radnik je izaslan da zamijeni drugog izaslanog radnika,
- 6) radnik je sklopio ugovor o radu s poslodavcem kod kojega je izaslan.

#### 1.1.1.4. Postupak koji se provodi kod izaslanja

**Poslodavac** je obvezan obavijestiti **nadležnu ustanovu u matičnoj državi**, kad god je moguće unaprijed, o namjeri izaslanja.



#### ističemo...

Nadležna ustanova (u RH-a je to HZMO a u drugim državama članicama EU nadležna ustanova ne mora biti ustanova koja provodi mirovinsko osiguranje), ako su ispunjeni svi uvjeti za izaslanje, **izdaje potvrdu A1** kojom se potvrđuje da se na osobu i na dalje primjenjuje zakonodavstvo matične države te istovremeno obavještava o izaslanju nadležnu ustanovu u državi rada.

Koja je država nadležna za izdavanje **potvrde A1**?

U pravilu je nadležno javno socijalno osiguranje (uglavnom se radi o mirovinskom osiguranju) države članice u kojoj fizička osoba ima prebivalište. Ako fizička osoba ima prebivalište u dvije države onda se utvrđuje **središte životnog interesa** (i to na način koji je sličan kod utvrđivanja porezne rezidentnosti).

Prema članku 9. stavku 3. Zakona o provedbi uredbe o koordinaciji sustava socijalne sigurnosti („Narodne novine“, broj 54/13), za poslove određivanja mjerodavnog zakonodavstva nadležan je Hrvatski zavod za mirovinsko osiguranje.

Pravila za određivanje mjerodavnog zakonodavstva imaju **obvezan i isključivi učinak**. To znači da za osiguranike, poslodavce ili države članice **ne postoji pravo izbora mjerodavnog zakonodavstva**, već se primjenjuje zakonodavstvo određeno prema navedenim pravilima.

#### 1.1.1.5. Postupak nakon završetka izaslanja – izaslanje duže od 24 mjeseca

Po završetku razdoblja izaslanja, **ново izaslanje** za istu osobu **može se odobriti nakon proteka roka od dva mjeseca**.

Iznimno, moguće je za istu osobu tražiti produženje trajanja razdoblja izaslanja (dulje od 24 mjeseca).

Ako postoji opravdan razlog, npr. predviđa se da se ugovoreni posao ne može završiti u roku od 24 mjeseca, moguće je u posebnom postupku, uz pristanak nadležne ustanove države u koju je osoba izaslana, produžiti razdoblje izaslanja. Zahtjev za produženje izaslanja podnosi se unaprijed, prije isteka postojećeg izaslanja.

#### 1.1.1.6. Kratki prekidi razdoblja izaslanja

Kratki prekidi razdoblja izaslanja, kao što su **godišnji odmori, bolovanja ili stručno usavršavanje** u trajanju **do najviše dva mjeseca, ne smatraju se prekidom izaslanja** i ne produžuju postojeće izaslanje čije je predviđeno trajanje 24 mjeseca. U slučaju da je izaslanje kraće od 24 mjeseca moguće ga je produžiti najviše do 24 mjeseca.

#### 1.1.1.7. Obaveza obavještavanja o promjenama tijekom izaslanja

Za vrijeme trajanja razdoblja izaslanja **poslodavac je dužan** obavještavati nadležnu ustanovu o svim promjenama koje se tiču izaslanja a posebno:

- ako izaslanje završi prije predviđenog roka,
- o razdobljima prekida izaslanja duljim od dva mjeseca,
- o raspoređivanju izaslanog radnika drugom poslodavcu u državi rada.

Nadležna ustanova u matičnoj državi dužna je obavijestiti nadležnu ustanovu u državi rada o navedenim promjenama. Nadležne ustanove



ve države rada i matične države mogu za vrijeme trajanja izaslanja kontrolirati postojanje svih potrebnih uvjeta za izaslanje.

### 1.1.1.8. Izaslanja započeta prema dvostranim ugovorima o socijalnom osiguranju i daljnja nadležnost HZZO-a

Izaslanja započeta prema dvostranom ugovoru s Austrijom, Mađarskom, Nizozemskom, Njemačkom i Slovenijom prije članstva Republike Hrvatske u EU a koja su određena za razdoblje koje traje i završava poslije dana članstva Republike Hrvatske u EU, dovršena su prema dvostranim ugovorima u skladu s potvrđama o izaslanju izdanim prema dvostranim ugovorima. Za sva pitanja u svezi izaslanja radnika (npr. izdavanje dvojezičnih potvrda) koja se odnose na provođenje važećih ugovora o socijalnom osiguranju za osiguranike država izvan EGP-a i dalje (nakon 1. srpnja 2013.) je **nadležan Hrvatski zavod za zdravstveno osiguranje**.

Za sva izaslanja na koja se primjenjuje Uredba 883/04 i za koja je zahtjev podnesen za razdoblje koje počinje nakon članstva RH-a u EU, nadležan je **Hrvatski zavod za mirovinsko osiguranje (HZMO)**. HZMO je nadležan i za produžavanje razdoblja izaslanja koja su započeta prema dvostranom ugovoru i koja su prema tom ugovoru dovršena nakon dana članstva Republike Hrvatske u EU jer se i na produžetke nakon članstva RH u EU primjenjuje Uredba 883/04.

## 1.2. Radnici izaslaní iz država Europskog gospodarskog prostora i Švicarske

Određivanje mjerodavnog zakonodavstva prema Uredbama EU i izdavanje potvrde A1 odnosi se i na države Europskog gospodarskog prostora (Norveška, Lichtenstein i Island i to na temelju sporazuma s državama članicama EU) te na Švicarsku (koja također primjenjuje propise EU na temelju dvostranog ugovora između Švicarske i EU) koje nisu članice EU ali ne od 1. srpnja 2013. već od datuma od kojeg će te države proširiti primjenu ugovora o primjeni propisa EU i na RH-a.

**Norveška, Island i Lihtenštajn** kao države članice Europskog gospodarskog prostora (EGP) primjenjuju uredbe EU za koordinaciju u odnosima s Republikom Hrvatskom počevši od 12. travnja 2014. te je od tog dana dvostrani ugovor s Norveškom zamijenjen uredbama EU.

Ugovor sa **Švicarskom** ostaje na snazi i primjenjuje se do zamjene tog ugovora uredbama EU za koordinaciju. Švicarska, iako nije članica Europske unije, primjenjuje uredbe EU za koordinaciju sustava socijalne sigurnosti ali još nije određen datum od kojeg će te uredbe primjenjivati i u odnosima s Republikom Hrvatskom.

**U tijeku su pregovori** za sklapanje ugovora o socijalnom osiguranju s Argentinom, Čileom, Novim Zelandom i Srbijom.

## 1.3. Radnici izaslaní iz „trećih država“ s kojima RH-a primjenjuje međunarodne ugovore o socijalnom osiguranju

Republika Hrvatska je do 30. lipnja 2013. primjenjivala 25 međunarodnih ugovora o socijalnom osiguranju. Nakon stupanja RH-a u članstvo EU 16 ugovora s državama članicama zamijenjeno je uredbama EU.

Uredbe EU zamjenjuju međunarodne ugovore o socijalnom osiguranju **ali ih ne ukidaju**. To znači da će primjena pojedinih odredbi tih ugovora biti moguća ako je to povoljnije za podnositelja zahtjeva ili ako pojedino pitanje nije uređeno uredbama EU.

Na snazi ostaju ugovori s tzv. „**trećim državama**“ koje nisu članice EU i to s: **Australijom, Bosnom i Hercegovinom, Kanadom, Provincijom Quebec, Makedonijom, bivšom Saveznom Republikom**

**Jugoslavijom** (koji se primjenjuje u odnosima sa **Srbijom i Crnom Gorom**) i **Turskom**.

Posebno napominjemo da međunarodni ugovori s **Australijom, Kanadom i Provincijom Quebec uređuju samo mirovinsko a ne i zdravstveno osiguranje**.

**Potvrde o pripadnosti socijalnom osiguranju** za navedene države s kojima RH-a primjenjuje međunarodne ugovore o socijalnom osiguranju izdaju nadležne ustanove u tim državama.



### ističemo...

Kod izaslanih radnika primjenjuju se propisi o socijalnom osiguranju države ugovornice koja ih je izaslala na rad (misli se na državu u kojoj poslodavac ima sjedište iz koje ih je uputio na rad u inozemstvo) u drugu državu ugovornicu, **što znači da plaćaju obvezne doprinose u državi koja ih je izaslala**.

## 1.4. Radnici izaslaní iz „trećih država“ s kojima RH-a nije sklopila međunarodne ugovore o socijalnom osiguranju

Za izaslane radnike iz trećih država s kojima Republika Hrvatska nije sklopila međunarodni ugovor o socijalnom osiguranju u Republici Hrvatskoj primjenjuju se hrvatski propisi o socijalnom osiguranju i obveznim doprinosima.



### ističemo...

Ovi radnici se ne smatraju izaslanim (upućenim) radnicima u RH u smislu propisa o socijalnom osiguranju i obveznim doprinosima.

Prema članku 15. stavku 1. i 3. Zakona o mirovinskom osiguranju („Narodne novine“, broj 157/13, 151/14, 33/15 i **93/15**), **na osobni zahtjev obvezno se osiguravaju osobe zaposlene u inozemstvu kod međunarodnih organizacija i stranih poslodavaca ako nisu osigurane prema inozemnim propisima na koje se odnosi međunarodni ugovor o socijalnom osiguranju ili ako nisu obvezno osigurane prema uredbama Europske unije o koordinaciji sustava socijalne sigurnosti**.

Na dalje, prema članku 7. stavku 1. točki 3. Zakona o obveznom zdravstvenom osiguranju („Narodne novine“, broj 80/13 – 137/13), **obvezni osiguranici su osobe s prebivalištem ili odobrenim stalnim boravkom u Republici Hrvatskoj zaposlene u drugoj državi ili trećoj državi koje nemaju zdravstveno osiguranje nositelja zdravstvenog osiguranja države članice ili treće države, odnosno koje nisu obvezno zdravstveno osigurane prema propisima države rada na način kako je to određeno propisima Europske unije odnosno međunarodnim ugovorom**.

Člancima 103. do 106. Zakona o doprinosima uređena je obveza doprinosa za osiguranike po osnovi zaposlenja u inozemstvu kod međunarodnih organizacija, stranih poslodavaca i u institucijama Europske unije koja se primjenjuje i na radnike koji su upućeni na rad u RH-a iz „trećih država“ s kojima RH-a nije sklopila međunarodne ugovore o socijalnom osiguranju.

Obveznik doprinosa i obveznik plaćanja je sam radnik iz „treće države“ za svoje osobno osiguranje, dok obvezu doprinosa, vrstu doprinosa te razdoblje za koje se obveza odnosi utvrđuje Porezna uprava rješenjem.



Doprinosi se obračunavaju na osnovicu prema mjesečnoj osnovici koja je umnožak iznosa prosječne plaće (za 2016. iznosi 8.037,00 kn) i koeficijenta 1,0 što iznosi **8.037,00 kn** te se na navedenu osnovicu obračunava:

- doprinos za mirovinsko osiguranje (I. stup) po stopi od 20% odnosno 15% za osiguranika II- stupa
- doprinos za mirovinsko osiguranje na temelju individualne kapitalizirane štednje za osiguranike II. stupa po stopi od 5%
- doprinos za zdravstveno osiguranje po stopi od 15%
- doprinos za zaštitu zdravlja na radu po stopi od 0,5%
- doprinos za zapošljavanje po stopi od 1,7%

Doprinosi dospijevaju na naplatu do 15. dana u mjesecu za prethodni mjesec.

Posebno ističemo da ovi radnici upućeni na rad u RH-a, da bi ishodili **dozvolu za boravak i rad**, moraju dostaviti dokaz da su zdravstveno osigurani u RH-a.

### 1.5. Popis država i potvrda o pripadnosti socijalnom osiguranju koje izdaju te države EU, EGP, države s kojima RH primjenjuje ugovore o socijalnom osiguranju

U nastavku, radi boljeg razumijevanja, dajemo popis država i potrebnih **potvrda o pripadnosti socijalnom osiguranju**:

**Tablica 1: Popis država i potvrda o socijalnom osiguranju koje izdaju te države**

R. br.	DRŽAVE	Potvrde o socijalnom osiguranju
1.	<b>EUROPSKA UNIJA:</b> Austrija, Belgija, Bugarska, Cipar, Češka, Danska, Estonija, Finska, Francuska, Grčka, Irska, Italija, Latvija, Litva, Luksemburg, Mađarska, Malta, Nizozemska, Njemačka, Poljska, Portugal, Španjolska, Rumunjska, Velika Britanija, Slovenija, Slovačka i Švedska	A 1
2.	<b>EUROPSKI GOSPODARSKI PROSTOR:</b> Island, Norveška i Lihtenštajn	A 1*
3.	<b>ŠVICARSKA</b>	A 1**
4.	<b>DRŽAVE S KOJIMA RH PRIMJENJUJE UGOVOR O SOCIJALNOM OSIGURANJU:</b>	
	Bosna i Hercegovina - potvrde o pripadnosti sustavu osiguranja i prava na zdravstvenu zaštitu	BH/HR 1/ BH/HR 4
	Crna Gora - potvrde o pripadnosti sustavu osiguranja i prava na zdravstvenu zaštitu	SCG/HR 101/SCG/HR 111A
	Makedonija - potvrde o pripadnosti sustavu osiguranja i prava na zdravstvenu zaštitu	RM/HR1/ RM/HR4
	Srbija - potvrde o pripadnosti sustavu osiguranja i prava na zdravstvenu zaštitu	SRB/HR101/SRB/HR111A
	Turska - potvrde o pripadnosti sustavu osiguranja i prava na zdravstvenu zaštitu	TR/HR1/TR/HR3
	Kanada (u ugovoru nije uključeno zdravstveno osiguranje)	uz potvrdu plaća se samo doprinos za zdravstveno osiguranje
	Quebec (u ugovoru nije uključeno zdravstveno osiguranje)	uz potvrdu plaća se samo doprinos za zdravstveno osiguranje
	Australija (u ugovoru nije uključeno zdravstveno osiguranje)	uz potvrdu plaća se samo doprinos za zdravstveno osiguranje

\***Norveška, Island i Lihtenštajn** kao države članice Europskog gospodarskog prostora (EGP) primjenjuju uredbu EU za koordinaciju u odnosima s Republikom Hrvatskom počevši od 12. travnja 2014. te je od tog dana dvostrani ugovor s Norveškom zamijenjen uredbama EU.

\*\*Ugovor sa Švicarskom ostaje na snazi i primjenjuje se do zamjene tog ugovora uredbama EU za koordinaciju. Švicarska, iako nije članica Europske unije, primjenjuje uredbu EU za koordinaciju sustava socijalne sigurnosti ali još nije određen datum od kojeg će te uredbu primjenjivati i u odnosima s Republikom Hrvatskom.

**U tijeku su pregovori** za sklapanje ugovora o socijalnom osiguranju s Argentinom, Čileom, Novim Zelandom i Srbijom.

## 2. Obračun doprinosa za izaslane radnike u RH

Prema članku 7. točke 13. Zakona o doprinosima (Nar. nov., br. 84/08, 152/08, 94/09, 18/11, 22/12, 144/12, 148/13, 41/14 i 143/14) izaslaní radnik je:

- osoba osigurana po osnovi radnog odnosa koja je od poslodavca izaslaná u inozemstvo radi obavljanja poslova za poslodavca, a koja sukladno propisima o obveznim osiguranjima, propisima Europske unije o koordinaciji sustava socijalne sigurnosti i međudržavnim ugovorima o socijalnom osiguranju za vrijeme rada u inozemstvu ostaje u sustavu obveznih osiguranja Republike Hrvatske te
- osoba osigurana po osnovi radnog odnosa koja je od poslodavca upućena u inozemstvo radi obavljanja dužnosti u diplomatskoj misiji ili konzularnom uredu Republike Hrvatske i
- **osoba koja je od inozemnog poslodavca izaslaná na rad u tuzemno društvo**, a sukladno odredbama propisa Europske unije o koordinaciji sustava socijalne sigurnosti i odredbama međudržavnih ugovora o socijalnom osiguranju ima uređen status u osiguranju države poslodavca.

O utvrđenom statusu (socijalnog osiguranja) izaslanog radnika u RH-a ovisi da li će tuzemni (ili inozemni) isplatelj dohotka obračunati i platiti doprinose za socijalno osiguranje na način propisan Zakonom o doprinosima i Pravilnikom o doprinosima (Narodne novine", broj 2/09, 9/09 - ispravak, 97/09, 25/11, 61/12, 86/13, 157/14) ili ne.

Status u socijalnom osiguranju izaslanih osoba u RH a zaposlenih kod poslodavaca iz država članica EU, EGP ili Švicarske utvrđuje se na temelju propisanih potvrda koje se smatraju **dokazima** a to su:

- 1) **potvrda A1** kojom se dokazuje da se za izaslanog radnika u RH-a primjenjuje zakonodavstvo o socijalnom osiguranju države članice EU-a, EGP-a (Island, Norveška, Lihtenštajn), što znači da za te izaslane radnike **ne postoji obveza plaćanja doprinosa u RH-a** (po hrvatskim propisima).

Međutim, mogući je (iako vrlo rijetko) slučaj da se za izaslanog radnika u RH (iz države članice EU) primjenjuje zakonodavstvo o socijalnom osiguranju RH-a (temeljem potvrde A1 koju je izdao Hrvatski zavod mirovinskog osiguranja jer nisu bili ispunjeni propisani uvjeti prema kojima bi nadležna država članica EU, u kojoj je izaslaní radnik u radnom odnosu, izdala A1 kojom bi se primjenjivalo zakonodavstvo te države članice) što znači da za te izaslane radnike u RH-a **postoji obveza plaćanja doprinosa u RH-a** (po hrvatskim propisima).

Člankom 27.a Pravilnika o doprinosima je propisano da poslodavac s registriranim sjedištem ili mjestom poslovanja u drugim državama članicama EU, koji u njima zapošljava osobe prema kojima se, sukladno odredbama članka 11. do 16. Uredbe (EZ) br. 883/2004, primjenjuje zakonodavstvo Republike Hrvatske i iste je uputio na rad u drugu državu članicu (npr. u RH-a) ili inozemstvo, dužan je obračunati i platiti doprinose na način propisan člancima 35. do 41. Zakona o doprinosima

(to su odredbe koje propisuju obvezu plaćanja doprinosa za izaslane radnike).

- II) potvrda o socijalnom osiguranju kojom se dokazuje da se za izaslanog radnika u RH-a **primjenjuje zakonodavstvo o socijalnom osiguranju** države ugovornice koja je izaslala radnika, što znači da za te izaslane radnike ne postoji obveza plaćanja doprinosa u RH-a (po hrvatskim propisima).
- III) ako je „izaslaní radnik“ upućen na rad u RH-a iz „trećih država“ (to su države koje nisu članice EU, EGP i države s kojima RH-a primjenjuje ugovor o socijalnom osiguranju) tada se **primjenjuje zakonodavstvo o socijalnom osiguranju RH-a**, što znači da za te izaslane radnike **postoji obveza plaćanja doprinosa u RH-a** (po hrvatskim propisima). Naime, kako se ovi upućeni radnici po hrvatskim propisima o doprinosima **ne smatraju izaslanim radnicima** (o načinu obračuna i plaćanja doprinosa za ovu kategoriju osiguranika vidi točku 1.4. ovog članka).

Sustav obveznih doprinosa u RH-a za osiguranike po osnovi rada razlikuje **mjesečnu osnovicu** – plaću za rad u određenom mjesecu od ostalih primitaka od nesamostalnog rada kao različite osnovice za obračun doprinosa koji podliježu različitim načinima utvrđivanja obveze doprinosa.

Posebno podsjećamo pretplatnike da se prema članku 24. stavku 2. Pravilnika o doprinosima, osnovicom za obračun doprinosa za osiguranika po osnovi radnog odnosa – izaslanog radnika (**samo kada se primjenjuju hrvatski propisi o doprinosima**), osim **mjesečne osnovice** utvrđene prema članku 37. Zakona o doprinosima (to je iznos što ga utvrđuje općim aktom poslodavac polazeći od najviše mjesečne plaće koju bi izaslaní radnik ostvario za iste odnosno za slične poslove u Republici Hrvatskoj prema ugovoru o radu, pravilniku o radu, kolektivnom ugovoru ili posebnom propisu, uvećana za 20%), smatraju i iznosi **ostalih primitaka** što ih poslodavac, pored plaće za rad u inozemstvu, isplaćuje osiguraniku sukladno članku 38. Zakona (to su i iznosi **ostalih primitaka** iz članka 22. Zakona).

Prema članku 22. stavku 3. Zakona o doprinosima, ostalim primicima smatraju se posebno:

- 1) primici po osnovi naknada, potpora, nagrada, darova, dnevnica, terenskog dodatka, pomorskog dodatka i otpremnine isplaćeni iznad neoporezivih iznosa, sukladno propisima o porezu na dohodak,
- 2) primici radi prekida radnog odnosa,
- 3) premije osiguranja što ih poslodavac na teret svojih sredstava a u korist radnika plaća za životno osiguranje s obilježjem štednje te za dopunsko i privatno zdravstveno osiguranje, dobrovoljno mirovinsko osiguranje ili za osiguranje imovine radnika,
- 4) ostali primici što ih poslodavac isplaćuje ili daje radniku za obavljeni rad sukladno ugovoru o radu, pravilniku o radu, kolektivnom ugovoru ili posebnom propisu a ti se primici ne odnose na naknadu za rad u određenom mjesecu, kao što su: dodatna plaća (izvan redovitih mjesečnih plaća), bonus za postignute rezultate i ostali slični primici od nesamostalnog rada.

Navedeni ostali primici se prilikom obračuna doprinosa **ne uvećavaju za 20%** kao kod mjesečne osnovice. Na dalje, na te ostale primike se ne obračunava posebni doprinos za zdravstveno osiguranje za korištenje zdravstvene zaštite u inozemstvu.

Vrlo detaljno o obračunu i plaćanju doprinosa za hrvatske radnike izaslane (upućene na rad u inozemstvu) pisali smo u članku „Radnici izaslaní (upućeni) na rad u inozemstvo“ koji je objavljen u broju 4/16.

Na dalje, posebno ističemo da smo u broju 5/14 RIPUP-a u članku „Boravak i rad stranaca u RH te oporezivanje primitaka izaslaníh radnika u RH“ pisali detaljno o navedenoj problematiki.

Ulaskom RH u EU osobe s prebivalištem u RH mogu raditi za poslodavca sa sjedištem u državama članicama EU (te osobe-radnici sklapaju ugovor o radu s inozemnim poslodavcem) pri čemu ostaju socijalno osigurani u svojoj zemlji (RH). Inozemni poslodavac (iz EU) može sam obračunati, plaćati doprinose, podnositi obrazac JOPPD ili to može preuzeti radnik. U ovom slučaju ovi radnici dužni su sami obračunavati predujam poreza na dohodak od nesamostalnog rada (plaću), uplatiti ga u roku od osam dana od dana primitka tog dohotka te podnijeti obrazac JOPPD.

O navedenom smo detaljno pisali u članku „Rad za inozemnog poslodavca (iz EU) u Republici Hrvatskoj“ kojeg smo objavili u RiPup-u br. 4/2016.

### 3. Oporezivanje primitaka izaslaníh radnika u RH

Prema članku 14. Zakona o porezu na dohodak („Narodne novine“, broj 177/04, 73/08, 80/10, 114/11, 22/12, 144/12, Odluka USRH - 120/13, 125/13, 148/13, Odluka USRH - 83/14, 143/14, 136/15), primicima po osnovi nesamostalnog rada (plaćom) smatraju se svi primici koje poslodavac u novcu ili u naravi isplaćuje ili daje radniku po osnovi radnog odnosa prema propisima koji uređuju radni odnos.



#### istićemo...

Na dalje, primicima po osnovi nesamostalnog rada **smatra se plaća koju poslodavac isplaćuje radnicima u svezi sa sadašnjim radom, prijašnjim radom po osnovi prijašnjeg radnog odnosa ili budućim radom po osnovi sadašnjeg radnog odnosa**, što znači da se primicima od nesamostalnog rada smatraju i primici koje bivši poslodavci isplaćuju bivšim radnicima u svezi s njihovim prijašnjim radom s osnove bivšeg radnog odnosa.

**Primici po osnovi nesamostalnog rada po osnovi radnog odnosa (plaća)** su dio **šireg pojma primitaka od nesamostalnog rada** u koji osim plaće pripadaju i: poduzetnička plaća koja ulazi u rashod pri utvrđivanju poreza na dobit, **plaće izaslaníh radnika u Republiku Hrvatsku**, plaće članova predstavničkih i izvršnih tijela državne vlasti i jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave koja im se isplaćuje za rad u tim tijelima i jedinicama, naknade plaće osobama koje pružaju njegu i pomoć hrvatskim ratnim vojnim invalidima iz Domovinskog rata I. skupine prema posebnim propisima, mirovine ostvarene u HZMO-u iz I. stupa, mirovine ostvarene iz II. stupa i mirovine koje isplaćuju osiguravatelji na temelju prijašnjih uplata poslodavca za dokup dijela mirovine ako su te uplate bile oslobođene oporezivanja, plaće u naravi (plaća u naravi nije propisana Zakonom o radu).

**Dohodak od nesamostalnog rada po osnovi radnog odnosa je razlika između primitaka (plaće) i porezno priznatih izdataka** (to su plaćeni doprinosi iz plaće) i on ne predstavlja ni bruto ni neto plaću već iznos iz kojeg se plaćaju porez na dohodak i možebitni prizrez te isplaćuje neto iznos plaće.

**Plaćom** (primitkom po osnovi nesamostalnog rada) se, prema Zakonu o porezu na dohodak, smatraju svi primici koje poslodavac u **novcu ili u naravi** isplaćuje ili daje radniku po osnovi radnog odnosa a sastoji se od:



- **doprinosi iz plaće** koji se smatraju izdacima - po sada važećim propisima doprinosi iz plaće su doprinosi za mirovinsko osiguranje (za I. i II. stup),
- **dohotka od nesamostalnog rada** – koji dobijemo kada od plaće odbijemo porezno priznate izdatke (doprinosi iz plaće),
- **neoporezivog dijela dohotka od nesamostalnog rada (osobnog odbitka)** koji ne podliježe oporezivanju – kada od dohotka od nesamostalnog rada odbijemo osobni odbitak dobijemo **poreznu osnovicu** za obračun poreza na dohodak i možebitni prirez na koju primjenjujemo propisane porezne stope za pojedine porezne razrede,
- **poreza na dohodak i možebitnog prireza** obračunatih na poreznu osnovicu,
- **neto iznosa plaće** koji se isplaćuje radniku i koji se dobije kada se iz dohotka od nesamostalnog rada odbiju porez na dohodak i možebitni prirez.

Zakon o doprinosima u članku 7. točki 33. definira **pojam plaće** za koji možemo reći da je identičan pojmu plaće određenom propisima o porezu na dohodak.

**Plaća je primitak** što ga poslodavac ili druga osoba umjesto poslodavca te predstavničko tijelo ili izvršno tijelo državne vlasti, jedinice područne (regionalne) samouprave ili jedinice lokalne samouprave u kojoj osiguranik obavlja dužnost izabrane ili imenovane osobe isplaćuje ili daje u naravi ili ga je bio dužan isplatiti radniku, odnosno osiguraniku po osnovi radnog odnosa ili izabranom ili imenovanoj osobi **za rad u određenom mjesecu** prema ugovoru o radu, pravilniku o radu, kolektivnom ugovoru ili posebnom propisu, a od tog se primitka, prema propisima o porezu na dohodak, utvrđuje dohodak od nesamostalnog rada. **Ukupan iznos primitka (bruto) sadrži iznose doprinosa iz osnovice te iznose poreza i prireza porezu na dohodak i neto iznos.**

### 3.1. Definicija izaslanog radnika u RH, utvrđivanje rezidentnosti, osobni odbitak, plaćanje prireza, utvrđivanje poreza na dohodak i obveza izvješćivanja

Prema članku 14. stavku 1. točki 3. Zakona o porezu na dohodak, primicima po osnovi nesamostalnog rada (plaćom) smatraju se i primici (plaća) fizičkih osoba **izaslanih na rad u Republiku Hrvatsku po nalogu inozemnog poslodavca u tuzemna društva za rad u tim društvima.**

Na dalje, članak 11. stavak 1. točka 3. Pravilnika o porezu na dohodak („Narodne novine“ broj 95/05, 96/06, 68/07, 146/08, 2/09, 9/09 - ispravak, 146/09, 123/10, 137/11, 61/12, 79/13, 160/13, 157/14, 137/15) dodatno pojašnjava pojam izaslanog radnika pa se **izaslanim radnicima** na rad u Republiku Hrvatsku po nalogu inozemnog poslodavca u tuzemna društva smatraju **fizičke osobe koje su zaposlene u radnom odnosu kod inozemnog poslodavca.**

#### 3.1.1. Utvrđivanje rezidentnosti izaslanog radnika u RH

Utvrđivanje rezidentnosti fizičkih osoba je katkada vrlo složeno ali i važno jer rezident jedne države podliježe plaćanju poreza na dohodak na ukupni dohodak koji ostvari u tuzemstvu i u inozemstvu (**načelo svjetskog dohotka**), dok nerezident podliježe plaćanju poreza na dohodak samo na dohodak ostvaren u tuzemstvu (**načelo tuzemnog dohotka**).



#### ističemo...

To znači da je nemoguće pravilno obračunati porez na dohodak tijekom poreznog razdoblja i primijeniti ugovor o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja ako prethodno nismo pravilno utvrdili rezidentnost primatelja dohotka.

Rezidentnost fizičke osobe određuje i mogućnost (ne)plaćanja predujmova poreza na dohodak tijekom poreznog razdoblja (naravno, to ovisi i o sadržaju pojedinih ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja te o unutrašnjim poreznim propisima država ugovornica) te utvrđivanje godišnjeg dohotka i godišnje obveze po podnesenoj godišnjoj poreznoj prijavi.

Rezidentnost fizičke osobe utvrđuju države svojim unutrašnjim poreznim zakonodavstvom, pa se tako u RH-a rezidentnost utvrđuje odredbama Zakona o porezu na dohodak, Pravilnika o porezu na dohodak i Općim poreznim zakonom („Narodne novine“, broj 147/08, 18/11, 78/12, 136/12, 73/13, 26/15 - dalje: OPZ). Prema Zakonu o porezu na dohodak, rezident RH-a je fizička osoba koja u RH-a ima **prebivalište ili uobičajeno boravište** koji su definirani člankom 38. OPZ-a (čime je definira i rezidentnost fizičke osobe) a ne Zakonom o prebivalištu. Prema članku 38. OPZ-a smatra se da porezni obveznik **ima prebivalište ondje gdje ima stan u vlasništvu ili posjedu neprekidno najmanje 183 dana** u jednoj ili u dvije kalendarske godine (boravak u stanu nije obvezan).



#### ističemo...

Ako porezni obveznik ima prebivalište u tuzemstvu i inozemstvu, **smatra se da ima prebivalište u tuzemstvu** (osim u slučajevima kada se primjenjuju ugovori o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja koji imaju **prednost** pred odredbama članka 38. OPZ-a)

**Uobičajeno boravište** ima porezni obveznik u onome mjestu u kojem se zadržava pod okolnostima na temelju kojih se može zaključiti da on u tome mjestu ili na tom području ne boravi samo privremeno. **Uobičajenim boravištem** smatra se stalan ili vremenski povezan boravak u trajanju od najmanje 183 dana u jednoj ili u dvije kalendarske godine. Za određivanje uobičajenog boravišta nisu važni kratkotrajni prekidi boravka koji ne traju dulje od jedne godine.



#### ističemo...

Utvrđivanje porezne rezidentnosti za izaslane radnike u RH koji su izaslaní iz država s kojima RH-a primjenjuje ugovore o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja utvrđuje se sukladno tim ugovorima.

RH-a u **2016. godini** primjenjuje međunarodne ugovore o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja s ukupno 60 država od kojih se 25 odnose na države članice EU a dva pripadaju EGP-u (Norveška i Island) te jedan na Švicarsku. Što se tiče država-članica EU u primjeni još nisu ugovori o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja s Ciprom i Luxemburgom te državom EGP-a (Lichtenstein).

U nastavku prikazujemo Tablicu 2. u kojoj prikazujemo Pregled ugovora koje primjenjuje RH-a u 2016.



Tablica 2. Pregled Ugovora koje primjenjuje Republika Hrvatska u 2016. godini

R. br.	Država	Broj NN (međ. ugovori)	U primjeni
1.	Albanija	13/95	01.01.1998.
2.	Armenija	13/09	01.01.2011.
3.	Austrija	3/01	01.01.2002.
4.	Azerbajđan	2/13	01.01.2014.
5.	Belgija *	6/03	01.01.2005.
6.	Bjelorusija	3/04	01.01.2005.
7.	B i H	2/05	01.01.2006.
8.	Bugarska	3/98	01.01.1999.
9.	Crna Gora	3/03	03.06.2006.
10.	Češka	8/99	01.01.2000.
11.	Čile	10/04	01.01.2005.
12.	Danska	12/08	01.01.2010.
13.	Estonija*	8/03	01.01.2005.
14.	Finska	Preuzet od SFRJ NN - 53/91	08.10.1991.
15.	Francuska*	7/04	01.01.2006.
16.	Grčka	18/97	01.01.1999.
17.	Gruzija	12/13	2014.
18.	Indija	4/14	01.01.2016.
19.	Indonezija	13/09	01.01.2013.
20.	Iran	10/04	01.01.2009.
21.	Irska	16/03	01.01.2004.
22.	Island	3/11	01.01.2012.
23.	Italija	10/00	01.01.2010.
24.	Izrael	11/06	01.01.2008.
25.	Jordan	11/05	01.01.2007.
26.	Južnoafrička Republika	17/97	01.01.1998.
27.	Kanada	12/99	01.01.2000.
28.	Katar	1/09	01.01.2013.
29.	Kina	3/01	01.01.2002.
30.	Koreja*	7/06	01.01.2007.
31.	Kuvajt	15/02	01.01.2004.
32.	Latvija*	3/01	01.01.2002.
33.	Litva*	3/01	01.01.2002.
34.	Mađarska	11/97	01.01.1999.
35.	Makedonija	13/95	01.01.1997.
36.	Malezija	6/03	01.01.2005.
37.	Malta	7/99	01.01.2000.
38.	Maroko	1/06, 4/09	01.01.2013.
39.	Mauricijus	10/03	01.01.2004.
40.	Moldova	3/06	01.01.2007.
41.	Nizozemska	3/01	01.01.2002.
42.	Njemačka*	9/06	01.01.2007.
43.	Norveška*	Preuzet od SFRJ NN - 53/91	08.10.1991.
44.	Oman	9/10	01.01.2012.
45.	Poljska	13/95	01.01.1997.

R. br.	Država	Broj NN (međ. ugovori)	U primjeni
46.	Portugal	3/14	01.01.2016.
47.	Rumunjska	11/96	01.01.1997.
48.	Rusija	11/96	01.01.1998.
49.	San Marino	10/05	01.01.2006.
50.	Sirija	12/08	01.01.2010.
51.	Slovačka	11/96	01.01.1997.
52.	Slovenija	8/05	01.01.2006.
53.	Srbija	3/03	01.01.2005.
54.	Španjolska	3/06	01.01.2007.
55.	Švedska*	Preuzet od SFRJ NN - 53/91	08.10.1991.
56.	Švicarska	8/99	01.01.2000.
57.	Turkemenistan	3/15	01.01.2016.
58.	Turska	5/99	01.01.2001.
59.	Ukrajina	11/97	01.01.2000.
60.	Ujedinjeno Kraljevstvo	5/15	01.01.2016.

\* za označene države (9 država) ugovorena je u ugovorima o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja **metoda izuzimanja s progresijom** (to znači da se obračunati i plaćeni porez na dohodak u tim državama po njihovim poreznim propisima **izuzima od oporezivanja u RH i obrnuto**) kao metoda izbjegavanja dvostrukog oporezivanja za dohodak od nesamostalnog rada koji izaslaní radnici-rezidenti RH ostvare u tim državama **i obrnuto**. S ostalim neoznačenim državama ugovorena je **metoda uračunavanja (obični odbitak)**.

Članak 4. Modela ugovora OECD-a koji je ugrađen u sve ugovore koje primjenjuje RH-a izgleda ovako:

*“1. Za svrhe ovoga Ugovora izraz „rezident države ugovornice“ označava svaku osobu koja, prema propisima te države, u njoj podliježe oporezivanju na temelju svoga prebivališta, boravišta, mjesta uprave ili nekoga drugog obilježja slične prirode i također uključuje državu, njezinu političku podjedinicu ili lokalno tijelo vlasti. Međutim, ovaj izraz ne uključuje osobu koja u toj državi podliježe oporezivanju samo dohotka iz izvora u toj državi ili iz imovine koja se u njoj nalazi.*

*2. Kada je, prema odredbama stavka 1. fizička osoba **rezident obiju država ugovornica**, onda se njezin status određuje kako slijedi:*

- a) smatra se rezidentom samo one države u kojoj ima prebivalište koje mu je na raspolaganju; ako ima prebivalište koje mu je na raspolaganju u objema državama, smatrat će se rezidentom one države s kojom ima uže osobne i gospodarske veze (**središte životnih interesa**);*
- b) ako se ne može odrediti u kojoj državi ima središte životnih interesa ili ako ni u jednoj državi nema prebivalište koje mu je na raspolaganju, smatrat će se rezidentom samo one države u kojoj ima uobičajeno boravište;*
- c) ako on ima uobičajeno boravište u objema državama ili ga nema ni u jednoj od njih, smatrat će se rezidentom samo one države čiji je državljanin;*
- d) ako je on državljanin obiju država ili niti jedne od njih, nadležna tijela država ugovornica riješit će pitanje zajedničkim dogovorom.*

*3. Kad je sukladno odredbama stavka 1., osoba koja nije fizička rezident obiju država ugovornica, tada se smatra rezidentom one države ugovornice u kojoj ima mjesto stvarne uprave.”*



Ako se osoba smatra rezidentom obje države ugovornice (prema nacionalnim propisima ovih država) dolazi do konflikta između njih pa su odredbama članka 4. Modela ugovora OECD-a utvrđeni kriteriji za utvrđivanje rezidentnosti i **redosljed njihove primjene**, kako slijedi:

- prebivalište,
- središte životnih interesa,
- uobičajeno boravište,
- državljanstvo,
- dogovor nadležnih tijela.

Pri utvrđivanju rezidentnosti osobe (u slučaju konflikta između država ugovornica) **prednost se uvijek daje državi u kojoj osoba ima prebivalište**. Ovaj kriterij je često dovoljan za rješavanje sukoba, npr. ako fizička osoba ima prebivalište u jednoj državi ugovornici a boravi u drugoj državi ugovornici neko vrijeme.

Detaljno o utvrđivanju porezne rezidentnosti fizičkih osoba s primjerima iz prakse pisali smo u RiPup-u br. 11/2013.

### 3.1.2. Priznavanje osobnog odbitka izaslanog radnika u RH (rezidenta i nerezidenta)

Prema članku 36. stavku 1. Zakona o porezu na dohodak, **rezidentima** se ukupan iznos ostvarenog dohotka, umanjuje za osnovni osobni odbitak u visini 2.600,00 kuna i to za svaki mjesec poreznog razdoblja za koji se utvrđuje porez.

**Rezidenti** mogu uvećati osobni odbitak po osnovi uzdržavanja člana uže obitelji te bivšeg bračnog druga za kojeg plaćaju alimentaciju, za uzdržavanu djecu, po osnovi invalidnosti poreznog obveznika i invalidnosti uzdržavanog člana i uzdržavane djece i to za svaki mjesec poreznog razdoblja za koje se utvrđuje porez na dohodak primjenom propisanih faktora i to bez obzira žive li te osobe u tuzemstvu ili inozemstvu.

Tijekom poreznog razdoblja, pri utvrđivanju predujma poreza na dohodak od nesamostalnog rada rezidentu se priznaju osobni odbici odnosno nerezidentu osnovni osobni odbitak a na temelju **porezne kartice** iz članka 46. Zakona o porezu na dohodak.

U slučaju promjena tijekom mjeseca u kojem se koriste osobni odbici, **osobni odbitak zaokružuje se u korist poreznog obveznika na pune mjesece**.

Rezidentima se osobni odbitak uvećava i za iznose plaćene za obvezno zdravstveno osiguranje, ako porezni obveznik nije drukčije osiguran, do visine propisanog obveznog doprinosa za zdravstveno osiguranje.



#### ističemo...

**Nerezidenti** mogu u poreznom razdoblju odbiti osobni odbitak u visini osnovnog osobnog odbitka (2.600,00 kn za svaki mjesec poreznog razdoblja) i **plaćene doprinose za obvezno zdravstveno osiguranje** u tuzemstvu do visine zakonom propisanih obveznih doprinosa.

**Porezni obveznici** (a to znači i **rezidenti i nerezidenti**) mogu uvećati osobni odbitak za **darovanja** dana u tuzemstvu u naravi i u novcu doznačenim na žiro račun, a u kulturne, odgojno-obrazovne, znanstvene, zdravstvene, humanitarne, sportske i vjerske svrhe, udrugama i drugim osobama koje te djelatnosti obavljaju u skladu s posebnim propisima, do visine 2% primitaka za koje je u prethodnoj godini podnesena godišnja porezna prijava i utvrđen godišnji porez na dohodak. Iznimno, osobni odbitak se uvećava za darovanja dana iznad propisane visine, pod uvjetom da su dana prema odlukama nadležnih ministarstava o provedbi i financiranju posebnih programa i akcija, ali ne i za redovnu djelatnost primatelja darovanja.

Osobni odbitak poreznim obveznicima, a to znači da se odnosi i na rezidente i nerezidente (za iznose plaćene za obvezno zdravstveno osiguranje, za darovanja) priznaje se u godišnjem obračunu poreza na dohodak na temelju podnesene **godišnje porezne prijave**.

Prema članku 53. stavku 9. Pravilnika o porezu na dohodak, **nerezidenti** ne mogu koristiti osobni odbitak za uzdržavane članove uže obitelji i/ili djecu, bez obzira na to žive li ti članovi uže obitelji u tuzemstvu ili u inozemstvu.

Prema članku 36. stavku 14. Zakona o porezu na dohodak, **iznimno**, ako fizička osoba koja je rezident države članice Europske unije ili Europskog gospodarskog prostora u Republici Hrvatskoj ostvari dohodak (prema svim izvorima dohotka) **može u godišnjem obračunu poreza na dohodak na temelju podnesene godišnje porezne prijave koristiti i osobni odbitak** za uzdržavane članove obitelji, djecu te invalidnost, **uz uvjet da vjerodostojnim ispravama dokáže da navedeni dohodak ostvaren u Republici Hrvatskoj čini najmanje 90% njezina ukupnog (svjetskog) dohotka ostvarenog u poreznom razdoblju i da je isti izuzet ili oslobođen oporezivanja u državi članici čiji je rezident**.

### 3.1.3. Da li nerezidenti podliježu plaćanju prireza porezu na dohodak u RH-a

Kod obračuna poreza na dohodak **nerezidentu**, isplatelj nije obavezan obračunati prirez ako nerezident nema evidentirano niti prebivalište niti uobičajeno boravište u RH-a kao što potvrđuje Porezna uprava – Središnji ured svojim mišljenjem „Obveza plaćanja prireza porezu na dohodak za nerezidente (Klasa: 410-01/10-01/55; Ur. broj: 513.-07-21-01/10-1 od 27. siječnja 2010.). Isto mišljenje nam daje odgovor i na pitanje da obveza plaćanja prireza postoji kada nerezident ima evidentirano prebivalište ili uobičajeno boravište u RH-a.

Dakle, porezni obveznik koji u Republici Hrvatskoj nema niti prebivalište niti uobičajeno boravište nije obveznik plaćanja prireza porezu na dohodak. Međutim, porezni obveznici koji u Republici Hrvatskoj imaju prebivalište ili uobičajeno boravište, a ostvaruju dohodak koji, sukladno Zakonu o porezu na dohodak, podliježe oporezivanju, moraju plaćati i prirez (ukoliko je jedinica lokalne samouprave propisala obvezu prireza), **neovisno o tome što se u slučajevima kada je u primjeni Ugovor o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja mogu smatrati i rezidentom neke druge države**.

### 3.1.4. Utvrđivanje poreza na dohodak

Kod dohotka od nesamostalnog rada predujam poreza obračunava, obustavlja i uplaćuje **poslodavac i isplatelj primitka ili plaće ili sam porezni obveznik**.

Predujam poreza na dohodak od nesamostalnog rada se obračunava, obustavlja i uplaćuje prilikom svake isplate prema propisima koji vrijede na dan isplate.

Predujam poreza na dohodak od nesamostalnog rada obračunava se od porezne osnovice koju čini iznos svih primitaka od nesamostalnog rada ostvarenih tijekom jednog mjeseca, umanjen za izdatke (uplaćeni doprinosi za obvezna osiguranja iz primitka) koji su uplaćeni i umanjen za iznos mjesečnog osobnog odbitka.



#### ističemo...

Predujam poreza na dohodak od nesamostalnog rada obračunava se po stopi od **12%** od mjesečne porezne osnovice **do 2.200,00 kn**, po stopi od **25%** na razliku između **2.200,00 kn i 13.200,00 kn** te po stopi od **40%** na poreznu osnovicu **iznad 13.200,00 kn**.



Tako izračunati porez na dohodak uvećava se za prirez porezu na dohodak koji uvedu jedinice lokalne samouprave prema posebnim zakonima, a umanjuje se ako jedinice lokalne samouprave propišu niži udio u porezu na dohodak od onog koji im pripada po posebnom zakonu.

Porezni obveznici koji dohodak od nesamostalnog rada ostvare izravno iz inozemstva, dužni su na taj dohodak **sami obračunati predujam poreza na dohodak od nesamostalnog rada i uplatiti ga u roku od osam dana od dana primitka dohotka.**

**istićemo...**

Ako se stranac smatra **rezidentom RH**, dohodak ostvaren od nesamostalnog rada oporezivati će se primjenom hrvatskih propisa o oporezivanju dohotka, odnosno **pravo oporezivanja uvijek ima RH-a**, međutim, ako se stranac smatra **nerezidentom** a u RH ostvaruje dohodak od nesamostalnog rada (koji je u RH-a oporeziv), onda RH-a ima pravo oporezivanja tog dohotka kao zemlja izvora.

Ako **izaslaní radnik u RH-a dolazi iz države s kojom RH primjenjuje ugovor** o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja tada treba primijeniti članak 15. konkretnog Ugovora (osim ugovora s državama Armenijom, Moldavom, Slovenijom i Španjolskom koji to uređuju člankom 14. Ugovora) i utvrditi koja država ugovornica ima pravo oporezivanja dohotka od nesamostalnog rada izaslanog radnika u RH-a.

Na dalje, obvezno treba voditi računa o primjeni ugovorene metode izbjegavanja dvostrukog oporezivanja (metoda uračunavanja ili izuzimanja) iz članka 23. konkretnog Ugovora koje su odlučujuće kod utvrđivanja godišnjeg poreza na dohodak izaslaníh radnika.

**3.1.5. Obveza izvještavanja**

Prema članku 62. Zakona o porezu na dohodak, radi osiguranja podataka potrebnih za utvrđivanje poreza, porezni obveznici (rezidenti i nerezidenti) odnosno opunomoćnici dužni su ispostaviti Poreznoj upravi nadležnoj prema njihovom prebivalištu ili uobičajenom boravištu podnijeti prijavu radi upisa u registar obveznika poreza na dohodak putem obrasca **RPO u roku od 8 dana** od početka ostvarivanja primitka odnosno dohotka.

Radi korištenja prava na osobni odbitak stranac je dužan ishoditi poreznu karticu (Obrazac PK). Ako pribavi potrebne potvrde stranac **rezident RH** može u PK karticu unijeti i uzdržavane članove obitelji.

Prema članku 91. stavku 6. Pravilnika o porezu na dohodak, porezni obveznici koji ostvaruju dohodak **te primitke na koje se ne plaća porez na dohodak i druge primitke koji se, u smislu Zakona i Pravilnika, ne smatraju dohotkom iz inozemstva** obvezni su podnijeti prijavu radi upisa u registar poreznih obveznika – Obrazac RPO, neovisno o tome da li Hrvatska prema međunarodnim ugovorima ima pravo oporezivanja tog dohotka ili ne. **Prijavi su obvezni priložiti vjerodostojne isprave o ostvarenom dohotku odnosno primitku.**

Od 1. siječnja 2014. poslodavci i/ili sami porezni obveznici imaju obvezu na dan isplate primitka (ili na dan nastanka obveze obračuna i naplate doprinosa ako nema isplate primitka) sastaviti i dostaviti izvješće o primicima, porezu na dohodak i prirezu te doprinosima za obvezna osiguranja – **Obrazac JOPPD.**

Prema članku 76. stavku 4. Pravilnika o porezu na dohodak, isplataljji primitaka, obveznici obračunavanja i plaćanja doprinosa i/ili sami porezni obveznici Obrazac JOPPD podnose Poreznoj upravi na

**dan isplate primitka ili na dan nastanka obveze obračuna i uplate doprinosa** ako nema isplate primitka, odnosno **na dan kada se ti doprinosi obvezno obračunavaju i uplaćuju sukladno posebnim propisima** ili najkasnije slijedeći radni dan a podaci se iskazuju po pojedinom poreznom obvezniku odnosno fizičkoj osobi.

Iznimno od stavka 4. članka 76. Pravilnika o porezu na dohodak, Obrazac JOPPD za dohodak ostvaren **izravno iz inozemstva**, od organizacija iz članka 45. stavka 7. Zakona te izravno od fizičkih osoba koje ne obavljaju samostalnu djelatnost iz članka 18. Zakona te za dividende primljene izravno iz inozemstva, a na koje se ne plaća porez na dohodak prema članku 30. stavcima 12. i 13. Zakona i prema članku 29. Zakona o izmjenama i dopunama Zakona o porezu na dohodak (»Narodne novine«, broj 143/14) porezni obveznici podnose Poreznoj upravi **u roku od 8 dana od dana naplate primitka.**

Dakle, ako se izaslaní radnik u RH smatra rezidentom RH pravo oporezivanja ima RH-a te se u tom slučaju primici po osnovi radnog odnosa tih izaslaníh radnika koje **ostvare izravno iz inozemstva** smatraju primicima od nesamostalnog rada (plaćom).

Prema članku 61. stavku 11. Pravilnika o porezu na dohodak, kod dohotka od nesamostalnog rada ostvarenog izravno iz inozemstva, a ne posredno preko tuzemnog poslodavca/isplataljitelja primitka, porezni obveznici (to se odnosi i na strance) **imaju obveze poslodavca/isplataljitelja primitka** glede obračuna i uplate predujma poreza, odnosno obvezni su obračunati predujam poreza i uplatiti ga na propisane račune **u roku osam (8) dana od dana primitka plaće**, te imaju obvezu podnošenja propisanog izvješća (Obrasca JOPPD) kako je to i propisano člankom 61 stavkom 12. Pravilnika o doprinosima. Rok za podnošenje obrasca JOPPD-a je **8 dana** od dana naplate primitka.

Prema članku 64. Pravilnika o porezu na dohodak, poslodavci i isplataljji plaće i mirovine obvezni su voditi Evidenciju o dohotku od nesamostalnog rada (**Obrazac DNR**) za svakog radnika i osobu koja ostvaruje primitke iz članka 14. Zakona, za svaku kalendarsku godinu. U Evidenciju o dohotku od nesamostalnog rada unose se sve činjenice bitne za obračun i uplatu poreza na dohodak od primitaka po osnovi nesamostalnog rada. Evidencija o dohotku od nesamostalnog rada je evidencija u koju se kronološkim slijedom unose podaci o svim isplatama po osnovi nesamostalnog rada i obustavljenim i uplaćenim doprinosima za obvezna osiguranja iz plaće, o porezu i prirezu porezu na dohodak.

Ako se primici po osnovi nesamostalnog rada isplaćuju višekratno tijekom mjeseca u Evidenciju o dohotku od nesamostalnog rada unosi se svaka isplata, a na kraju mjeseca odnosno najkasnije u roku petnaest (15) dana nakon isteka mjeseca upisani iznosi moraju se zbrojiti radi unosa mjesečnog podatka u Obrazac IP.

Poslodavac i isplataljji plaće i mirovine može Obrazac DNR po obliku i sadržaju prilagoditi svojim potrebama, s tim da je obvezan osigurati propisane podatke. Poslodavac i isplataljji plaće i mirovine nije obvezan voditi poseban obrazac DNR kao posebnu analitičku evidenciju ako u svojim knjigovodstvenim evidencijama osigurava sve propisane podatke.

Prema članku 65. Pravilnika o porezu na dohodak, izvješće o plaći, mirovini, doprinosima, porezu na dohodak i prirezu poreza na dohodak (**Obrazac IP**) je evidencija u koju se kronološkim slijedom unose podaci o mjesečnim iznosima isplaćenih primitaka po osnovi nesamostalnog rada, uplaćenih doprinosa za mirovinsko osiguranje iz plaće prema posebnim propisima te uplaćenog predujma poreza i prireza za svakog radnika tijekom kalendarske godine.

Poslodavci i isplataljji plaće popunjavaju Obrazac IP na temelju podataka iz Obrasca DNR ili analitičke evidencije plaća te drugih

isprava (isplatnih lista, knjige blagajne, izvotka žiroračuna, naloga za uplatu odnosno isplatu i slično). Podaci se u **Obrazac IP unose najkasnije u roku 15 dana** od proteka mjeseca u kojemu su isplaćeni primitci po osnovi nesamostalnog rada.



### ističemo...

**Obrazac IP** poslodavac je obvezan dati radniku, najkasnije do **31. siječnja** tekuće za prethodnu godinu.

## 3.2. Primjena ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja

### 3.2.1. Oporezivanje plaća izaslanih radnika prema članku 15. Ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja

Od svih postojećih modela za sklapanje ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja (modeli ugovora OECD-a, UN-a, SAD-a, Ni-zozemske) u svijetu je najtjecajniji Model ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja OECD-a (Organizacija za ekonomsku suradnju i razvoj) kojega je prihvatila i Republika Hrvatska kao polazni model za sklapanje međudržavnih ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja.

Zbog navedenog, za razumijevanje materije koja se odnosi na primjenu ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja, uvijek treba poći od temelja tj. od Modela ugovora OECD-a., međutim, u svakom konkretnom slučaju treba konzultirati konkretni ugovor o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja koji se često razlikuje od aktualnog članka 15. Modela ugovora OECD-a s komentarom koji se vremenom osuvremenjuje.

Članak 15. Modela ugovora OECD-a – 2010. uređuje dohodak od nesamostalnog rada i izgleda ovako:

*“(1) U skladu s odredbama članka 16., 18. i 19. plaće, naknade i druga slična primanja koja **rezident države ugovornice ostvari nesamostalnim radom, oporezuju se samo u toj državi**, osim ako se nesamostalni rad obavlja u drugoj državi ugovornici. Ako se radi o takvom nesamostalnom radu, primanja koja se od toga ostvaruju mogu se oporezivati u toj drugoj državi.*

*(2) Neovisno o odredbama stavka 1., primanja koja rezident države ugovornice ostvaruje od nesamostalnog rada u drugoj državi ugovornici **oporezuju se samo u prvo spomenutoj državi** ako:*

- primatelj boravi u drugoj državi u razdoblju ili razdobljima koja ukupno ne traju duže od 183 dana u bilo kojem dvanaestomjesečnom razdoblju koje počinje ili završava u predmetnoj poreznoj godini, i*
- primanje isplati poslodavac koji nije rezident druge države ili se ono isplati u njegovo ime,*
- primanje ne tereti stalnu poslovnu jedinicu koju poslodavac ima u drugoj državi.*

*(3) Neovisno o prethodnim odredbama ovoga članka, primanja ostvarena od nesamostalnog rada na brodu ili zrakoplovu u međunarodnom prometu ili na riječnom brodu u prometu na unutarnjim plovnim putevima mogu se oporezovati u državi ugovornici u kojoj se nalazi mjesto stvarne uprave poduzeća.”*

Stavkom 1. utvrđeno je opće pravilo kojim se oporezivanje dohotka od nesamostalnog rada (osim mirovina) oporezuje u državi u kojoj se stvarno obavlja nesamostalni rad. Ovo opće pravilo podlije-

že iznimkama u slučaju mirovina (članak 18.), te naknada i mirovina za rad u državnoj službi. Naknade koje nisu vezane uz nesamostalan rad a isplaćuju se članovima uprave uređuju se člankom 16. Države ugovornice općenito pod izrazom “plaće, naknade i druga slična primanja” smatraju i primitke u naravi (npr. opcijske dionice - u RH dohodak od opcijske kupnje dionica može biti dohodak od kapitala ili drugi dohodak ili dohodak od nesamostalnog rada - korištenje rezidencije ili automobila, zdravstveno ili životno osiguranje, članstva u klubovima) po osnovi nesamostalnog rada.

Na dalje je propisano kao uvjet da se oporezuju plaće, naknade i druga slična primanja u državi izvora samo ako se ostvaruju u toj državi (izvora) po osnovi obavljanja nesamostalnog rada. To se primjenjuje bez obzira kada će taj dohodak biti plaćen, pripisan ili na drugi način definitivno plaćen.

Stavak 2. sadrži **opći izuzetak** od pravila iz stavka 1. Ovaj izuzetak obuhvaća sve fizičke osobe koje obavljaju usluge po osnovi nesamostalnog rada (trgovačke putnike, građevinske radnike, inženjere itd.) u dijelu u kojem njihova primanja ne ulaze u okvir odredaba drugih članaka poput onih koji se primjenjuju na državnu službu ili umjetnike i sportaše.



### ističemo...

Sva tri uvjeta opisana u stavku 2. članka 15. Ugovora moraju se zadovoljiti (kumulativno) da bi se isplaćene plaće izaslanih radnika u RH mogle oporezivati u državi iz koje je radnik izaslan.

Prvi uvjet je da je izuzeće ograničeno na razdoblje od 183 dana. Za razliku od Modela ugovora OECD-a – iz 1963. i 1977. godine u kojem je bilo utvrđeno da razdoblje od 183 dana ne traje duže “**u predmetnoj fiskalnoj godini**” sada je Modelom ugovora OECD-a utvrđeno da to vremensko razdoblje (183 dana) ne traje duže “**u dvanaestomjesečnom razdoblju koje počinje ili završava u predmetnoj fiskalnoj godini**”. Prijašnja formulacija je stvarala poteškoće kada se fiskalne godine država ugovornica nisu podudarale i otvarala se mogućnost da se djelatnosti organiziraju tako da, na primjer, radnici budu u državi zadnjih 5 i pol mjeseci u jednoj godini i prvih 5 i pol mjeseci sljedeće godine (sadašnja formulacija stavka 2.a članka 15. Modela ugovora otklanja navedenu mogućnost).

Prvi uvjet **„ako primatelj boravi u drugoj državi u razdoblju ili razdobljima koja ukupno ne traju duže od 183 dana u bilo kojem dvanaestomjesečnom razdoblju koje počinje ili završava u predmetnoj poreznoj godini”** ima **deklaratorni karakter** što znači da kada se taj uvjet (boravak koji ukupno ne traje duže od 183 dana) ispuni ta se odredba primjenjuje od prvog dana boravka a ne tek od ispunjenja uvjeta.

Međutim, u slučaju da je ukupan boravak u drugoj državi bio predviđen u trajanju, primjerice, od 150 dana a on se produži na 200 dana tada to znači da nije ispunjen traženi uvjet i to od prvog dana boravka u toj drugoj državi.

**Razdoblje od 183 dana odnosi se na dane fizičke prisutnosti** osobe u državi u koju je upućen tj. u državi gdje izaslaní radnik ostvaruje dohodak od nesamostalnog rada (to je država izvora).tj. primjenjuje se metoda “dana fizičke prisutnosti”. Primjena ove metode je jasna jer je fizička osoba ili prisutna u državi ili nije. Prisutnost se također može lako dokumentirati od strane poreznog obveznika kada porezna tijela zatraže dokaze. Ovom metodom uključeni su dani: dio dana, dan dolaska, dan polaska i svi drugi dani provedeni u državi ugovornici u kojoj se obavlja djelatnost poput subota i nedjelja, dr-



žavnih blagdana, blagdana prije, tijekom i nakon obavljanja djelatnosti, kraćih prekida (obuke, štrajkovi, obustave rada, kašnjenja u isporuci), dani bolovanja (osim ako spriječi fizičku osobu od odlaska a u suprotnom bi podliječio izuzeću) te smrtni slučaj ili bolest u obitelji. Međutim, dani provedeni u državi ugovornici u kojoj se obavlja djelatnost u tranzitu tijekom putovanja između dva mjesta izvan države u kojoj se obavlja djelatnost trebaju se isključiti iz obračuna. Iz tih načela slijedi da bilo koji cijeli dan proveden izvan države ugovornice u kojoj se obavlja djelatnost, bilo zbog blagdana, službenog putovanja ili bilo kojeg drugog razloga, ne treba uzeti u obzir. Dan u kojem je porezni obveznik prisutan u državi aktivnosti, bez obzira koliko kratko, uračunava se u dane prisutnosti u svrhu izračunavanja razdoblja 183 dana.

Dužina boravka kao prvi uvjet koji je potrebno ispuniti da se plaća izaslanog radnika – rezidenta RH-a može oporezivati u RH-a razlikuje se od ugovora do ugovora koje primjenjuje RH-a i može bitno uvjetovati pravo na oporezivanje pojedine države ugovornice.

U nastavku ćemo u Tablici 3. prikazati sve te različite definicije dužine boravka od 183 dana po pojedinim državama koje su ugovorene u člancima 15. Ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja.

**Tablica 3. - Pregled definicija dužine boravku po različitim ugovorima**

R. br.	Definicija dužina boravka izaslanog radnika. Primatelj boravi u drugoj državi u razdoblju / razdobljima koja ukupno ne traju duže od:	Država
1.	183 dana u bilo kojem dvanaestomjesečnom razdoblju koje počinje ili završava u predmetnoj <b>poreznoj</b> godini	Armenija, Belgija, Bosna i Hercegovina, Bugarska, Čile, Iran, Italija, Južnoafrička Republika (JAR), Kanada, Malta, Maroko, Mauricius, Moldova, Nizozemska, Njemačka, Slovenija i Turska
2.	183 dana u bilo kojem dvanaestomjesečnom razdoblju koje počinje ili završava u predmetnoj <b>kalendarskoj</b> godini	Bjelorusija, Češka, Danska, Francuska, Grčka, Irska, Island, Izrael, Jordan, Katar, Koreja, Oman, Rumunjska, San Marino, Sirija, Slovačka, Španjolska, Ukrajina
3.	183 dana u bilo kojem dvanaestomjesečnom razdoblju koje počinje ili završava u predmetnoj <b>poreznoj ili kalendarskoj</b> godini	Jugoslavija (Cma Gora i Srbija)
4.	183 dana u dotičnoj <b>kalendarskoj</b> godini	Albanija, Austrija, Finska, Indonezija, Kina, Kuvajt, Makedonija, Malezija, Poljska, Rusija, Švedska, i Švicarska
5.	koja ukupno ne prelazi 183 dana u toj <b>poreznoj</b> godini	Velika Britanija
6.	koja ukupno ne premašuje 183 dana u <b>dvije uzastopne godine</b>	Norveška

Posebno ističemo situacije u kojima može doći do naknadnog povrata poreza na dohodak iz jedne države ugovornice (države izaslanja) u drugu i ponovnog obračuna poreza na dohodak u državi rezidentnosti i obrnuto. To se može dogoditi (a i događa se u praksi) u sljedećim slučajevima:

- kada je prilikom izaslanja radnika dužina boravka u drugoj državi ugovornici bila ugovorena duže od 183 dana (prema definiciji u konkretnom Ugovoru) pa se porez na dohodak plaćao

od prvog dana izaslanja u državi izaslanja a naknadno se utvrdi da je stvarno izaslanje trajalo manje od 183 dana ili

- kada je prilikom izaslanja radnika dužina boravka u drugoj državi ugovornici bila ugovorena kraće od 183 dana pa se porez na dohodak plaćao od prvog dana u državi rezidentnosti izaslanog radnika a naknadno se utvrdi da je stvarno izaslanje trajalo više od 183 dana.

**Drugi uvjet** je taj da poslodavac (**formalni poslodavac** s kojim je radnik sklopio ugovor o radu a **ne „ekonomski poslodavac“** u državi izvora dohotka za kojeg radi izaslaní radnik koji nije sklopio ugovor o radu s tim „ekonomskim poslodavcem“) koji isplaćuje primanja ili se ta primanja isplate u njegovo ime ne smije biti rezident države u kojoj se obavlja nesamostalni rad. To znači da plaću za rad u RH mora isplaćivati poslodavac izaslanog radnika koji ga je izaslao u RH ili je plaća isplaćena u ime tog poslodavca.

**Prema trećem uvjetu**, ako poslodavac ima u državi ugovornici u kojoj obavlja nesamostalan rad stalnu poslovnu jedinicu, izuzeće se daje samo pod uvjetom da primanja (plaće izaslaníh radnika) ne terete stalnu poslovnu jedinicu koju ima u toj državi ugovornici.

Stavak 2. ovog članka, kojim je omogućeno izuzeće od općeg pravila (oporezivanje dohotka od nesamostalnog rada u državi rezidentnosti primatelja tog dohotka), kod oporezivanja primanja od nesamostalnog rada dovelo je do brojnih zloupotreba usvajanjem prakse pod nazivom **„međunarodno iznajmljivanje radne snage“**. Po toj praksi lokalni poslodavac koji želi zaposliti strane radnike na jedno ili više razdoblja kraćih od 183 dana zapošljava putem posrednika sa sjedištem u inozemstvu koji se predstavlja kao „poslodavac“ i iznajmljuje radnu snagu. Takvi radnici ispunjavaju sva tri uvjeta koji im omogućavaju da se oporezivanje tih primanja obavlja u državi njihove rezidentnosti a ne u državi u kojoj privremeno rade. Definicija „poslodavca“ nije definirana u Modelu ugovora OECD-a ali se podrazumijeva da je poslodavac osoba koja ima prava na proizvodni rad i snosi s tim u svezi odgovornosti i rizike. U svakom slučaju treba proučiti svaki slučaj zasebno i vidjeti da li se radi o poslodavcu ili posredniku. Zato bi se države ugovornice trebale usuglasiti o situacijama u kojima posrednik ne ispunjava uvjete potrebne da ga se može smatrati poslodavcem u okviru stavka 2. ovog članka. Nadležna porezna tijela moraju u obzir uzeti i sve okolnosti koje će im omogućiti da utvrde da je stvarni poslodavac korisnik radne snage a ne strani posrednik.

Novi komentar uz članak 15. stavak 2. u tiskanom Modelu Ugovora OECD-a – 2010. omogućuje poricanje formalnih ugovora pri zluporabama zaposlenja na kraći rok koji se nerijetko događa u međunarodnoj praksi.

Naime, tijekom povijesti, države ugovornice su različito tumačile i primjenjivale u praksi što je to radni odnos („nesamostalni rad“), pojedine nikada nisu ni definirale radni odnos a ostale države su ga definirale prema domaćem pravu i odrednicama pojma zaposlenja tj. na stavu da je zluporaba ugovora nedopuštena ili na autonomnoj interpretaciji koncepta poslodavca.

Po ovom komentaru kada Porezna uprava utvrdi da je došlo do zluporabe kod zaposlenja na kraći rok, može ponovno definirati odnos, odnosno ne zadovoljiti se samo predočenjem formalnog ugovora o radu, prema kojem je zaposlenik i dalje u radnom odnosu s poslodavcem iz države A, nego ga zato što radi za poslodavca koji npr. čini dio multinacionalne grupe u državi B, može tretirati zaposlenikom poslodavca u državi B.

Primici ostvareni od nesamostalnog rada na **brodu, zrakoplovu ili cestovnom transportnom vozilu korištenom u međunarodnom prometu ili na riječnom brodu u prometu u unutrašnjim vodama**



se prema Modelu ugovora OECD-a mogu oporezivati u državi u kojoj se nalazi mjesto stvarne uprave društva (tj. u državi rezidentnosti društva).

Ovaj članak ne daje nikakva posebna pravila glede oporezivanja dohotka radnika na granici jer je prikladnije da se problemi koje stvaraju lokalni uvjeti rješavaju izravno između zainteresiranih država ugovornica.

**ističemo...**

Kada poslodavac iz drugih država uputi na rad radnika u RH-a a s tom državom RH-a ne primjenjuje ugovor o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja onda se primjenjuju propisi RH-a tj. propisi države (RH) u koju su ti radnici upućeni. Ako se izaslaní radnik (stranac) u RH-a smatra rezidentom RH-a tada bez obzira da li RH-a primjenjuje Ugovor o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja ili ne, **pravo oporezivanja uvijek ima RH-a.**

**3.3. Načini isplata plaće izaslanim radnicima u RH-a**

Izaslanim radnicima (strancima) koji su izaslaní u RH-a plaću mogu isplaćivati društva iz RH-a ili poslodavac iz države izaslanja ili se isplata plaće obavlja dijelom iz inozemstva i dijelom u RH-a.

Za razumijevanje ove materije prvo trebamo zapamtiti **temeljno pravilo**: neovisno o tome tko tehnički isplaćuje plaću izaslanom radniku (da li društvo u RH-a, inozemni poslodavac ili netko treći iz inozemstva) ona bi, u **pravilu**, trebala uvijek biti trošak inozemnog poslodavca koji je svog radnika izaslao u RH a ne hrvatskog društva.

Naime, hrvatsko društvo će refundirati te isplaćene plaće i porez na dohodak te doprinose od inozemnog poslodavca (ako ih je obvezan obračunati i platiti) ako ih je obračunao te će ih u svojim poslovnim knjigama voditi kao potraživanje od inozemnog poslodavca a ne kao trošak osoblja. Po mišljenju autora, ako bi **redovnu plaću** „izaslanog radnika“ u RH-a isplaćivalo društvo u RH-a u koju je radnik upućen **na svoj teret** (što znači da bi iskazivalo plaću i javna davanja u svojim poslovnim knjigama kao trošak osoblja) **onda se ne bi radilo o izaslanom radniku** već radniku koji bi se morao osigurati po propisima o socijalnom osiguranju RH-a kao radnik društva u RH-a.

Da zaključimo, dobro je razlikovati obvezu društva iz RH-a što se tiče njegovih obveze temeljem poreza na dohodak i doprinosa od njegove obveze koja se odnosi na tehničku isplatu redovne plaće (to je pitanje ugovornih odnosa između društva u RH-a i inozemnog poslodavca) i drugih oporezivih primitaka izaslanom radniku.

**3.3.1. Plaću isplaćuje društvo iz RH-a**

U slučaju da **redovnu plaću** izaslanom radniku u RH-a isplaćuje društvo u RH-a (na temelju ugovora o pružanju usluga isplate plaće, obračuna i plaćanja poreza na dohodak između tog hrvatskog društva i inozemnog poslodavca koji je izaslao radnika u RH-a) u koje je izaslan po nalogu svog inozemnog poslodavca, tada bez obzira da li se izaslaní radnik smatra rezidentom RH-a ili nerezidentom i neovisno o tome da li RH-a primjenjuje Ugovor o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja s državom porijekla izaslanog radnika, kao i u slučaju kada društvo u RH-a isplaćuje izaslanom radniku **najamninu (stanarinu)** te **ostale oporezive primitke** po osnovi nesamostalnog rada u novcu i naravi **pravo oporezivanja dohotka od nesamostalnog rada ima RH-a.**

Navedeni zaključak proizlazi iz sljedećih razloga:

- jer nije moguće primijeniti članak 15. Ugovora jer izaslaní radnik u RH (koji je i rezident RH-a) radi u državi rezidentnosti a ne u drugoj državi pa se dohodak od nesamostalnog rada oporezuje samo u RH-a,
- ako je izaslaní radnik u RH-a rezident druge države (s kojom RH-a primjenjuje Ugovor) opet se ne može primijeniti članak 15. stavak 2. jer nisu zadovoljena sva tri uvjeta kumulativno da bi se dohodak od nesamostalnog rada mogao oporezivati u državi rezidentnosti izaslanog radnika,
- ako se izaslaní radnik u RH-a smatra nerezidentom a RH-a ne primjenjuje Ugovor s državom rezidentnosti izaslanog radnika tada se primjenjuju hrvatski propisi o oporezivanju dohotka te RH-a ima pravo oporezivanja ovog dohotka od nesamostalnog rada.

Dakle, u navedenim slučajevima društvo u RH-a je obvezno obračunati i uplatiti porez na dohodak i doprinose (ako izaslaní radnik nema potvrdu A1 ili potvrdu o socijalnom osiguranju) na dan isplate te podnijeti nadležnoj ispostavi Porezne uprave Obrazac JOPPD)

Što se tiče obračuna i plaćanja doprinosa, to ovisi o tome da li je inozemni poslodavac koji je uputio izaslanog radnika pribavio potvrdu A1 ili potvrdu o socijalnom osiguranju kojom se dokazuje da se za izaslanog radnika u RH-a primjenjuje zakonodavstvo o socijalnom osiguranju države u kojoj je izaslaní radnik zaposlen. Ako izaslaní radnik u RH-a ima potvrdu A1 ili potvrdu o socijalnom osiguranju tada se doprinosi obračunavaju prema propisima države koja je radnika izaslala u RH-a te, u pravilu, te doprinose obračunava i uplaćuje inozemni poslodavac koji je izaslao radnika u RH-a.

Ako izaslaní radnik ne posjeduje potvrdu A1 ili potvrdu o socijalnom osiguranju onda hrvatsko društvo mora obračunati hrvatske doprinose jer su ti izaslaní radnici onda radnici osigurani u RH-a po hrvatskim propisima o socijalnom osiguranju.

**3.3.2. Plaću isplaćuje inozemni poslodavac bez posrednika-tuzemnog društva**

Plaću izaslanog radnika u RH-a može isplaćivati **sam poslodavac** iz matične države (države izaslanja) ali to može u njegovo ime obaviti i neko drugo društvo **iz inozemstva**. (npr. neka multinacionalna kompanija vodi sve svoje izaslane radnike na jednom centralnom mjestu).

U ovom slučaju, ako se izaslaní radnik u RH-a smatra **rezidentom RH-a**, onda neovisno o tome da li RH-a primjenjuje ili ne Ugovor o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja, pravo oporezivanja uvijek ima RH-a.

Međutim, ako se izaslaní radnik u RH-a smatra **nerezidentom u RH-a** tada prvo treba utvrditi da li RH-a primjenjuje Ugovor o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja s državom rezidentnosti izaslanog radnika, pa su u tom slučaju moguće dvije mogućnosti:

- ako RH-a s državom rezidentnosti izaslanog radnika u RH-a ne primjenjuje Ugovor o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja u tom slučaju primjenjuju se hrvatski propisi o oporezivanju dohotka pa RH-a ima pravo oporezivanja dohotka od nesamostalnog rada nerezidenta RH-a,
- ako RH-a s državom rezidentnosti izaslanog radnika u RH-a primjenjuje Ugovor o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja potrebno je utvrditi da li su ispunjeni uvjeti iz članka 15. stavka 2. Ugovora (moraju kumulativno biti ispunjena sva tri uvjeta) radi izuzeća oporezivanja dohotka od nesamostalnog rada u RH-a odnosno ako su ispunjeni navedeni uvjeti pravo oporezivanja ima država rezidentnosti izaslanog radnika. Ako pak nisu



kumulativno ispunjena sva tri uvjeta pravo oporezivanja ima samo RH-a.

Ako plaću izaslanom radniku u RH-a isplaćuje sam poslodavac iz matične države (države izaslanja) a pravo oporezivanja ima RH-a, izaslaní radnik (stranac) ima sljedeće obveze:

- u roku od 8 dana od početka ostvarivanja dohotka iz inozemstva mora obaviti prijavu u registar poreznih obveznika putem Obrasca RPO i to nadležnoj ispostavi Porezne uprave prema svom prebivalištu.
- kako bi mogao koristiti **osobni odbitak** izaslaní radnik u RH-a mora zatražiti poreznu karticu (Obrazac PK) te eventualno pribaviti potrebne potvrde za uzdržavane članove obitelji kako bi ih mogao koristiti za povećanje svog osobnog odbitka **kao rezident RH-a**. Kada društvo iz RH-a isplaćuje izaslanom radniku plaću onda mu isti mora dostaviti poreznu karticu radi primjene osobnog odbitka, a kada sam izaslaní radnik obračunava porez na dohodak onda on drži poreznu karticu kod sebe.
- po primitku plaće iz inozemstva, izaslaní radnik u RH-a mora u roku od 8 dana obračunati i uplatiti javna davanja za svaki mjesec te u roku 8 dana od primitka plaće (**ostvarene izravno iz inozemstva a ne posredno putem tuzemnog isplatelitelja**) predavati Poreznoj upravi Obrazac JOPPD,
- izaslaní radnik (stranac) mora voditi računa o obveznom i dobrotoljnom podnošenju godišnje porezne prijave odnosno o posebnom postupku utvrđivanja godišnjeg poreza na dohodak što je propisano člancima od 39. – 43.a Zakona o porezu na dohodak te člancima od 84. – 89. Pravilnika o porezu na dohodak. Posebno treba istaknuti da kada se u navedenim člancima ne navode posebno rezident RH ili nerezident, već prava i/ili obveze „**poreznih obveznika**“ tada se misli i na **rezidente RH-a i na nerezidente**.

### 3.3.3. Isplata plaće iz inozemstva i u RH-a

Izaslaní radniku RH-a može imati takav ugovor (engl. split contract) da mu se dio plaće isplaćuje iz inozemstva (inozemni poslodavac ili u njegovo ima isplati neko drugo društvo iz inozemstva), a drugi dio plaće mu isplaćuje hrvatski poslodavac iz RH-a.

U navedenom slučaju hrvatski poslodavac (na temelju ugovora s inozemnim poslodavcem o pružanju usluga obračuna plaće) obračunava i plaća porez na dohodak na isplaćene primitke po osnovi nesamostalnog rada izaslanom radniku u RH-a (pravo oporezivanja ima RH-a), a sam izaslaní radnik ima obvezu obračuna i plaćanja poreza na dohodak na isplaćene primitke po osnovi nesamostalnog rada koje je primio izravno iz inozemstva (ako Ugovorom o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja pravo oporezivanja pripada državi njegove rezidentnosti onda izaslaní radnik u RH-a nema obvezu obračuna i plaćanja poreza na dohodak u RH-a).

Na kraju godine izaslaní radnik u RH-a mora podnijeti godišnju prijavu sukladno članku 39. Zakona o porezu na dohodak, odnosno preciznije rečeno Porezna uprava provodi posebni postupak utvrđivanja godišnjeg poreza na dohodak jer kao porezni obveznik (neovisno o tome da li je rezident RH-a ili nerezident) jer je u poreznom razdoblju istodobno ostvario dohodak od nesamostalnog rada kod dva ili više poslodavaca.

## 3.4. Porezni tretman najamnina za stanovanje i ostalih primitaka u novcu i naravi

### 3.4.1. Plaćanje najamnine (stanarine) za izaslanog radnika u RH-a

Prema Pravilniku o porezu na dohodak, najamnina (stanarina) isplaćena izaslanom radniku u RH-a se smatra primitkom po osnovi dohotka od nesamostalnog rada. Prema članku 16. stavku 3. točki 2. Pravilnika o porezu na dohodak vrijednost primitka u naravi je tržišna vrijednost (u koju se uključuje i PDV-e) koja predstavlja neto primitak po osnovi dohotka od nesamostalnog rada, što znači da se pri obračunavanju i plaćanju preduma poreza na dohodak tržišna vrijednost odnosno vrijednost primitaka u naravi uvećava za doprinose za obvezna osiguranja iz primitka, porez na dohodak i prirez porezu na dohodak.

Prema članku 114. stavku 2. točki 2. Zakona o doprinosima, primitak (od kojeg se prema propisima o porezu na dohodak, utvrđuje dohodak od nesamostalnog rada) što ga tuzemni poslodavac isplaćuje osobi izaslanju na rad u Republiku Hrvatsku po nalogu inozemnog poslodavca (ako međudržavnim ugovorom nije drugačije uređeno) smatra se **primitkom po osnovi drugog dohotka** pa se i na navedeni primitak obračunava samo doprinos za obvezno zdravstveno osiguranje (15%) dok se iz istog primitka obračunava doprinos za mirovinsko osiguranje (20% ili 15% + 5% za osiguranike II. stupa). Naravno, na navedeni primitak **ne postoji obveza doprinosa** ako izaslaní radnik ima **potvrdu A1** ili **potvrdu** o socijalnom osiguranju kojom se dokazuje da se za izaslanog radnika u RH-a primjenjuje zakonodavstvo o socijalnom osiguranju države u kojoj je izaslaní radnik zaposlen.

Dakle, navedeni primitak se oporezuje kao primitak od nesamostalnog rada a doprinosi na isti primitak se plaćaju po pravilima za drugi dohodak.

U praksi se često događa da izaslanom radniku u RH-a **plaću isplaćuje društvo iz inozemstva a hrvatsko društvo u koje je upućen na rad izaslaní radnik ugovori najamninu (stanarinu)** za stan tj. izravno potpiše ugovor o najamnini sa najmodavcem. Za plaću koju mu izravno isplaćuje njegov poslodavac iz inozemstva sam izaslaní radnik u roku od 8 dana obračunava i uplaćuje porez na dohodak (i eventualno doprinose) te podnosi nadležnoj poreznoj upravi Obrazac JOPPD. Kod obračuna poreza na dohodak koristi i prava na osobni odbitak jer se porezna kartica nalazi kod njega pa je on sam sebi „poslodavac“.

To onda znači da hrvatsko društvo izaslanom radniku u RH-a isplaćuje plaću u naravi po osnovi dohotka od nesamostalnog rada (**za plaćenu najamninu**) te je obvezno obračunati i uplatiti porez na dohodak, prirez i doprinose (i to samo ako izaslaní radnik nije pribavio propisane potvrde) te taj iznos refundirati od inozemnog poslodavca.

Puno bi bolje bilo da inozemni poslodavac sam izravno ugovori plaćanje najamnine s hrvatskim najmodavcem ili da ugovor sklope izaslaní radnik i najmodavac. Na ovaj način dohodak od nesamostalnog rada po osnovi najamnine će i dalje predstavljati oporezivi dohodak od nesamostalnog rada ali će se prikazati zajedno s ostalom isplaćenom plaćom a izaslaní radnik u RH-a neće imati obvezu podnošenja godišnje porezne prijave sukladno članku 39. Zakona o porezu na dohodak (zbog istodobnog ostvarivanja dohotka od nesamostalnog rada kod dva ili više poslodavaca), odnosno preciznije rečeno Porezna uprava neće morati provoditi posebni postupak utvrđivanja godišnjeg poreza na dohodak.



### 3.4.2. Isplata stimulativnih paketa izaslanim radnicima u RH-a

Izaslaní radnici u RH-a imaju vrlo često dosta stimulativne pakete koji se odnose na različite vrste primitaka (koji su povezani sa specifičnostima izaslanog radnika) koje im inozemni poslodavac isplaćuje uz plaću.

Ovdje ćemo spomenuti samo neke: **naknada za preseljenje** (Relocation Bonus), **plaćanje troškova nastalih zbog preseljenja** (npr. čuvanje stana/kuće, čuvanje namještaja u matičnoj državi i sl.), **naknada za pristupanje programu izaslanstva** (Foreign Service Premium), **naknada za rad u visoko rizičnim i opasnim državama** (Hardship Allowance), naknada za uvećanje troškova života (Cost Of Living Allowance), **plaćeni troškovi putovanja u matičnu državu** (Home Leave Allowance), **troškovi stanovanja** (Housing Allowance), **školarine za djecu** (School Allowance), **troškovi usluga preseljenja** (Relocation Services), **troškovi usluga i prilagodbe** (Adaptation Services) i sl.



#### ističemo...

Ovi primici u novcu i naravi koji se isplaćuju izaslanom radniku u RH-a (hrvatsko društvo ili inozemni poslodavac) smatraju se primicima po osnovi nesamostalnog rada koji se oporezuju u RH-a ako je tako utvrđeno člankom 15. Ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja.

To znači da ako pravo oporezivanja plaće izaslanog radnika u RH-a pripada RH-a onda bi navedene pakete tj. primitke trebalo oporezivati u RH-a neovisno o tome što je te primitke isplatio poslodavac u inozemstvu koji je izaslao radnika u RH-a. Kako to izgleda u praksi to je već drugo pitanje.

### 3.4.3. Isplata plaća u novcu i naravi izaslanom radniku u RH-a prema propisima o oporezivanju dohotka u RH-a

Izaslaní radnik u RH-, kojem hrvatsko društvo ili inozemni poslodavac isplati plaću u novcu ili u naravi prema hrvatskim propisima a pravo oporezivanja ima RH-a, podliježe plaćanju poreza na dohodak.

Prema članku 16. Pravilnika o porezu na dohodak, vrijednost primitaka po osnovi nesamostalnog rada u naravi utvrđuje se prema **tržišnoj vrijednosti** tih primitaka koja je važeća u mjestu davanja (s **uključenim porezom na dodanu vrijednost**). Ako su primici u naravi odobreni radniku uz plaćanje naknade koja je niža od tržišne, poslodavac i isplatelj primitka moraju utvrditi razliku između tržišne cijene i naknade koju je radnik platio. Tako utvrđena razlika smatra se primitkom po osnovi nesamostalnog rada.

Tržišna vrijednost primitaka u naravi utvrđuje se na sljedeći način:

- pri korištenju poslovnih zgrada i njihovih dijelova – primitak čini iznos zakupnine ili najamnine prema tržišnim cijenama u mjestu u kojem se poslovne zgrade ili dijelovi poslovnih zgrada nalaze,
- pri korištenju stambenih zgrada i stanova – primitak je iznos stanarine prema tržišnim cijenama u mjestu u kojem se stambene zgrade ili dijelovi stambenih zgrada nalaze,
- pri korištenju odmarališta i kuća za odmor – primitak je tržišna vrijednost smještaja, prehrane i drugih usluga,
- pri korištenju garaža – primitak je iznos zakupnine prema tržišnim cijenama u mjestu u kojem se garaža nalazi,
- pri korištenju prijevoznih sredstava – primitak je iznos u visini od 1% nabavne vrijednosti prijevoznih sredstava mjesečno

(uvećano za PDV) odnosno u visini 20 % od mjesečne rate za operativni leasing (uvećano za PDV), bez obzira na opseg korištenja prijevoznih sredstava u privatne svrhe. Primitak se može utvrđivati i prema opsegu stvarnog korištenja:

- ako se prijevozna sredstva daju na korištenje u privatne svrhe, poslodavac i isplatelj primitka odnosno plaće obavezan je donijeti odluku o načinu i uvjetima tog korištenja (tj. da se automobil koristi u službene i privatne svrhe), kao i načinu utvrđivanja plaće radnika i osoba koje ostvaruju primitke iz članka 14. Zakona po toj osnovi,
- ako se plaća po osnovi korištenja prijevoznog sredstva u privatne svrhe utvrđuje prema opsegu stvarnog korištenja, poslodavac i isplatelj primitka odnosno plaće obavezan je voditi evidenciju o prijeđenoj kilometraži i vremenu korištenja u privatne svrhe, a način vođenja te evidencije utvrđuje odlukom,
- ako se ne vodi evidencija, primitak u naravi od korištenja prijevoznih sredstava u privatne svrhe utvrđuje se u visini 1% nabavne vrijednosti prijevoznih sredstava mjesečno odnosno u visini 20 % iznosa mjesečne rate za operativni leasing,
- ako više radnika ili osoba koje ostvaruju primitke iz članka 14. Zakona tijekom mjeseca koristi isto prijevozno sredstvo, a poslodavac i isplatelj primitka odnosno plaće osnovicu utvrđuje u visini 1% nabavne vrijednosti prijevoznih sredstava mjesečno odnosno u visini 20 % iznosa mjesečne rate za operativni leasing, odgovarajući iznos primitka po toj osnovi pribraja svakom radniku i osobi. Primitak po osnovi korištenja prijevoznih sredstava u privatne svrhe utvrđuje se prema stvarnom opsegu korištenja na slijedeći način:
  - za cestovna motorna vozila – na iznos koji se dobije tako da se ukupno prijeđena kilometraža u privatne svrhe pomnoži s 2,00 kune po prijeđenom kilometru,
  - za plovila – na iznos dobiven umnoškom broja sati korištenja i tržišne cijene sata korištenja plovila u mjestu u kojem je plovilo registrirano,
  - za sredstva zračnog prometa – na iznos koji se dobije umnoškom broja sati korištenja i tržišne cijene sata korištenja u mjestu registracije.
- pri korištenju kredita uz kamate ispod stope 3% godišnje – na razliku između kamata obračunatih primjenom stope kamate od 3% godišnje i ugovorenih nižih kamata,
- pri davanju darova, usluga bez naknade i slično čija je pojedinačna vrijednost preko 400,00 kuna po pojedinom radniku i osobama koje ostvaruju primitke iz članka 14. Zakona godišnje – na vrijednost iste ili slične vrste stvari odnosno usluge prema tržišnim cijenama u mjestu davanja dara ili usluge. Pod darovima se, u smislu ovoga Pravilnika, smatraju samo davanja u naravi,
- pri ugošćenjima – na vrijednost ugošćenja prema tržišnim cijenama u mjestu ugošćenja,
- pri davanju dionica – na nominalnu vrijednost dionica ili na tržišnu vrijednost dionica ako je veća od nominalne. Razlika u cijeni između prodajne odnosno nominalne i tržišne cijene dionica koje poslodavac/isplatelj plaće prodaje svojim radnicima odnosno osobama koje ostvaruju primitke iz članka 14. Zakona je primitak u naravi po osnovi nesamostalnog rada.

Radi obračunavanja i plaćanja poreza na dohodak sukladno Zakonu, pri obračunavanju i plaćanju predujma poreza na dohodak tržiš-



na vrijednost odnosno vrijednost primitaka u naravi (koji predstavlja **neto primitak**) uvećava se za doprinose za obvezna osiguranja iz primitka, porez na dohodak i prirez porezu na dohodak.

Podaci o primicima u naravi unose se u **Obrazac IP** i **Obrazac JOPPD** te druge propisane evidencije.

### 3.4.5. Neoporeziva isplata naknada izaslanim radnicima u RH-a

Prema članku 13. stavku 9. Pravilnika o porezu na dohodak, **oporezivim primicima po osnovi nesamostalnog rada ne smatraju se** (a to znači da ne podliježu plaćanju poreza na dohodak) sljedeće naknade koje tuzemni isplatiatelj isplaćuje izaslanima na rad u Republiku Hrvatsku po nalogu inozemnog poslodavca (i to u svezi s obavljanjem djelatnosti tuzemnog poslodavca):

- naknade prijevoznih troškova na službenom putovanju u visini stvarnih izdataka,
- naknade troškova noćenja na službenom putovanju u visini stvarnih izdataka,
- naknade troškova prijevoza na posao i s posla mjesnim javnim prijevozom u visini stvarnih izdataka,
- naknade troškova prijevoza na posao i s posla međumjesnim javnim prijevozom u visini stvarnih izdataka, prema cijeni mjesečne odnosno pojedinačne karte,
- naknade za korištenje privatnog automobila u službene svrhe do 2,00 kune po prijednom kilometru (za službeni put i lokovožnju),
- dnevnice u zemlji do 170,00 kuna za službeno putovanje koje traje više od 12 sati dnevno. Za službena putovanja u zemlji koja traju više od 8, a manje od 12 sati, neoporezivi dio dnevnica iznosi do 85 kuna. Dnevnice za službena putovanja u zemlji i inozemstvu isplaćuju se za putovanja iz mjesta u kojemu je mjesto rada ili iz mjesta prebivališta/uobičajenog boravišta radnika koji se upućuje na službeno putovanje u drugo mjesto (osim u mjesto u kojemu ima prebivalište ili uobičajeno boravište), a udaljenosti najmanje 30 kilometara, radi obavljanja u nalogu za službeno putovanje određenih poslova njegova radnog mjesta, a u svezi s djelatnosti poslodavca. Dnevnice za službena putovanja u zemlji i inozemstvu su naknade za pokrivanje izdataka prehrane, pića i prijevoza u mjestu u koje je radnik upućen na službeno putovanje. **Službenim putovanjem** u smislu Zakona i Pravilnika **smatra se putovanje do 30 dana neprekidno**. Ako je na službenom putovanju osiguran jedan obrok (ručak ili večera) **neoporezivi iznos dnevnice u zemlji** koji se isplaćuje u novcu **umanjuje se za 30%** odnosno za **60%** ako su osigurana dva obroka (ručak i večera).
- dnevnice u inozemstvu do iznosa i pod uvjetima utvrđenim propisima o izdacima za službena putovanja za korisnike državnog proračuna.

### 3.5. Primjeri iz prakse

**Primjer 1. - Izaslani radnik u RH-a iz Italije (pribavio je A1 od nadležne institucije u Italiji), rezident je RH-a, plaću isplaćuje inozemni poslodavac, a neoporezive troškove službenog putovanja društvo RH-a – izaslani radnik sam iz svoje plaće plaća stanarinu (najamninu)**

Stranac (talijanski državljanin) Luca Bianco iz Milana (OIB: 1111111111) izaslan je na rad u Hrvatsku u društvo „Pravda“ d.o.o. iz Zagreba, Ilica 49.

Izaslan je na rad **u trajanju od 24 mjeseca** za koji mu je poslodavac pribavio **potvrdu A1** od nadležne institucije u Italiji kojom se dokazuje da se na njega primjenjuje isključivo zakonodavstvo Italije o socijalnom osiguranju, pa inozemni poslodavac doprinose plaća u Italiji.

Supruga i dvoje djece su se preselili zajedno s izaslanim radnikom u RH-a odnosno u Zagreb gdje su i prijavljeni na stan u Boškovićevoj 18. Prema članku 4. stavku 2. točki a) Ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja između RH-a i Italije izaslani radnik se smatra **rezidentom RH-a**. Naime, kako izaslani radnik ima, prema talijanskim propisima, prebivalište u Italiji (ima stan u vlasništvu) a prema hrvatskim propisima također ima prebivalište u RH-a, tada se smatra **rezidentom RH** jer s njom (RH) ima uže osobne i gospodarske veze (**središte životnog interesa**). Ovdje je bilo ključno za određivanje rezidentnosti izaslanog radnika preseljenje supruge i djece u RH-a tj. Zagreb.

Na dalje, kako bi izaslani radnik mogao koristiti, tijekom poreznog razdoblja, osobni odbitak za sebe, suprugu i djecu zatražio je i dobio od Porezne uprave poreznu karticu (Obrazac PK) u koju su kao uzdržavani članovi obitelji upisani supruga i dvoje djece. Ukupni faktor osobnog odbitka iznosi **2,7** ( $1,0 + 0,5 + 0,5 + 0,7$ ) osnovnog osobnog odbitka (2.600,00) pa iznos mjesečnog osobnog odbitka iznosi **7.020,00 kuna** ( $2,7 \times 2.600,00$ ).

Izaslani radnik je **u roku od 8 dana** od početka ostvarivanja primitka iz inozemstva (plaće iz Italije) obavio prijavu u registar poreznih obveznika putem Obrascu RPO i to nadležnoj ispostavi Porezne uprave prema svom prebivalištu.



#### ističemo...

Kako je izaslani radnik **rezident RH-a** tada prema članku 15. stavka 1. Ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja između RH-a i Italije, **pravo oporezivanja ima samo RH-a**.

**Ugovorenu bruto plaću** izaslanom radniku isplaćuje matično društvo iz Italije 10. u mjesecu za prethodni mjesec i to u iznosu od 8.000,00 eura mjesečno. Sami doprinosi iz plaće koje plaća njegov poslodavac u Italiji iznose 1.500,00 eura i oni predstavljaju porezno priznati izdatak kod utvrđivanja porezne osnovice na koju treba obračunati hrvatski porez na dohodak i prirez.

Prema članku 8. stavku 4. Pravilnika o porezu na dohodak, oporezivi primici od kojih je porezni obveznik dužan platiti porez na dohodak u tuzemstvu, a ostvareni su u inozemstvu (izravno ili neizravno) u stranoj valuti, preračunavaju se u kunsku vrijednost prema **srednjem tečaju Hrvatske narodne banke važećem na dan primitka**. Iznimno, ako se dan primitka tijekom poreznog razdoblja ne može točno utvrditi, preračunavanje na srednji tečaj Hrvatske narodne banke obavlja se s 31. 12. godine u kojoj je oporezivi primitak u inozemstvu ostvaren, a u slučaju poreznog razdoblja kraćeg od kalendarske godine, na posljednji dan u mjesecu s kojim završava to kraće porezno razdoblje. U našem slučaju srednji tečaj na dan primitka plaće je bio 7,5 kuna za 1 euro.

Po primitku plaće (10. travnja 2016.) iz inozemstva (za ožujak 2016.) izaslani radnik u RH-a **u roku od 8 dana** od primitka plaće izravno iz Italije, obračunava i uplaćuje porez na dohodak i prirez (18%) te u istom roku mora ispuniti i predati nadležnoj ispostavi Porezne uprave **Obrazac JOPPD**. Dakle, izaslani radnik mora obračunati i uplatiti porez na dohodak i prirez te dostaviti Obrazac JOPPD do 18. travnja 2016.



Društvo iz RH-a mu je nadoknadilo neoporezive troškove službenog putovanja u gotovini tj. 4 pune dnevnice u iznosu od 680,00 kn (170,00 kn x 4) na temelju obračuna putnog naloga od 25. travnja 2016. kada su te dnevnice i isplaćene u gotovini).

Izaslaní radnik je iznajmio stan i plaća stanarinu (najamninu) u iznosu od 4.000,00 kuna mjesečno iz **svojih sredstava** (neto plaće).

U nastavku prikazujemo obračun poreza na dohodak i prireza na isplaćenu plaću te prikazujemo Obrazac JOPPD (na dan 18. travnja 2016.) kojeg Poreznoj upravi predaje izaslaní radnik te još jedan obrazac kojeg predaje društvo iz RH-a za isplaćeni iznos neoporezivih troškova službenog putovanja (najkasnije do 15. svibnja 2016.) koji je prikazan na kraju primjera 2.

#### Obračun poreza na dohodak i prireza iz plaće izaslaníh radnika

R. br.	Opis	Iznos
1.	Bruto plaća (8.000,00 eura) srednji tečaj 7,5	60.000,00
2.	Doprinosi iz plaće (1.500,00 eura) srednji tečaj 7,5	11.250,00
3.	Dohodak (1 – 2)	48.750,00
4.	Osobni odbitak 2,7 x 2.600,00	7.020,00
5.	Porezna osnovica (3 – 4)	41.730,00
	Porez po stopi 12% na 2.200,00	264,00
	Porez po stopi 25% na 11.000,00	2.750,00
	Porez po stopi 40% na 28.530,00	11.412,00
6.	Ukupno porez na dohodak	14.426,00
7.	Prirez – 18%	2.596,68
8.	Ukupna porezna obveza (7 + 8)	17.022,68
9.	Neto iznos (1 – 2 - 8)	31.727,32

OBRAZAC JOPPD

- stranica A-

## IZVJEŠĆE

o primicima, porezu na dohodak i prirezu te doprinosima za obvezna osiguranja na dan **18. travnja 2015.**

I.	OZNAKA IZVJEŠĆA	16109	II.	VRSTA IZVJEŠĆA	1
III.	PODACI O:		III.1.	PODNOŠITELJU IZVJEŠĆA	III.2. OBVEZNIKU PLAĆANJA
1.	Naziv/ime i prezime		Marco Bianco		
2.	Adresa		Boškovićeve 18, Zagreb		
3.	Adresa elektroničke pošte		mbianco@yahoo.hr		
4.	OIB		11111111111		
5.	Oznaka podnosioca		4		
IV.1.	BROJ OSOBA ZA KOJE SE PODNOSI IZVJEŠĆE	1	IV.2.	BROJ REDAKA NA POPISU POJEDINAČNIH OBRAČUNA SA STRANICE B	1
V.	PODACI O UKUPNOM IZNOSU OBRAČUNANOM PREDUJMU POREZU NA DOHODAK I PRIREZU POREZU NA DOHODAK				IZNOS
1.	Ukupan iznos predujma poreza na dohodak i prireza porezu na dohodak po osnovi nesamostalnog rada (1.1. + 1.2.)				17.022,68
1.1.	Ukupan iznos stupaca 14.1. i 14.2. sa stranice B pod oznakom stjecatelja primitka /osiguranika (plaća)				17.022,68

- stranica B -

IV. Redni broj stranice 1/1					
17. Obračunani primitak od nesamostalnog rada (plaća)			60.000,00		
16.1. Oznaka načina isplate	16.2. Iznos za isplatu		1		31.727,32
15.1. Oznaka neoporezivog primitka	15.2. Iznos neoporezivog primitka		0		0,00
14.1. Iznos obračunanog poreza na dohodak	14.2. Iznos obračunanog prireza porezu na dohodak		14.426,00		2.596,68
13.4. Osobni odbitak	13.5. Porezna osnovica		7.020,00		41.730,00
13.2. Izdatak - uplaćeni doprinos za mirovinsko osiguranje	13.3. Dohodak		11.250,00		48.750,00
12.9. Poseban doprinos za zapošljavanje osoba s invaliditetom	13.1. Izdatak		0,00		0,00
12.7. Dodatni doprinos za mirovinsko osiguranje za staž osiguranja koji se računa s povećanim trajanjem - II STUP	12.8. Poseban doprinos za korištenje zdravstvene zaštite u inozemstvu		0,00		0,00
12.5. Doprinos za zapošljavanje	12.6. Dodatni doprinos za mirovinsko osig. za staž osiguranja koji se računa s povećanim trajanjem		0,00		0,00
12.3. Doprinos za zdravstveno osiguranje	12.4. Doprinos za zaštitu zdravlja na radu		0,00		0,00
12.1. Doprinos za mirovinsko osiguranje	12.2. Doprinos za mirovinsko osiguranje - II STUP		0,00		0,00
11. Iznos primitka (oporezivi)	12. Osnovica za obračun doprinosa		60.000,00		0,00
10.0. Ukupni neodrađeni sati rada (10.- odrađeni sati rada)	10.2. Razdoblje obračuna do		8		31.03.2016.
10. Sati rada	10.1. Razdoblje obračuna od		184		01.03.2016.
8. Oznaka prvog/zadnjeg mjeseca u osiguranju po istoj osnovi	9. Oznaka punog/nepunog radnog vremena ili rada s polovicom radnog vremena		3		1
7.1. Obveza dodatnog doprinosa za MO za staž sa povećanim trajanjem	7.2. Obveza posebnog doprinosa za poticanje zapošljavanja osoba s invaliditetom		0		0
6.1. Oznaka stjecatelja/osiguranika	6.2. Oznaka primitka/obveze doprinosa		0004		0071
4. OIB stjecatelja/osiguranika	5. Ime i prezime stjecatelja/osiguranika		111111111111		Luca Blanco
2. Šifra općine/grada prebivališta/boravišta	3. Šifra općine/grada rada		01333		01333
1. Redni broj			1.		

## Primjer 2. - Izaslaní radnik u RH-a iz Austrije (pribavio je A1 od nadležne institucije u Austriji), nerezident je u RH-a, plaću isplaćuje inozemni poslodavac, a neoporezive troškove službenog putovanja stanarinu (najamninu) izaslanom radniku plaća društvo iz HR-a

Stranac (državljanin Austrije) Hans Miller iz Beča (OIB: 2222222222) izaslan je na rad u Hrvatsku u društvo „Pravda“ d.o.o. iz Zagreba, Ilica 49.

Izaslan je na rad u trajanju od 24 mjeseca za koji mu je poslodavac pribavio potvrdu A1 od nadležne institucije u Austriji kojom se dokazuje da se na njega primjenjuje isključivo zakonodavstvo Austrije pa inozemni poslodavac doprinosi plaću u Austriji.

Supruga i dvoje djece nisu se preselili zajedno s izaslanim radnikom u RH-a odnosno u Zagreb, Boškovićeva 18. već su ostali živjeti u Beču. Prema članku 4. stavku 2. točki a) Ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja između RH-a i Austrije izaslaní radnik se smatra nerezidentom RH-a odnosno rezidentom Austrije. Naime, kako izaslaní radnik ima prema austrijskim propisima prebivalište u Austriji (ima stan u vlasništvu) a prema hrvatskim propisima također ima prebivalište u RH-a, tada se smatra rezidentom Austrije (a ne RH-a) jer s Austrijom ima uže osobne i gospodarske veze (središte životnog interesa). Ovdje je bilo ključno za određivanje rezidentnosti izaslanog radnika što su supruga i djeca ostali živjeti i prebivati u Beču.

Na dalje, kako bi izaslaní radnik mogao koristiti tijekom poreznog razdoblja osnovni osobni odbitak (2.600,00 kuna) za sebe je zatražio i dobio od Porezne uprave poreznu karticu (Obrazac PK). Za uzdržavane članove obitelji (supruga i dvoje djece) izaslaní radnik nema pravo uvećati svoj osobni odbitak.

Izaslaní radnik je u roku od 8 dana od početka ostvarivanja primitka iz inozemstva (plaće iz Austrije) obavio prijavu u registar poreznih obveznika putem Obrascu RPO i to nadležnoj ispostavi Porezne uprave prema svom prebivalištu.



### ističemo...

Kako je izaslaní radnik nerezident u RH-a, a izaslaní rad u RH-a traje više od 183 dana u predmetnoj kalendarskoj godini tada prema članku 15. stavka 2. Ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja između RH-a i Austrije, pravo oporezivanja ima samo RH-a.

Ugovorenu neto plaću izaslanom radniku isplaćuje matično društvo iz Austrije 10. u mjesecu za prethodni mjesec i to u iznosu od 8.000,00 eura mjesečno. Navedenu neto plaću treba preračunati u bruto iznos plaće i na nju obračunati porez na dohodak i prirez.

Po primitku plaće iz inozemstva (za ožujak 2016.) izaslaní radnik u RH-a u roku od 8 dana obračunava i uplaćuje porez na dohodak i prirez (18%) u roku 8 dana od primitka ostvarene plaće izravno iz Austrije (primitak je ostvaren 10. travnja 2016.) te u istom roku mora ispuniti i predati nadležnoj ispostavi Porezne uprave Obrazac JOPPD. Dakle, izaslaní radnik mora obračunati i uplatiti porez na dohodak i prirez te dostaviti Obrazac JOPPD najkasnije do 18. travnja 2016. (kada je i dostavljen Poreznoj upravi).

Društvo iz RH-a mu je nadoknadi (11. travnja 2016.) neoporezive troškove službenog putovanja u gotovini u iznosu od 3.000,00 kuna koje se odnose na korištenje privatnog automobila u službene svrhe na temelju obračuna putnog naloga od 11. travnja 2014. (naknade

za korištenje privatnog automobila u službene svrhe do 2,00 kune po prijeđenom kilometru).

Društvo iz Hrvatske plaća (30. travnja 2016.) za izaslanog radnika stanarinu (najamninu) u iznosu od **4.000,00 kuna** za iznajmljeni stan za travanj 2016. (ugovor o najmu stana je sklopljen između društva iz RH-a i najmodavca iz RH-a) pa se taj primitak smatra **neto plaćom izaslanog radnika u naravi** koju treba preračunati u bruto iznos plaće.

U nastavku prikazujemo obračun poreza na dohodak i prireza na **isplaćenu plaću** izaslanom radniku u RH-a od strane inozemnog poslodavca te na plaćenu stanarinu (najamninu) koju plaća društvo iz RH-a te prikazujemo Obrazac JOPPD i to samo stranicu B jer se stranica A ispunjava na isti način kao i u primjeru 1. (na dan 18. travnja 2016.) kojeg Poreznoj upravi predaje izaslaní radnik i to samo za isplaćenu plaću od strane inozemnog poslodavca.

#### Obračun poreza na dohodak i prireza iz plaće izaslaníh radnika

R. br.	Opis	Iznos
1.	Preračunati neto iznos plaće - koeficijent 1.77079912	106.247,95
2.	Doprinos	-
3.	Dohodak (1 – 2)	106.247,95
4.	Osobni odbitak	2.600,00
5.	Porezna osnovica	103.647,95
	Porez po stopi 15% na 2.200,00	264,00
	Porez po stopi 25% na 11.000,00	2.750,00
	Porez po stopi 40% na 90.447,95	36.179,18
6.	Ukupno porez na dohodak	39.193,18
7.	Prirez – 18%	7.054,77
8.	Ukupna porezna obveza (6 + 7)	46.247,95
9.	Neto plaća za isplatu (8.000 eura x 7,5)	60.000,00

#### Obračun poreza i prireza na dohodak iz stanarine

R. br.	Opis	Iznos
1.	Bruto iznos stanarine	5.195,06
2.	Dohodak (1 – 2)	5.195,06
3.	Osobni odbitak	-
4.	Porezna osnovica (3 – 4)	5.195,06
	Porez po stopi 12% na 2.200,00	264,00
	Porez po stopi 25% na 2.995,06	748,76
5.	Ukupno porez na dohodak	1.012,76
6.	Prirez – 18%	182,30
7.	Ukupna porezna obveza (5 + 6)	1.195,06
8.	Neto primitak stanarine u naravi (1 – 7)	<b>4.000,00</b>

- stranica B-

IV. Redni broj stranice 1/1		17. Obračunani primitak od nesamostalnog rada (plaća)		106.247,95	
16.1. Oznaka načina isplate		16.2. Iznos za isplatu		1	60.000,00
15.1. Oznaka neoporezivog primitka		15.2. Iznos neoporezivog primitka		0	0,00
14.1. Iznos obračunanog poreza na dohodak		14.2. Iznos obračunanog prireza porezu na dohodak		39.193,18	7.054,77
13.4. Osobni odbitak		13.5. Porezna osnovica		2.600,00	103.647,95
13.2. Izdatak - uplaćeni doprinos za mirovinsko osiguranje		13.3. Dohodak		0,00	106.247,95
12.9. Poseban doprinos za zapošljavanje osoba s invaliditetom		13.1. Izdatak		0,00	0,00
12.7. Dodatni doprinos za mirovinsko osiguranje za staž osiguranja koji se računa s povećanim trajanjem - II STUP		12.8. Poseban doprinos za korištenje zdravstvene zaštite u inozemstvu		0,00	0,00
12.5. Doprinos za zapošljavanje		12.6. Dodatni doprinos za mirovinsko osig. za staž osiguranja koji se računa s povećanim trajanjem		0,00	0,00
12.3. Doprinos za zdravstveno osiguranje		12.4. Doprinos za zaštitu zdravlja na radu		0,00	0,00
12.1. Doprinos za mirovinsko osiguranje		12.2. Doprinos za mirovinsko osiguranje - II STUP		0,00	0,00
11. Iznos primitka (oporezivi)		12. Osnovica za obračun doprinosa		106.247,95	0,00
10.0. Ukupni neodrađeni sati rada (10.- odrađeni sati rada)		10.2. Razdoblje obračuna do		8	31.03.2016.
10. Sati rada		10.1. Razdoblje obračuna od		184	01.03.2016.
8. Oznaka prvog/zadnjeg mjeseca u osiguranju po istoj osnovi		9. Oznaka punog/nepunog radnog vremena ili rada s polovicom radnog vremena		3	1
7.1. Obveza dodatnog doprinosa za MO za staž sa povećanim trajanjem		7.2. Obveza posebnog doprinosa za poticanje zapošljavanja osoba s invaliditetom		0	0
6.1. Oznaka stjecatelja/osiguranika		6.2. Oznaka primitka/obveze doprinosa		0004	0071
4. OIB stjecatelja/osiguranika		5. Ime i prezime stjecatelja/osiguranika		2222222222	Hans Miller
2. Šifra općine/građa prebivališta/boravišta		3. Šifra općine/građa rada		01333	01333
1. Redni broj				1.	



I na kraju nam ostaje prikazati Obrazac JOPPD kojeg mora Poreznoj upravi dostaviti društvo „Pravda“ d.o.o. iz Zagreba, Ilica 49 za isplaćenu plaću u naravi (stanarinu) za Hansa Millera kojeg treba dostaviti do posljednjeg dana u mjesecu u kojem je primitak u naravi ostvaren a to znači do 30. travnja 2016. kada treba obračunati i uplatiti porez na dohodak i prirez.

U istom obrascu JOPPD se mogu iskazati i neoporezivi primici po osnovi putnih troškova na temelju obračuna putnog naloga od 11. travnja 2016. za oba dva izaslana radnika (naime rok za podnošenja Obrasca JOPPD-a je **najkasnije** do 15. svibnja 2016.).

OBRAZAC JOPPD

- stranica A-

**IZVJEŠĆE**

**o primicima, porezu na dohodak i prirezu te doprinosima za obvezna osiguranja na dan 18. travnja 2015.**

<b>I.</b>	<b>OZNAKA IZVJEŠĆA</b>	16121	<b>II.</b>	<b>VRSTA IZVJEŠĆA</b>	1
<b>III.</b>	<b>PODACI O:</b>		<b>III.1.</b>	<b>PODNOŠITELJU IZVJEŠĆA</b>	<b>III.2. OBVEZNIKU PLAĆANJA</b>
1.	Naziv/ime i prezime			„Pravda“, d.o.o.	
2.	Adresa			Ilica 49, Zagreb	
3.	Adresa elektroničke pošte			x@x.hr	
4.	OIB			3333333333	
5.	Oznaka podnosioca			1	
<b>IV.1.</b>	<b>BROJ OSOBA ZA KOJE SE PODNOSI IZVJEŠĆE</b>	2	<b>IV.2.</b>	<b>BROJ REDAKA NA POPISU POJEDINAČNIH OBRAČUNA SA STRANICE B</b>	3
<b>V.</b>	<b>PODACI O UKUPNOM IZNOSU OBRAČUNANOM PREDUJMU POREZU NA DOHODAK I PRIREZU POREZU NA DOHODAK</b>				<b>IZNOS</b>
1.	Ukupan iznos predujma poreza na dohodak i prireza porezu na dohodak po osnovi nesamostalnog rada (1.1. + 1.2.)				1.195,06
1.1.	Ukupan iznos stupaca 14.1. i 14.2. sa stranice B pod oznakom stjecatelja primitka /osiguranika (plaća)				1.195,06
1.2.	Ukupan iznos stupaca 14.1. i 14.2. sa stranice B pod oznakom stjecatelja primitka /osiguranika (mirovina)				
<b>VII.</b>	<b>ISPLAĆENI NEOPOREZIVI PRIMICI</b>				3.680,00

**Telefon za savjete****01/ 48 36 046****01/ 49 21 739**

(isključivo putem PIN-a)

**Ponedjeljkom i četvrtkom**

od 11.00 do 15.30 sati,

**utorkom, srijedom i petkom**

od 8.30 do 13.00 sati.





## OBRAZAC JOPPD

- stranica A-

## IZVJEŠĆE

o primicima, porezu na dohodak i prirezu  
te doprinosima za obvezna osiguranja  
na dan **18. travnja 2015.**

I.	OZNAKA IZVJEŠĆA	16109	II.	VRSTA IZVJEŠĆA	1
III.	PODACI O:		III.1.	PODNOŠITELJU IZVJEŠĆA	III.2. OBVEZNIKU PLAĆANJA
1.	Naziv/ime i prezime		C.C.		
2.	Adresa		Ilica 49, Zagreb		
3.	Adresa elektroničke pošte		x@x.hr		
4.	OIB		88888888888		
5.	Oznaka podnositelja		4		
IV.1.	BROJ OSOBA ZA KOJE SE PODNOŠI IZVJEŠĆE	1	IV.2.	BROJ REDAKA NA POPISU POJEDINAČNIH OBRAČUNA SA STRANICE B	1
V.	PODACI O UKUPNOM IZNOSU OBRAČUNANOM PREDUJMU POREZU NA DOHODAK I PRIREZU POREZU NA DOHODAK				IZNOS
1.	Ukupan iznos predujma poreza na dohodak i prireza porezu na dohodak po osnovi nesamostalnog rada (1.1. + 1.2.)				1.255,52
1.1.	Ukupan iznos stupaca 14.1. i 14.2. sa stranice B pod oznakom stjecatelja primitka /osiguranika (plaća)				
1.2.	Ukupan iznos stupaca 14.1. i 14.2. sa stranice B pod oznakom stjecatelja primitka /osiguranika (mirovina)				1.255,52

**Objavite svoje  
financijske  
izvještaje u  
RiPup-u**



**Cijena: 980,00 kn + PDV**  
Tel.: 01 / 49 21 737

- stranica B-

IV. Redni broj stranice 1/1	17. Obračunani primitak od nesamostalnog rada (plaća)		0,00	
	16.1. Oznaka načina isplate	16.2. Iznos za isplatu	1	6.744,48
	15.1. Oznaka neoporezivog primitka	15.2. Iznos neoporezivog primitka	0	0,00
	14.1. Iznos obračunanog poreza na dohodak	14.2. Iznos obračunanog prireza porezu na dohodak	1.064,00	191,52
III. Vrsta izvješća 1	13.4. Osobni odbitak	13.5. Porezna osnovica	2.600,00	5.400,00
	13.2. Izdatak - uplaćeni doprinos za mirovinsko osiguranje	13.3. Dohodak	2.000,00	8.000,00
	12.9. Poseban doprinos za zapošljavanje osoba s invaliditetom	13.1. Izdatak	0,00	0,00
	12.7. Dodatni doprinos za mirovinsko osiguranje za staž osiguranja koji se računa s povećanim trajanjem - II STUP	12.8. Poseban doprinos za korištenje zdravstvene zaštite u inozemstvu	0,00	0,00
	12.5. Doprinos za zapošljavanje	12.6. Dodatni doprinos za mirovinsko osig. za staž osiguranja koji se računa s povećanim trajanjem	0,00	0,00
	12.3. Doprinos za zdravstveno osiguranje	12.4. Doprinos za zaštitu zdravlja na radu	0,00	0,00
	12.1. Doprinos za mirovinsko osiguranje	12.2. Doprinos za mirovinsko osiguranje - II STUP	0,00	0,00
	11. Iznos primitka (oporezivi)	12. Osnovica za obračun doprinosa	10.000,00	0,00
	10.0. Ukupni neodrađeni sati rada (10.- odrađeni sati rada)	10.2. Razdoblje obračuna do	8	31.03.2016.
	10. Sati rada	10.1. Razdoblje obračuna od	184	01.03.2016.
II. Oznaka izvješća 16109	8. Oznaka prvog/zadnjeg mjeseca u osiguranju po istoj osnovi	9. Oznaka punog/nepunog radnog vremena ili rada s polovicom radnog vremena	3	1
	7.1. Obveza dodatnog doprinosa za MO za staž sa povećanim trajanjem	7.2. Obveza posebnog doprinosa za poticanje zapošljavanja osoba s invaliditetom	0	0
	6.1. Oznaka stjecatelja/osiguranika	6.2. Oznaka primitka/obveze doprinosa	0004	0071
I. OIB podnositelja izvješća 2222222222	4. OIB stjecatelja/osiguranika	5. Ime i prezime stjecatelja/osiguranika	8888888888	C.C.
	2. Šifra općine/grada prebivališta/boravišta	3. Šifra općine/grada rada	01333	01333
	1. Redni broj			1.