



Isplata dividendi i udjela u dobiti fizičkim osobama nerezidentima

Milivoj Friganović, mag. oec.

U RiPup-u broj 4/2014 objavili smo članak „Oporezivanje drugog dohotka nerezidenata“ kojim smo obuhvatili obračun doprinosa i poreza na dohodak pri isplati naknada za autorska prava, dohotka od samostalne djelatnosti, naknada članovima uprave i druga slična prava, dohotka sportaša i umjetnika-izvođača, dohotka studenata, profesora i nastavnika te ostalih dohodaka koji se prema hrvatskim propisima o oporezivanju dohotka smatraju drugim dohotkom, pa nam je ostalo da obradimo i isplatu dividendi i udjela u dobiti fizičkim osobama nerezidentima, što smo učinili u ovome članku.

Hrvatski isplatelji (društva kapitala: d.d., d.o.o. i j.d.o.o.) pri isplati dividendi dioničarima (fizičkim osobama) odnosno udjela u dobiti članovima društva nerezidentima (fizičkim osobama) moraju voditi računa da li RH-a s državama tih nerezidenata primjenjuje ugovor o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja ili ne. Ako je u primjeni ugovor o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja tada ga je hrvatsko društvo, kao isplatelj dividendi ili udjela dobiti, obvezno primijeniti, međutim, ako to nije slučaj tada se primjenjuju hrvatski propisi o oporezivanju dohotka u potpunosti (Zakon o porezu na dohodak i Pravilnik o porezu na dohodak). Posebno napominjemo da na nivou EU nisu predviđene nikakve Direktive koje države članice moraju „ugraditi“ u svoje propise (kao kod isplate dividendi i udjela u dobiti nerezidentima društvima kada postoji mogućnost oslobađanja od plaćanja poreza na dobit po odbitku čime te Direktive postaju „jače“ od ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja) kada se radi o isplatama nerezidentima fizičkim osobama.

Kod primjene ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja hrvatsko društvo mora posebno obratiti pozornost na poreznu stopu za nerezidente-fizičke osobe koje se ne određuju prema postotku udjela u dobiti (kao kod nerezidenata društava kapitala) te se, u pravilu, primjenjuje uvijek veća stopa ako su određene dvije stope. Naravno, ta porezna stopa ne može biti viša od 12% (koliko je propisana prema hrvatskim propisima o oporezivanju dohotka) i to neovisno o tome koliko je utvrđena u konkretnom ugovoru o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja. Te stope u pojedinim ugovorima o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja su određene po poreznoj stopi od 15% (tada se primjenjuje porezna stopa od 12%), 10%, 5% od bruto-iznosa divi-

dende ili 0% (što znači da isplatelj ne obračunava porez na dohodak po odbitku).

Što se tiče samog oporezivanja dividendi i udjela u dobiti nerezidenata tu se nije ništa promijenilo, međutim, od 1. siječnja 2014. primjenjuje se Obrazac JOOPD (kojeg dostavljaju isplatelji oporezivih i neoporezivih primitaka u kojem se evidentiraju, između ostalog, podaci o porezu na dohodak, prirezu, doprinosima i dr. U Obrazac JOOPD obvezno treba, između ostalog, evidentirati i podatke o primicima po osnovi isplate dividendi i udjela u dobiti koji se isplaćuju rezidentima RH-a ili nerezidentima i to neovisno na koje se razdoblje odnose.

U članku smo detaljno obradili način utvrđivanja rezidentnosti prema hrvatskim propisima (Zakon o porezu na dohodak i Opći porezni zakon) te prema članku 4. Modela OECD-a, te sam članak 10. Modela OECD-a s Komentarom koji nas upućuje na dublje sagledavanje ove problematike.

U članku smo obradili i nekoliko praktičnih primjera iz prakse sa ispunjenim obrascima JOPPD i knjiženje isplata dividendi i udjela u dobiti nerezidentima fizičkim osobama.

O svemu navedenom čitajte u nastavku.

1. Utvrđivanje rezidentnosti poreznih obveznika

Prvi korak koji treba učiniti isplatelj (društvo kapitala) prije isplate dividendi ili udjela u dobiti je da utvrdi da li je dioničar odnosno član društva, koji je fizička osoba, **rezident RH-a** ili rezident druge države tj. **nerezident**

1.1. Utvrđivanje rezidentnosti prema hrvatskim propisima

1.1.1. Rezidentnost prema propisima o oporezivanju dohotka

Prema Zakonu 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) – u daljnjem tekstu Zakon), porezni obveznik je fizička osoba koja ostvaruje dohodak. Ako više fizičkih osoba zajednički ostvaruje dohodak, porezni obveznik je svaka fizička osoba zasebno i to za svoj udio u zajednički ostvarenom dohotku. Porezni obveznik je i nasljednik za sve porezne obveze koje proizlaze iz dohotka što ga je ostavitelj ostvario do svoje smrti. Nasljednik je istodobno i porezni obveznik za dohodak koji mu pritiče iz naslijeđenih izvora dohotka.



ističemo...

Sukladno članku 3. Zakona, **rezident** je fizička osoba koja u Republici Hrvatskoj ima **prebivalište ili uobičajeno boravište** koji su definirani člankom 38. Općeg poreznog zakona („Narodne novine“, br. 147/08, 18/11, 78/12, 136/12, 73/13 i 26/15 - u daljnjem tekstu: OPZ) a ne Zakonom o prebivalištu („Narodne novine“, broj 144/2012 i 158/13). Rezident je i fizička osoba koja u Republici Hrvatskoj nema prebivalište ni uobičajeno boravište **a zaposlena je u državnoj službi Republike Hrvatske** i po toj osnovi prima plaću.

Nerezident je fizička osoba koja u Republici Hrvatskoj nema ni prebivalište ni uobičajeno boravište a u Republici Hrvatskoj ostvaruje dohodak koji se oporezuje prema odredbama ovoga Zakona.

Prema članku 4. stavku 2. i 3. Pravilnika o porezu na dohodak (Narodne novine br. 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 i 157/14 – u daljnjem tekstu: Pravilnik), **rezidentima se oporezuje ukupni dohodak** koji ostvare u tuzemstvu i u inozemstvu (načelo svjetskog dohotka) a **nerezidentima dohodak ostvaren u tuzemstvu** (načelo tuzemnog dohotka).

Ako porezni obveznik tijekom poreznog razdoblja **promijeni status rezidenta u nerezidenta i obratno**, nastaju dva odvojena razdoblja utvrđivanja poreza na dohodak. Za oba razdoblja podnosi se jedna godišnja porezna prijava na način propisan Zakonom i Pravilnikom.



ističemo...

Pri utvrđivanju oporezivih dohodaka, odredbe ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja i višestranih međudržavnih ugovora ili sporazuma **imaju prednost** pred odredbama tuzemnog Zakona.

1.1.2. Definicija prebivališta i uobičajenog boravišta prema OPZ-u

Treba naglasiti da se **prebivalište**, koje je bitno ne samo za utvrđivanje rezidentnosti i obveze plaćanja prireza, ne određuje po osobnoj iskaznici i prijavljenom prebivalištu u MUP-u nego isključivo po odredbama članka 38. OPZ-a.

Dakle, za utvrđivanje prebivališta i uobičajenog boravišta nije relevantan Zakon o prebivalištu već OPZ-e neovisno o tome što je praksa Porezne uprave da prebivalište i uobičajeno boravište utvrđuje temeljem osobne iskaznice i potvrde o prebivalištu odnosno boravištu poreznog obveznika.



ističemo...

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 obavezan. Odredba članka 38. OPZ-a ima **deklaratorni karakter** što znači da kada se ispune propisani uvjeti (da porezni obveznik ima stan u vlasništvu ili posjedu neprekidno najmanje 183 dana u jednoj ili u dvije kalendarske godine) porezni obveznik ima prebivalište od prvog dana stjecanja vlasništva ili posjeda nekretnine (stana, kuće, najma).

Pod „**posjedom stana**“ osim najma stana treba smatrati čak i iznajmljivanje hotelske sobe (samo jedne sobe) u neprekidnom trajanju dužem od 183 dana neprekidno jer koja je razlika između iznajmljivanja stana od građanina i od hotela. Treba reći da ako bi fizička osoba mijenjala sobe tako da posjed ne traje u jednoj sobi duže od 183 dana to se ne bi moglo smatrati prebivalištem! Međutim, treba reći da pojedini autori smatraju da je **boravak u hotelu ili kod prijatelja** relevantan samo kod određivanja **uobičajenog boravišta** a ne i kod određivanja prebivališta poreznog obveznika.

Ako porezni obveznik u Republici Hrvatskoj **ima u vlasništvu ili posjedu više stanova**, prebivalište mjerodavno za oporezivanje utvrđuje se prema mjestu prebivališta obitelji a za poreznog obveznika samca prema mjestu u kojem se pretežno zadržava ili prema mjestu iz kojeg pretežno odlazi na rad ili obavljanje djelatnosti.

Npr. porezni obveznik ima u vlasništvu stan u Šibeniku a u isto vrijeme ima stan i u Zagrebu kojeg je uzeo u najam (dakle, posjeduje ga neprekidno više od 183 dana u jednoj ili dvije kalendarske godine) jer u Zagrebu radi već dulje vrijeme (više od godine dana). U ovom slučaju se postavlja pitanje gdje ovaj porezni obveznik ima prebivalište - u Šibeniku ili u Zagrebu? U ovom slučaju je bitno da li ovaj porezni obveznik ima obitelj ili ne i gdje obitelj ima prebivalište. Ako porezni obveznik ima obitelj koja ima prebivalište u Šibeniku porezni obveznik ima prebivalište u Šibeniku bez obzira što živi i radi u Zagrebu. Međutim, ako bi se obitelj preselila u Zagreb onda bi prebivalište ovog poreznog obveznika bilo u Zagrebu. A ako porezni obveznik nema obitelj prebivalište bi mu bilo u Zagrebu jer je to mjesto gdje osoba pretežito boravi (broj dana provedenih u Zagrebu je veći nego broj dana provedenih u Šibeniku).

U slučaju da porezni obveznik živi u Šibeniku kod roditelja a u Zagrebu kod prijatelja te je osoba „samac“ treba odrediti **uobičajeno boravište** jer porezni obveznik nema prebivalište niti u Zagrebu niti u Šibeniku.



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 u smislu OPZ-a 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, u smislu ovoga Zakona, 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.

1.2. Utvrđivanje rezidentnosti prema ugovorima o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja

Republika Hrvatska od 1. siječnja 2015. godine primjenjuje 56 ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja i može se reći da su sklopljeni ugovori skoro sa svim europskim državama. Što se tiče država-članica RH u primjeni još nisu ugovori o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja s **Portugalom, Ciprom i Luxemburgom**.

U navedenim ugovorima o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja, koje primjenjuje Republika Hrvatska, utvrđivanje rezidentnosti fizičkih osoba temelji se na odredbama članka 4. OECD-ovog modela Ugovora (sadržajno je isti) kojeg u nastavku iznosimo.

Članak 4. **Modela ugovora OECD-a – 2010.** (ova verzija Modela ugovora OECD-a i prijašnje verzije su sadržajno iste) 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.“

Pojam **“rezident države ugovornice”** ima slijedeće funkcije:

- da utvrdi na koje se osobe Ugovor primjenjuje,
- da riješi slučajeve dvostrukog oporezivanja osobe koja je rezident obiju država,
- da riješi slučajeve dvostrukog oporezivanja kao posljedice oporezivanja u državi u kojoj je osoba rezident i u državi u kojoj je izvor dohotka ili u kojoj se imovina nalazi.

Sama definicija „rezidenta države ugovornice“ odnosi se na pojam rezidentnosti prema domaćim propisima. Kao kriteriji za oporezivanje rezidenta spominju se: prebivalište, (uobičajeno) boravište i neki drugi kriteriji slične prirode.



ističemo...

Posebno treba naglasiti da se rezidentom države ugovornice ne smatra fizička osoba koja nema prebivalište u toj državi a podliježe samo ograničenom oporezivanju (npr. ostvari autorsku naknadu, dividendu i sl.) u toj državi.

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 **redoslijed 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.

Pod prebivalištem se smatra mjesto na kojem je fizička osoba vlasnik ili imatelj (posjednik) **doma**. Taj dom mora biti **trajan (stalan)**, tj. fizička osoba mora ga urediti i zadržati za **trajnu upotrebu** kao suprotnost boravku na određenom mjestu kad je očito da je boravak namijenjen za kratko vrijeme. Glede pojma doma, treba primijetiti da se bilo koji oblik doma može uzeti u obzir (kuća ili stan u vlasništvu ili najamljen od strane fizičke osobe, najamljena namještena soba). Ključna je trajnost doma što znači da je fizička osoba uredila mjesto boravka da mu bude na raspolaganju stalno (što znači da nije iznajmljen ili prazan) a ne povremeno u svrhe boravka koji je, bez obzira na razloge potreban na kratko razdoblje (putovanje iz zabave, poslovno putovanje, putovanje u obrazovne svrhe, pohađanje obrazovnog programa itd.). Pojedini autori smatraju da je **boravak u hotelu ili kod prijatelja** relevantan samo kod određivanja uobičajenog boravišta a ne i kod određivanja prebivališta poreznog obveznika, međutim, autor je mišljenja da ako je osoba iznajmila hotelsku sobu (i nije je mijenjala) u neprekidnom trajanju dužem od 183 dana i to se smatra imati **„stan u posjedu“**.

Ako fizička osoba ima stalno prebivalište u obje države ugovornice, prednost treba dati državi s kojom fizička osoba ima uže osobne i ekonomske veze, što se smatra **središtem životnog interesa**. **Tako će se uzeti u obzir obiteljski i društveni odnosi, njegovo zanimanje, političke, kulturne ili druge aktivnosti mjesto poslovanja, mjesto iz kojeg upravlja svojom imovinom itd.** Okolnosti se mogu razmatrati u cjelini ali bez obzira na to očito je da posebnu pozornost treba dati razlozima temeljenim na osobnim radnjama fizičke osobe.

Ako bi, primjerice, neka fizička osoba imala prebivalište u Republici Hrvatskoj i u Mađarskoj (ili bilo kojoj državi s kojom je Republika Hrvatska sklopila i primjenjuje ugovor o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja) **smatra se rezidentom one države u kojoj ima središte životnih interesa**. Ako je središte životnih interesa (država s kojom ima uže osobne i gospodarske odnose) u Mađarskoj smatrat će se mađarskim rezidentom – inozemnim poreznim obveznikom.

Ako osoba koja u jednoj državi ima dom u drugoj državi osnuje drugi dom a istovremeno u prvoj državi zadržava svoj dom, činjenica da zadržava svoj prvi dom u okruženju gdje je živjela, radila i gdje ima obitelj i imovinu, zajedno s drugim elementima, **pokazuje da je zadržala središte životnih interesa u prvoj državi ugovornici.**

Ako nije moguće odrediti središte životnih interesa, osoba će se smatrati rezidentom one države u kojoj ima uobičajeno boravište. Ako osoba ima uobičajeno boravište u objema državama ili ga nema ni u jednoj od njih, smatra se rezidentom samo one države čiji je državljanin. Ako ne možemo rezidentnost utvrditi ni pomoću navedenog kriterija (državljanstva) pitanje rezidentnosti riješiti će se dogovorom nadležnih poreznih tijela Republike Hrvatske i Mađarske sukladno članku 25. Ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja (Postupak zajedničkog dogovaranja).

1.2.1. Primjeri utvrđivanja rezidentnosti poreznih obveznika

U nastavku dajemo nekoliko primjera utvrđivanja rezidentnosti poreznih obveznika - fizičkih osoba prema članku 4. Modela ugovora OECD-a odnosno prema redosljedu utvrđenih kriterija:

1.2.1.1. Kriterij: prebivalište

Primjer 1.

Fizička osoba ima prebivalište u Austriji s kojom RH primjenjuje Ugovor o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja. Za potrebe naručitelja iz RH osoba povremeno dolazi u RH radi obavljanja određenih poslova i boravi u RH u trajanju kraćem od 183 dana u jednoj ili dvije kalendarske godine. Prema članu 4. Ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja ta osoba je nedvojbeno **austrijski rezident** jer u Austriji ima prebivalište.

Primjer 2.

Ako bi fizička osoba koja ima prebivalište u Austriji (pa se prema austrijskim propisima smatra rezidentom Austrije) iz prijašnjeg primjera boravila u RH primjerice 250 dana (dakle, više od 183 dana) u dvije godine u više hotela što znači da je prema hrvatskim propisima stekla status **uobičajenog boravišta** (pa bi se smatrala u poreznom smislu rezident RH). Kako s Austrijom RH primjenjuje Ugovor o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja sukladno članku 4. navedenog ugovora ova fizička osoba smatrala bi se **rezidentom Austrije** jer u slučaju da je neka fizička osoba rezident obiju država ugovornica onda se smatra rezidentom samo one države u kojoj ima prebivalište a to je u našem slučaju Austrija.

Primjer 3.

Fizička osoba, državljanin RH-a je u stalnom radnom odnosu s poslodavcem u Šibeniku. Samac je, nije u braku, nema djece i živi u iznajmljenom stanu. Poslodavac je odlučio poslati radnika na godinu dana u Rusiju jer je odlučio proširiti tamo svoju djelatnost. Radnik će obaviti sve pripremne aktivnosti te postaviti posao u Rusiji. Za vrijeme boravka u Rusiji radnik boravi u različitim hotelima (dakle, to nije bila uvijek ista soba) pa se ne može tvrditi da radnik ima prebivalište u Rusiji (jer osoba nije istu hotelsku sobu iznajmila u neprekidnom trajanju dužem od 183 dana, što znači da nema „stan u posjedu“). Na dalje, treba reći da pojedini autori smatraju da je boravak u hotelu ili kod prijatelja relevantan samo kod određivanja uobičajenog boravišta a ne i kod određivanja prebivališta poreznog obveznika.

Iako se prema ruskim propisima ovaj radnik može smatrati rezidentom Rusije primjenom članka 4. Ugovora između RH-a i Rusije **radnik ostaje rezident RH-a.**

1.2.1.2. Kriterij: središte životnog interesa (utvrđivanje države s kojom fizička osoba ima uže osobne i gospodarske veze)

Primjer 4.

Fizička osoba ima prebivalište u Mađarskoj, gdje je zaposlena i gdje joj živi obitelj, s kojom RH primjenjuje Ugovor o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja, ima kuću u RH (koju je kupila prije 5 godina) koju daje u najam a za koju plaća porez na dohodak u RH. Ista osoba povremeno boravi u RH i to u trajanju kraćem od 183 dana. Prema odredbama članka 4. Ugovora navedena fizička osoba je **rezident Republike Mađarske** jer iako se prema članku 38. OPZ-a smatra hrvatskim rezidentom (ima u vlasništvu kuću neprekidno više od 183 dana u jednoj ili u dvije kalendarske godine - boravak u stanu nije obvezan) **središte životnog interesa** (država s kojom ima uže osobne i gospodarske veze) mu je u Mađarskoj.

Isto tako treba istaknuti da se ova fizička osoba, mađarski državljanin, prema članku 4. stavku 1. Ugovora ne može smatrati rezidentom RH-a zato što podliježe samo ograničenom oporezivanju u RH-a (po osnovi dohotka od najma).

Primjer 5.

Ako bi fizička osoba (npr. izaslan radnik u trajanju od 24 mjeseca izaslanja u RH-a) koja ima prebivalište u Austriji, u Puli kupila stan i istovremeno preselila svoju obitelj u Pulu i ima stan u vlasništvu (ili posjedu) najmanje 183 dana tada bi se smatrao **rezidentom RH i to od prvog dana od kupnje stana** (ako stan u vlasništvu ili posjedu traje neprekidno najmanje 183 dana - jer je to deklaratorna odredba). Sličnu deklaratornu odredbu nalazimo u članku 15. stavku 2.a Modela ugovora gdje se govori o „razdoblju ili razdobljima koja ukupno ne traju duže od 183 dana ...“.

Smatra se rezidentom RH jer mu je **središte životnih interesa u RH** (u RH-a ostvaruje uže osobne i gospodarske veze) neovisno o tome što u Austriji može imati u vlasništvu kuću ili stan te prema austrijskim propisima ima prebivalište i u Austriji.

Međutim, da se u navedenom slučaju obitelj nije preselila u Pulu trebalo bi procijeniti **gdje je ovoj fizičkoj osobi središte životnog interesa.**

Tada bi ovu fizičku osobu trebalo smatrati **rezidentom Austrije jer mu je središte životnog interesa** (tj. država s kojom ima uže osobne i gospodarske veze) **u Austriji** (obitelj mu živi u Austriji te osoba ima značajnu imovinu u Austriji te ostvaruje svoje političke, kulturne i druge aktivnosti u Austriji).

Primjer 6.

Fizička osoba, državljanin RH-a ima prebivalište u RH i ima stan u svom vlasništvu. Zaposlen je u Njemačkoj kao „gastarbajter“ već 10 godina. Obitelj mu stalno živi u RH-a u tom stanu a on dolazi redovno na praznike i poneki vikend u RH-a kod svoje obitelji. Ova fizička osoba („gastarbajter“) prema hrvatskim propisima ima prebivalište u RH-a jer ima stan u vlasništvu ili posjedu neprekidno najmanje 183 dana u jednoj ili u dvije kalendarske godine (boravak u stanu nije obvezan). Na dalje, prema njemačkim propisima ova fizička osoba ima prebivalište i u Njemačkoj, međutim, središte životnog interesa mu je u RH-a pa se smatra **hrvatskim rezidentom**. U slučaju da se obitelj ove fizičke osobe preseli k njemu u Njemačku najvjerojatnije bi središte životnog interesa bilo u Njemačkoj čime bi navedena fizička osoba („gastarbajter“) postao **rezident Njemačke**.

Ovdje treba reći da se, u pravilu, naši tipični „gastarbajteri“ u Austriji i Njemačkoj (obitelj je u RH koju redovito posjećuju) i drugim





državama smatraju **hrvatskim rezidentima** (takav je i stav porezne vlasti Austrije i Njemačke osim ako druge okolnosti ne ukazuju da je tom našem „gastarbajteru“ ipak središte životnog interesa u Austriji odnosno u Njemačkoj).

Tko mora napraviti tu procjenu gdje se nalazi središte životnog interesa fizičke osobe? Tuzemni isplatitelj ili Porezna uprava?

Na žalost, u sadašnjoj praksi tu procjenu o središtu životnih interesa obavljaju samo tuzemni isplatitelji dohotka jer to do sada u RH-a nije dovoljno normirano a niti Porezna uprava nije dovoljno aktivna u ovom području pa čitav teret leži na isplatitelju.

Primjer 7.

Državljanin BiH koji ima prebivalište u BiH (ima stan u vlasništvu) upućen je na rad (izaslani radnik) od BiH poslodavca u Republiku Hrvatsku u trajanju od 150 dana. Da je taj rad trajao do 150 dana on bi se i na dalje smatrao **rezidentom BiH**. Međutim, taj rad se produžio na 2 godine, pa je izaslani radnik u tom vremenu iznajmio stan u RH (i to isti stan koji je imao u posjedu 2 godine) pa je stekao prebivalište u RH ali to još uvijek ne znači da je postao rezident RH.

U konkretnom slučaju treba utvrditi gdje je ovom izaslano radniku **središte životnih interesa** (u kojoj državi ostvaruje uže osobne i gospodarske veze)? Obitelj izaslano radnika prebiva u BiH gdje posjeduje i značajnu imovinu a sam izaslani radnik vikendom i za vrijeme godišnjeg odmora redovito ide u BiH svojoj obitelji. Dakle, središte životnog interesa mu je u BiH pa se ima smatrati **rezidentom BiH**.

U ovom slučaju se za prvih 183 dana plaćao porez na dohodak u BiH (jer su za to bili ispunjeni uvjeti iz Ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja između RH i BiH) međutim, kako se naknadno pokazalo izaslani radnik se produžio na 2 godine pa je porez na dohodak trebalo platiti u RH (i to od prvog dana u RH) što je na kraju i učinjeno. To znači da je ovaj porezni obveznik platio dvostruki porez na dohodak (za prvih 183 dana) i to u BiH i RH pa mora podnijeti zahtjev Poreznoj upravi u BiH za povrat poreza na dohodak. Na kraju ovog „zamršenog“ primjera treba reći da ovaj porezni obveznik podliježe plaćanju poreza na dohodak u BiH na ukupno ostvareni dohodak (svjetski dohodak) jer je rezident BiH ali i na dohodak koji je ostvario u državi izvora dohotka tj. u RH-a (mogao bi dobrovoljno podnijeti i godišnju poreznu prijavu u RH-a i to samo za dohodak ostvaren u RH-a).

Primjer 8.

Fizička osoba ima prebivalište u RH (ima stan u vlasništvu) u kojoj mu živi obitelj. Poslodavac ga je uputio (izaslao) na rad u Sloveniju u trajanju od 24 mjeseca gdje je kupio garsonjeru za svoje potrebe dok radi u Sloveniji, pa prema slovenskim propisima ima prebivalište u Sloveniji. Kako od 1.1.2006. godine RH sa Slovenijom primjenjuje ugovor o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja treba primijeniti članak 4. navedenog ugovora tj. utvrditi središte životnih interesa. Kako je osobi obitelj (većina imovine je u RH-a, ostvaruje političke, kulturne ili druge aktivnosti u RH-a i svake subote i nedjelje dolazi u RH.) u RH tako je njegovo središte životnog interesa u RH pa je ta osoba **rezident Republike Hrvatske**.

Da je s izaslanim radnikom na rad u Sloveniju otišla i čitava obitelj onda bi se središte životnih interesa „preselilo“ u Sloveniju pa bi isti radnik postao **rezident Slovenije**.

Primjer 9.

Državljanin RH-a, zaposlen na neodređeno vrijeme kod poslodavca u Zagrebu, unajmio je stan u Zagrebu na razdoblje od 5 godine gdje živi s djevojkom. Poslodavac ga je izaslao na rad u Sloveniju na raz-

dooblje od 24 mjeseca gdje će iznajmiti stan za cijelo vrijeme trajanja izaslanstva. Prema slovenskim propisima osoba ima prebivalište u Sloveniji a prema hrvatskim propisima osoba ima prebivalište u RH-a. Kako razriješiti ovaj konflikt?

Evidentno je da osoba ima središte životnog interesa (uže osobne i gospodarske veze) u RH-a a ne u Sloveniji, što znači da je osoba **rezident RH-a**.

1.2.1.3. Kriterij: uobičajeno boravište

Primjer 10.

Državljanin RH-a, zaposlen na neodređeno vrijeme kod poslodavca u Zagrebu, vlasnik stana u Zagrebu. Poslodavac ga je izaslao na rad u Nizozemsku na razdoblje od 24 mjeseca gdje će mu poslodavac iznajmiti stan za cijelo vrijeme trajanja izaslanstva. Osoba je „samac“, nije u braku niti u vezi, nije član niti jedne političke stranke, sportskog kluba i slično. Roditelji su nakon odlaska u mirovinu preselili u Makedoniju (porijeklom su iz te države).

Kao vlasnik stana u Zagrebu prema hrvatskim propisima osoba ima prebivalište u Zagrebu dok temeljem najma prema nizozemskim propisima osoba ima prebivalište u Nizozemskoj. Međutim, ne može se za ovu osobu odrediti središte životnog interesa (uže osobne i gospodarske veze) jer osoba nema nikakve osobne poveznice niti s RH-a a niti s Nizozemskom.

Kako se prema članku 4. stavku 2. točki b) Ugovora u ovom slučaju **ne može odrediti u kojoj državi osoba ima središte životnih interesa**, smatrati će se rezidentom samo one države u kojoj ima uobičajeno boravište. Pretpostavljamo da će ova osoba uobičajeno više dana boraviti u Nizozemskoj (jer tamo radi) nego u RH-a gdje će boraviti u kraćim boravcima (npr. dane godišnjeg odmora i sl.) a to znači da će za vrijeme trajanja izaslanstva postati **rezident Nizozemske** jer u toj državi ima uobičajeno boravište.

Primjer 11.

Državljanin Nizozemske, u radnom odnosu, izaslani je na rad u Zagreb u razdoblju od 1 godine. U Nizozemskoj je živio u unajmljenom stanu kojeg je otkazao prije odlaska na izaslani rad u RH-a. U RH-a neće iznajmiti stan ili kuću već će odsjedati u hotelu (ali ne više od 183 dana neprekidno u istoj sobi u jednoj ili dvije godine).

Pod „**posjedom stana**“ osim najma stana treba smatrati čak i iznajmljivanje hotelske sobe (samo jedne sobe) u neprekidnom trajanju dužem od 183 dana neprekidno. Jer, koja je razlika između iznajmljivanja stana od građanina ili od hotela. Treba reći da ako bi fizička osoba mijenjala sobe (što je slučaj u ovom primjeru) tako da posjed ne traje u jednoj sobi duže od 183 dana to se ne bi moglo smatrati prebivalištem! Međutim, treba reći da pojedini autori legitimno smatraju da je **boravak u hotelu ili kod prijatelja** relevantan samo kod određivanja **uobičajenog boravišta** a ne i kod određivanja prebivališta poreznog obveznika pa i po tom pristupu ova osoba ne bi mogla steći prebivalište u RH-a. Prema ovom pristupu boravak u hotelu se ne može smatrati trajnim tako da ne zadovoljava uvjet postojanja prebivališta u RH-a.

Dakle, u ovoj situaciji osoba nema prebivalište niti u RH-a a niti u Nizozemskoj (jer je otkazala najam stana u Nizozemskoj) pa se prema članku 4. stavku 2. točki b) Ugovora, ako osoba ni u jednoj državi nema prebivalište koje joj je na raspolaganju, smatra **rezidentom samo one države u kojoj ima uobičajeno boravište**. Pretpostavljamo da će ova osoba uobičajeno više dana boraviti u RH-a (jer tamo radi) nego u Nizozemskoj gdje će vjerojatno boraviti u kraćim boravcima (npr. dane godišnjeg odmora i sl.) a to znači da će za vrijeme

trajanja izaslanstva osoba postati **rezident RH-a** jer u toj državi ima uobičajeno boravište.

1.2.1.4. Kriterij: državljanstvo

Primjer 11.

Državljanin Nizozemske, u radnom odnosu, izaslan je na rad u Zagreb u razdoblju od 1 godine. U Nizozemskoj je živio u najamljenom stanu kojeg je otkazao prije odlaska na izaslani rad u RH-a. U RH-a neće iznajmiti stan ili kuću jer je posao terenske naravi s puno putovanja odnosno osoba je zadužena za regiju „Zapadni Balkan“ koji uključuje nadzor poslovanja u RH-a, Sloveniji, Srbiji, Bosni i Hercegovini, Crnoj Gori i Makedoniji.

Kao u prethodnom primjeru, osoba nema prebivalište niti u RH-a a niti u Nizozemskoj (jer je otkazala najam stana u Nizozemskoj), kako se nije moglo utvrditi **središte životnog interesa osobe** (tj. državu s kojom osoba ima uže osobne i gospodarske veze) a ima uobičajeno boravište u objema državama (RH-a i Nizozemsku) ili ga nema ni u jednoj od njih, smatrat će se **rezidentom samo one države čiji je državljanin**. Nakon planiranog kalendara boravka „na terenu“ i Nizozemskoj osoba podjednako boravi i u Nizozemskoj i RH-a dok veliki broj dana odlazi na službeno putovanje u države izvan obje države (Nizozemske i RH-a) **pa se ne može odrediti rezidentnost osobe putem kriterija uobičajenog boravišta**.

U tom slučaju se rezidentnost osobe utvrđuje prema kriteriju državljanstva te osobe koja je državljanin Nizozemske što znači da je ova osoba **rezident Nizozemske**.

1.2.1.5. Kriterij: postupak zajedničkog dogovaranja (dogovor nadležnih tijela)

Prema članku 25. Ugovora (Postupak zajedničkog dogovaranja), nadležna tijela država ugovornica (u pravilu su to porezne uprave) nastojat će zajedničkim dogovorom riješiti sve teškoće ili nejasnoće koje se pojave pri tumačenju ili primjeni pojedinih ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja. Ona se mogu, također, međusobno savjetovati o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja i u slučajevima koji nisu predviđeni ugovorima.

Naravno, teškoće i nejasnoće oko utvrđivanja rezidentnosti pojedinih fizičkih osoba rješavaju nadležna tijela država ugovornica (u pravilu su to porezne uprave).

1.3. Utvrđivanje rezidentnosti osoba-državljana zemalja s kojima RH-a nije sklopila ugovor o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja

Prema članku 38. stavku 3. OPZ-a, 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).

Kao što hrvatski propisi (članak 38. OPZ) definiraju pojmove prebivališta i uobičajenog boravišta koji su ključni za utvrđivanje rezidentnosti fizičke osobe tako isto i ostale države to čine svojim nacionalnim poreznim propisima. Konflikti koji tu nastaju a tiču se utvrđivanja rezidentnosti fizičkih osoba se rješavaju ugovorima o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja ako su ti ugovori sklopljeni odnosno ako su u primjeni.



ističemo...

Međutim kod utvrđivanja rezidentnosti fizičkih osoba tj. državljana kada se ne primjenjuje ugovor o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja tada svaka država primjenjuje svoje propise o oporezivanju pa često dolazi do dvostrukog oporezivanja. Međutim, nacionalna porezna zakonodavstva tih država (pa i RH-a), u pravilu, propisuju metode izbjegavanja dvostrukog oporezivanja (metoda uračunavanja ili metodu izuzimanja) za svoje rezidente po godišnjoj poreznoj prijavi čime se izbjegava dvostruko oporezivanje rezidenata.

Rezident RH-a će uz godišnju poreznu prijavu priložiti potvrdu inozemnog poreznog tijela o uplaćenom porezu u inozemstvu (mogla je to biti i potvrda za to ovlaštene osobe o uplaćenom porezu u inozemstvu). Sukladno članku 82. Pravilnika, primijeniti će se **metoda uračunavanja** (metoda običnog odbitka) kao metoda izbjegavanja dvostrukog oporezivanja sukladno članku 82. Pravilnika.

Sušтина ove metode je da se porez na dohodak rezidenta (samo ako odgovara tuzemnom porezu na dohodak) koji je plaćen u inozemstvu uračuna (odbije od ukupno obračunate godišnje porezne obveze) i to do visine obračunatog tuzemnog poreza na inozemni dohodak. Detaljni način uračunavanja inozemnog poreza plaćenog u inozemstvu propisan je člankom 82. Pravilnika.

Člankom 82.a Pravilnika propisana je **metoda izuzimanja s progresijom** koja se primjenjuje samo na **dohodak rezidenta koji je prema međunarodnom ugovoru oporeziv samo u inozemstvu** a koji bi, prema tuzemnim propisima, podlijegao oporezivanju u tuzemstvu ako je tako određeno međunarodnim ugovorom. Uzima se u obzir pri godišnjem obračunu poreza na dohodak i prireza porezu na dohodak **temeljem godišnje porezne prijave koju rezident dobrovoljno podnese** sukladno članku 40. Zakona, odnosno ako sukladno članku 39. stavku 5. Zakona uz dohodak **za koji je obvezan podnijeti godišnju poreznu prijavu i dohodak od nesamostalnog rada porezni obveznik iskaže i dohodak iz ostalih izvora iz članka 5. Zakona**.

Sušтина ove metode je da se dohodak rezidenta koji je prema međunarodnom ugovoru o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja oporeziv samo u inozemstvu uzima u obzir (pridodaje se tuzemnom dohotku kako bi se izračunala prosječna porezna stopa koja se primjenjuje **samo na godišnji tuzemni dohodak** ali ne i na dohodak ostvaren u inozemstvu koji je oporeziv samo u inozemstvu) pri godišnjem obračunu poreza na dohodak i prireza porezu na dohodak, međutim, plaćeni porez u inozemstvu se ne uračunava tj. ne može se odbiti od utvrđene porezne obveze.

Ovdje treba zaključiti da se metoda izuzimanja s progresijom **ne primjenjuje** na rezidente RH-a koji su ostvarili dohodak u državama s kojima RH-a ne primjenjuje ugovore o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja već se primjenjuje isključivo metoda uračunavanja.

Primjer 12.

Državljanin RH-a živi s obitelji u Šibeniku, poslodavac ga je izaslao na rad u Luxemburg (u trajanju od 2 godine) s kojim RH nije sklopila ugovor o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja. Obitelj ostaje živjeti u Šibeniku (djeca ne žele prekinuti započeto školovanje te supruga ne želi napustiti svoj posao). Državljanin RH-a izaslani radnik će unajmiti stan u Luxemburgu za razdoblje izasljanja. Prema hrvatskim propisima (OPZ) izaslani se radnik smatra rezidentom RH-a jer ima kuću u vlasništvu u Šibeniku, međutim, prema propisima Luxemburga izaslani radnik se smatra rezidentom Luxemburga. Što to znači?



To znači da se pri oporezivanju dohotka izaslanog radnika moraju primjenjivati porezni propisi (a to znači plaćati predujam poreza na dohodak) obje države (tijekom poreznog razdoblja), pa može doći do dvostrukog oporezivanja.

U takvoj situaciji nacionalni porezni propisi RH-a i Luxemburga propisuju metodu izbjegavanja dvostrukog oporezivanja (metoda uračunavanja ili izuzimanja) koja se, u pravilu, provodi putem godišnje porezne prijave fizičkih osoba.

Primjer 13.

Fizička osoba dolazi iz Portugala (čiji je državljanin), s kojim RH ne primjenjuje ugovor o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja, u RH i obavlja određene poslove (istraživanje tržišta) za naručitelja iz RH i boravi u RH u jednoj godini (ili dvije godine) s prekidima (koji ne traju dulje od jedne godine) više od 183 dana. Za boravak koristi privatni smještaj (ili hotelski smještaj) u različitim gradovima u RH-a. Kako RH ne primjenjuje ugovor o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja s Portugalom ova osoba će se smatrati **rezidentom RH** jer ima u RH **uobičajeno boravište**.

Primjer 14.

Fizička osoba dolazi iz SAD-a (gdje ima kuću u svom vlasništvu) s kojim Republika Hrvatska ne primjenjuje Ugovor o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja i boravi u Republici Hrvatskoj 190 dana (dakle, više od 183 dana) i za to vrijeme nije posjedovala stan na jednom mjestu (jer da je imala u posjedu stan u vlasništvu ili **posjedu neprekidno najmanje 183 dana** u jednoj ili u dvije kalendarske godine smatralo bi se da ima prebivalište u RH) već na više mjesta što znači da prema hrvatskim propisima ova fizička osoba u Republici Hrvatskoj **nema prebivalište već uobičajeno boravište** pa se smatra **rezidentom Republike Hrvatske**. Da ova fizička osoba nije boravila u Republici Hrvatskoj više od 183 dana u jednoj ili u dvije kalendarske godine (npr. 150 dana) tada ne bi stekla uobičajeno boravište u Republici Hrvatskoj pa se onda ne bi smatrala rezidentom Republike Hrvatske.

2. Primjena članka 10. (Dividende) ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja

2.1. Članak 10. (Dividende) Modela ugovora OECD-a

2.1.1. Važnost Modela ugovora OECD-a

Na prijedlog Poreznog odbora (engl. Fiscal Committee) koji je izradio „Nacrt ugovora o dvostrukom oporezivanju porezima na dohodak i na imovinu“, Vijeće OECD-a je 30. srpnja 1963. usvojilo Preporuku vezanu za izbjegavanje dvostrukog oporezivanja i pozvalo je vlade zemalja da se, pri sklapanju ili reviziji bilateralnih ugovora, ravnaju prema nacrtu Ugovora. Reviziju Nacrta Ugovora iz 1963. i njegova komentara započeo je (sljednik Poreznog odbora) Odbor za porezna pitanja (engl. Committee on Fiscal Affairs) nakon 1971. što je imalo za posljedicu da se 1977. objavi novi Modela Ugovora i njegov Komentar.

Godine 1991. Odbor za porezna pitanja je shvatio da je revizija Modela ugovora i njegovog Komentara stalan proces te je prihvatio **koncept o „pokretnom“ Modelu Ugovora** kojeg je periodički i promptno osuvremenjivao i mijenjao bez čekanja na potpunu reviziju. Tako je došlo do tiskanja tih „pokretnih“ Modela Ugovora iz 1977., 1992., 1997., 2003., 2005., 2008. i 2010.

Uz svaki članak Modela Ugovora OECD-a postoji detaljan **Komentar** koji ima za cilj objasniti i protumačiti njegove odredbe. Porezne uprave država članica OECD-a i ostalih država koriste Komentare pri tumačenju sklopljenih međunarodnih ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja.

Treba naglasiti kako **izmjene članaka Modela Ugovora OECD-a i izmjena Komentara** koji su rezultat tih izmijenjenih članaka nisu relevantne za tumačenje i primjenu ranije sklopljenih ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja kada su odredbe tih sklopljenih ugovora bile sadržajno drugačije od izmijenjenih članaka. Međutim, ostale izmjene i dodaci Komentara su primjenjive za tumačenje i primjenu ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja sklopljenih prije njihova usvajanja, budući da odražavaju suglasnost država članica OECD-a o točnom tumačenju postojećih odredbi i njihovoj primjeni u pojedinim situacijama.

Treba napomenuti da se međunarodni ugovori tumače prema Bečkoj konvenciji o pravu međunarodnih ugovora (usvojena je u Beču 23. svibnja 1969. a stupila je na snagu 27. siječnja 1980.) koju je Republika Hrvatska prihvatila notifikacijom o sukcesiji glavnom tajniku UN-a koja je objavljena u Narodnim novinama – Međunarodni ugovori broj 16/1993.) što znači da se to odnosi i na međunarodne ugovore o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja.

Većina država članica OECD-a uz Komentare su dala rezerve na određene odredbe Modela OECD-a, ali ipak druge države članice u pregovaranju kod sklapanja ugovora s tim državama (koje su dale određene rezerve) zadržavaju slobodu djelovanja u skladu s načelom uzajamnosti.

Autor se u ovom članku služio sažetim i ažuriranim verzijama Modelom ugovora OECD-a koji je tiskan 2005. (OECD Model Tax Convention on income and on capital – condensed version 2005.) Modelom ugovora OECD-a 2008. i Modelom ugovora OECD-a 2010. te njegovim nezaobilaznim Komentarima. Treba reći da se tiskane verzije Modela ugovora OECD – a 2008. i 2010. bitno ne razlikuju od Modela ugovora 2005. Jedina i velika razlika koja proizlazi iz sažete verzije Modela ugovora OECD - 2010., (u odnosu na Modela ugovora 2005. i 2008.) jest potpuno novi članak 7. (Dobit od poslovanja) u kojem se mijenja način pripisivanja dobiti stalnoj poslovnoj jedinici u državi izvora (međutim, to nije predmet ovog članka)

Republika Hrvatska kao i većina država svijeta kod sklapanja ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja daje veliki značaj Modelu ugovora OECD-a i njegovim Komentarima koji su osnova za sklapanje konkretnih ugovora s drugim državama. Naravno da države koje sklapaju bilateralne ugovore o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja prilagođuju dati Model ugovora OECD-a svojim potrebama i dodatno uređuju i preciziraju svoje odnose.

Republika Hrvatska od 1. siječnja 2015. godine primjenjuje 56 ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja i može se reći da su sklopljeni ugovori skoro sa svim evropskim državama. Što se tiče država članica u primjeni još nisu ugovori o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja s **Portugalom, Ciprom i Luxemburgom**.

Na kraju treba zaključiti da su članci raznih verzija Modela ugovora OECD-a vrlo često istovjetni većini članaka u konkretnim ugovorima koje je sklopila RH-a te da adekvatni komentari članaka iz Modela ugovora OECD-a daju veliku pomoć u primjeni ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja. Posebno naglašavamo da europski sudovi u priličnoj mjeri uvažavaju Komentare Modela OECD-a na pojedine članke.

2.1.2. Članak 10. Modela ugovora OECD-a

Članak 10. Modela ugovora OECD-a –2010. koji uređuje dividende izgleda ovako:

“(1) Dividende koje društvo rezident države ugovornice isplaćuje rezidentu druge države ugovornice mogu se oporezivati u toj drugoj državi.

(2) Međutim, takve dividende **mogu se oporezivati i u državi ugovornici čiji je rezident društvo** koje isplaćuje dividende i to prema propisima te države, ali ako je stvarni korisnik dividendi rezident druge države ugovornice, tada **tako utvrđen porez ne smije biti veći od:**

a) **5% bruto-iznosa dividendi** kad je stvarni korisnik društvo (osim partnerstva) u čijem je izravnom vlasništvu najmanje 25% kapitala društva koje isplaćuje dividendu;

b) **10% bruto-iznosa dividendi u svim drugim slučajevima.** Nadležna tijela država ugovornica zajedničkim dogovorom utvrđuju način primjene navedenih ograničenja.

Ovaj stavak neće utjecati na oporezivanje dobiti društva iz kojeg se isplaćuju dividende.

(3) Izraz »**dividenda**« upotrebljen u ovomu članku označava dohodak od dionica, „jouissance“ dionica (op. autora: to su užitničke dionice uobičajene u Njemačkoj i Švicarskoj koje vlasnicima daje sva prava osim prava glasa i prava nadzora) ili užitničkih prava, kukseva, osnivačkih udjela ili drugih prava koja nisu potraživanje duga, sudjelovanje u dobiti kao i dohodak od drugih prava u društvu koji podliježe istomu načinu oporezivanja kao i dohodak od dionica prema zakonima države čiji je rezident društvo koje vrši raspodjelu.

4. **Odredbe stavaka 1. i 2. ne primjenjuju se ako stvarni korisnik dividendi, koji je rezident države ugovornice, posluje u drugoj državi ugovornici čiji je rezident društvo koje isplaćuje dividende putem stalne poslovne jedinice koja se nalazi u njoj, a pravo na temelju kojeg se dividende isplaćuju je povezano sa stalnom poslovnom jedinicom. U tom će se slučaju primijeniti odredba članka 7.**

5. **Ako društvo koje je rezident države ugovornice ostvaruje dobit ili dohodak iz druge države ugovornice, ta druga država ne može utvrditi nikakav porez na dividende koje plaća to društvo, osim ako su te dividende isplaćene rezidentu te druge države ili ako je posjed dionica zbog kojih se dividende isplaćuju stvarno povezan sa stalnom poslovnom jedinicom koja se nalazi u toj drugoj državi, niti može oporezivati neraspodijeljenu dobit društva, pa čak ni onda ako se plaćene dividende ili neraspodijeljena dobit u cijelosti ili djelomično sastoje od dobiti ili dohotka nastalog u toj drugoj državi.”**

Stavkom 1. nije propisano načelo oporezivanja dividende bilo **isključivo** (samo) u državi u kojoj je korisnik rezident ili **isključivo** u državi u kojoj je društvo koje isplaćuje dividende rezident. Iz tog razloga samo se navodi da se dividenda **može** oporezivati u državi u kojoj je korisnik (primatelj) rezident.

Stavak 2. ne iznosi ništa o načinu oporezivanja u državi izvora, stoga je svaka država ugovornica slobodna primijeniti vlastite zakone i zaračunati porez na izvoru (poreza na dobit po odbitku) ili razrezom (obračunom poreza na dohodak po odbitku) pojedinca. Dakle, stavak 2. **ne rješava provedbena pitanja** pa svaka država ugovornica treba primijeniti provedbene propise iz vlastitog zakonodavstva.

2.1.2.1. Primatelj dividende ili udjela u dobit - društvo (primjena poreza na dobit po odbitku)

Na dalje, stavkom 2. zadržava se pravo oporezivanja u državi izvora dividende, (tj. u državi ugovornici u kojoj je smješteno društvo koje isplaćuje dividendu) i to s tzv. sniženom stopom (u Modelu OECD-a 2005. umjesto stope od 10% bila je utvrđena stopa od 15%). U Ugovorima koje je sklopila Republika Hrvatska s drugim državama primjenjuju se različite stope (**15%, 10%, 5% ili 0%**) koje su uvjetovane udjelom stvarnog korisnika u izravnom vlasništvu kapitala društva koje isplaćuje dividendu. Stavkom 2. nije utvrđen način oporezivanja u državi izvora, stoga će ta država primijeniti svoje vlastite propise (RH).



ističemo...

U tom smislu će Republika Hrvatska oporezivati porez na dobit po odbitku (to se odnosi i na porez na dobit i na porez na dohodak) po osnovi isplaćenih dividendi i udjela u dobiti maksimalno **po stopi od 12%** kako je to propisano hrvatskim poreznim propisima, iako je prema pojedinim ugovorima o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja maksimalna utvrđena stopa 15%.

Detaljno o bitnim pojmovima („dividendi“, „stanjenoj kapitalizaciji“, stvarnom korisniku) te ostalim pitanja koja su relevantna za primjenu Ugovora koje primjenjuje RH-a treba pogledati u mjerodavnim Komentarima Modela OECD-a.

Kod primjene Ugovora koje primjenjuje RH-a treba uvijek konzultirati konkretne članke Ugovora i Komentare OECD-a. Odlučujući čimbenik (kriterij) koji određuje tzv. snižene stope u pojedinim Ugovorima koje primjenjuje RH-a (odredbe tih Ugovora ne moraju biti u skladu s Modelom OECD-a) je udjel primatelja dividende u ukupnom kapitalu društva, međutim, u pojedinim Ugovorima uzimaju se kao kriterij za utvrđivanje stope poreza po odbitku slijedeći kriteriji:

- uzima se u obzir, osim izravnog, i **neizravno vlasništvo** (Armenija, Belgija i Francuska),
- uzima se, umjesto kriterija kapitala, kriterij **glasačkog prava** (Irska, Kanada, Švedska, Velika Britanija)
- kriterij može biti i **posjedovanje vlasništva dionica** u određenom razdoblju (iako to nije Modelom OECD-a predviđeno) – to je slučaj Ugovora između RH-a i Danske.

Ipak, postotak vlasništva u kapitalu je odlučujući kriterij za utvrđivanje poreznih stopa (u većini ugovora koje primjenjuje RH-a) pa u pojedinim Ugovorima koje primjenjuje RH-a imamo slijedeće slučajeve:

- **jedinstvene stope i to neovisno o udjelu** - (Albanija (10%), Bugarska (5%), Češka (5%), Indonezija (10%), Italija (15%), Kina (5%), Malta (5%), Norveška (15%), Rumunjska (5%), Slovenija (5%) i Turska 10%).
- **po osnovi izravnog vlasništva u kapitalu od 10% i više % odnosno manje od 10% primjenjuju se snižene stope** - Austrija (0%/10%), Belgija (5%/15%), Estonija (5%/15%), Francuska (0%/15%), Irska (5%/10), Island (5%/10), Izrael (10%/15%), Litva (5%/15%), Malezija (5%/10%), Nizozemska (0%/15%), Njemačka (5%/15%) i Sirija (5%/10%).
- **po osnovi izravnog vlasništva u kapitalu od 25% i više % odnosno manje od 25% primjenjuju se snižene stope** - Armenija (0%/10%), Bjelorusija (5%/15%), Bosna i Hercegovina (5%/10%), Crna Gora (5%/10%), Čile (5%/15%) i Danska

(5%/10%), Finska (5%/15%), Grčka (5%/10%), Iran (5%/10%), Jordan (5%/10%), JAR (5%/10%), Kanada (5%/15%), Koreja (5%/10%), Latvija (5%/10%), Mađarska (5%/10%), Makedonija (5%/15%), Maroko (0%/8%), Moldova (5%/10%), Poljska (5%/15%), Rusija (5%/10%), San Marino (5%/10%), Slovačka (5%/10%), Srbija (5%/10%), Španjolska (0%/15%), Švedska (5%/15%), Švicarska (5%/15%), Ukrajina (5%/10%) i Velika Britanija (5%/15%).

- **stopu od 0% odnosno ne oporezuju se dividende i udjeli u dobiti** – Katar, Kuvajt, Mauricijus i Oman.



ističemo...

Međutim, prema članku 31.e Zakona o porezu na dobit, porez po odbitku na dividende i udjele u dobiti iz članka 31. stavka 4. i 7. Zakona **ne plaća se** kada se dividende i udjeli u dobiti isplaćuju društvu koje ima jedan od oblika na koji se primjenjuje zajednički sustav oporezivanja koji vrijedi za matična društva i povezana društva iz različitih država članica EU, ako:

- 1) primatelj dividende ili udjela u dobiti **ima najmanje 10% udjela u kapitalu** društva koje isplaćuje dividendu ili udio u dobiti,
- 2) ako najniži postotak udjela (najmanje 10% udjela u kapitalu) **ima u neprekidnom razdoblju od 24 mjeseca**.

Pritom se pod **primateljem** dividendi i udjela u dobiti razumijeva trgovačko društvo:

- koje ima jedan od oblika na koji se primjenjuje zajednički sustav oporezivanja koji vrijedi za matična društva i povezana društva iz različitih država članica EU, prema popisu u **Dodatku E** (Popis društava iz članka 31.e stavka 2. točke 1. Zakona o porezu na dobit) koji je sastavni dio Pravilnika o porezu na dobit.
- koje je rezident države članice EU u skladu s pravom te države i ne odnosi se na rezidente izvan EU prema međunarodnim ugovorima o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja, zaključenih s državama nečlanicama,
- je obveznik jednog od poreza za koji se primjenjuje zajednički sustav oporezivanja koji vrijedi za matična društva i povezana društva iz različitih država članica EU (navedeno se ne odnosi na društva koja su oslobođena plaćanja poreza ili imaju mogućnost izbora), prema popisu u **Dodatku F** (Popis poreza iz članka 31.e stavka 2. točke 3. Zakona o porezu na dobit) koji je sastavni dio Pravilnika o porezu na dobit.

Prema članku 51.b PPD-a, porezni obveznik koji porez po odbitku, po osnovi dividendi i udjela u dobiti, ne plaća sukladno članku 31.e Zakona, obvezan je Poreznoj upravi u roku od 15 dana, za svaku isplatu posebno, dostaviti:

- 1) dokaz o rezidentnosti primatelja za porezne svrhe u trenutku isplate,
- 2) dokaz o minimalnom izravnom udjelu iz članka 31.e stavka 1. točke 1. Zakona i razdoblju trajanja uvjeta iz članka 31.e stavka 1. točke 2. Zakona u trenutku isplate,
- 3) dokaz o ispunjavanju uvjeta iz članka 31.e stavka 2. točke 1. Zakona u trenutku isplate.

Primatelj dividende i udjela u dobiti ispunjava uvjete iz članka 31.e stavka 2. točke 1. Zakona, ako ima jedan od oblika navedenih u **Dodatku E**, koji je sastavni dio Pravilnika.

Primatelj dividende i udjela u dobiti ispunjava uvjete iz članka 31.e stavka 2. točke 3. Zakona, ako je obveznik jednog od poreza navedenog u **Dodatku F**, koji je sastavni dio Pravilnika.

2.1.2.2. Primatelj dividende ili udjela u dobit - fizička osoba (primjena poreza na dohodak po odbitku)

Kod primjene ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja hrvatsko društvo mora posebno obratiti pozornost na poreznu stopu za nerezidente-fizičke osobe koja se ne određuje prema postotku udjela u kapitalu (kao kod nerezidenata društava kapitala) te se, u pravilu primjenjuje uvijek veća stopa ako su određene dvije stope. Naravno, ta porezna stopa **ne može biti viša od 12%** (koliko je propisana prema hrvatskim propisima o oporezivanju dohotka) i to neovisno o tome koliko je utvrđena u konkretnom ugovoru o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja. Te stope u pojedinim ugovorima o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja su određene po poreznoj stopi od 15% (tada se primjenjuje porezna stopa od 12%), 10%, 5% od bruto-iznosa dividende ili 0% (što znači da isplatelj ne obračunava porez na dohodak po odbitku).

U samom stavku 2.b članka 10. Modela ugovora OECD – 2010. porezna stopa iznosi 10% **bruto-iznosa dividendi u svim drugim slučajevima** što znači da se to odnosi za slučajeve kada je **primatelj dividende fizička osoba**.

Međutim, u prijašnjim verzijama Modela ugovora OECD (članak 10.) ta niža stopa (stavak 2.b) iznosila je 15% pa i RH ima najviše takvih sklopljenih ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja kada su utvrđene dvije stope koje se primjenjuju ovisno o udjelu društva u kapitalu društva koji isplaćuje dividende i udjele u dobiti.

U pojedinim ugovorima koje primjenjuje RH (npr. Austrija) kada su ugovorene dvije stope, onda se prva stopa koja je veća (npr. 15%) od druge primjenjuje na sve stvarne korisnike primatelje dividendi ili udjela u dobiti neovisno o tome radi li se o društvima ili fizičkim osobama. Na dalje, RH-a primjenjuje i ugovore u kojima je propisana jedinstvena stopa neovisno da li su primatelji dividendi ili udjela u dobiti društva ili fizičke osobe.

RH-a primjenjuje i četiri ugovora gdje se dividende oporezuju samo u državi rezidentnosti društva odnosno fizičke osobe primatelja dividende ili udjela u dobiti. Tako, npr. članak 10. Ugovora između HR-a i Kuvajta glasi:

„1. Dividende koje društvo rezident države ugovornice plaća rezidentu druge države ugovornice koji je stvarni korisnik dividendi mogu se oporezivati samo u toj drugoj državi“

Dakle, kada isplatelj (društvo iz RH-a) isplaćuje dividendu ili udjel u dobiti **fizičkoj osobi nerezidentu** (tj. rezidentu druge države ugovornice) koji je stvarni korisnik, tada isplatelj moraju **primjenjivati sljedeće porezne stope** (ovisno o tome kojim rezidentima država ugovornica-primateljima dividendi ili udjela u dobiti se radi):

- 1) **stopu 0%** (što znači da isplatelj ne obračunava porez na dohodak po odbitku): Katar, Kuvajt, Mauricijus i Oman
- 2) **stopu 5%**: Bugarska, Gruzija, Češka, Kina, Malta, Rumunjska, Slovenija (to su jedinstvene stope neovisne o udjelu pa se primjenjuju i na fizičke osobe)
- 3) **stopa 10%**: Albanija (jedinstvena stopa), Indonezija (jedinstvena stopa), Turska (jedinstvena stopa, Armenija, Azerbajđan, Bosna i Hercegovina, Danska, Grčka, Iran, Irska, Island, Jordan, Južnoafrička Republika, Koreja, Latvija, Mađarska,



Malezija, Maroko, Moldava, Rusija, San Marino, Sirija, Slovačka, Srbija i Ukrajina

- 4) **stopa 15%:** Italija (jedinствена stopa), Norveška (jedinствена stopa), Austrija, Belgija, Bjelorusija, Čile, Estonija, Finska, Francuska, Izrael, Kanada, Litva, Makedonija, Nizozemska, Njemačka, Poljska, Španjolska, Švedska, Švicarska, Velika Britanija (naravno umjesto ugovorene stope od 15% treba primijeniti hrvatsku stopu od **12% koja je kao takva najviša porezna stopa koja se primjenjuje u RH-a** pri isplati dividendi ili udjela u dobiti u RH-a i to kako u sustavu poreza na dohodak kada se isplata obavlja fizičkim osobama tako i u sustavu poreza na dobit kada se isplata obavlja društvima).

Posebno napominjemo da hrvatski isplatitelj (društvo kapitala) pri isplati dividendi ili udjela u dobiti stvarnom korisniku-fizičkoj osobi nerezidentu treba primijeniti provedbene propise iz vlastitog zakonodavstva, a to znači Zakon o porezu na dohodak i Pravilnik o porezu na dohodak.

3. Isplata dividendi i udjela u dobiti nerezidentima kada se ne primjenjuje ugovor o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja već samo Zakon i Pravilnik o porezu na dohodak

Prema članku 80. stavku 1. Pravilnika, **tuzemni isplatitelj** primitaka (pa naravno i primitaka po osnovi dividendi i udjela u dobiti) **obvezan je nerezidentima** pri svakoj isplati primitaka od kojih se utvrđuje dohodak prema članku 5. Zakona, obračunati, obustaviti i uplatiti porez na dohodak u skladu s odredbama Zakona, **ako ti nerezidenti imaju prebivalište ili uobičajeno boravište u državama s kojima Republika Hrvatska ne primjenjuje ugovor o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja**. Znači, u tom slučaju se primjenjuju u potpunosti hrvatski propisi o oporezivanju dohotka (Zakon o porezu na dohodak i Pravilnik o porezu na dohodak).

Posebno napominjemo da i u slučaju kada **nerezidenti imaju prebivalište ili uobičajeno boravište u državama s kojima RH-a primjenjuje ugovor o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja** isplatitelj će prilikom isplate obračunati, obustaviti i uplatiti porez na dohodak na način određen ugovorom i tuzemnim Zakonom.

S tim u vezi trebamo ukazati na temeljne odredbe Zakona i Pravilnika koje uređuju obračunavanje i plaćanje primitaka po osnovi dividendi i udjela u dobiti na temelju udjela u kapitalu koji su definirani kao dohodak od kapitala.

3.1. Isplata dividendi i udjela u dobiti fizičkim osobama rezidentima RH-a

3.1.1. Utvrđivanje primitaka od dividendi i udjela u dobiti na temelju udjela u kapitalu

Prema članku 30. stavku 11. Zakona, dohotkom od kapitala smatraju se i **primici od dividendi i udjela u dobiti** na temelju udjela u kapitalu. Pri utvrđivanju dohotka od kapitala odnosno primici od dividendi i udjela u dobiti **ne priznaju se izdaci**.

Dohodak od kapitala **ne utvrđuje se** (tj. ne oporezuje se) po osnovi primitaka **od dividendi i udjela u dobiti**:

- ako su ti primici ostvareni u okviru **ESOP programa**, odnosno po osnovi radničkog dioničarstva, ili

- su ostvareni od ulaganja Fonda hrvatskih branitelja iz Domoinskog rata i članova njihovih obitelji te su namijenjeni i dijele se članovima tog fonda, ili
- ako su dividende i ti udjeli iskorišteni za uvećanje temeljnog kapitala društva.

Prema članku 41. stavku 7. Pravilnika, dohodak od kapitala **ne utvrđuje se po osnovi primitaka od dividendi i udjela u dobiti**, ako su ti primici ostvareni u okviru **ESOP programa**, odnosno po osnovi **radničkog dioničarstva**, uz slijedeće uvjete:

- fizičke osobe su te dionice, temeljem kojih se isplaćuje dividenda, stekle prema posebnoj odluci uprave društva ili Vlade Republike Hrvatske putem Fonda za privatizaciju u procesu pretvorbe ili privatizacije o prodaji ili dodjeli dionica radnicima,
- dionice su radnicima prodane, odnosno dodijeljene mimo uređenih financijskih tržišta, prema posebnom programu i planu koji omogućuje svim radnicima da postanu imatelji dionica društva u kojem rade,
- fizička osoba kojoj se isplaćuje dividenda (izravno od strane izdavatelja dionica ili posredstvom posebnog ESOP fonda ili društva koje drži dionice i upravlja njima u ime i za račun radnika društva izdavatelja) u radnom je odnosu s isplatiteljem dividende.

Navedeno se primjenjuje i u slučaju da novi radnik društva izdavatelja dionica kupi dionice iz trezora ESOP fonda ili društva, te i ako radnici povećaju svoj udio u ESOP fondu ili društvu u odnosu na prvotni opis.

Pravo na neoporezivu isplatu dokazuje se vjerodostojnim ispravama, a osobito: planom restrukturiranja društva, odlukom o prodaji dionica radnicima, ugovorom o kupoprodaji dionica između društva izdavatelja dionica i radnika, odnosno posebnog ESOP fonda ili društva koji drži dionice i upravlja njima u ime i za račun radnika društva izdavatelja, ugovorom o radu između isplatitelja dividende i radnika, ugovorom između ESOP fonda ili društva i radnika isplatitelja dividende i drugo.

Pravo na neoporezivu isplatu dividendi se ne primjenjuje za dividende isplaćene poreznim obveznicima koji su dionice temeljem kojih je dividenda isplaćena stekli redovnim putem, trgovanjem na uređenom financijskom tržištu.

Prema članku 41. stavku 11. Pravilnika, dohodak od kapitala se sukladno članku 30. stavku 13. Zakona ne utvrđuje po osnovi dividendi i udjela u dobiti na temelju udjela u kapitalu, ako su dividende i ti udjeli iskorišteni za uvećanje temeljnog kapitala društva, te se na odgovarajući način primjenjuju uvjeti iz članka 12.a stavka 2. točke 2. i stavaka 9. i 10. Pravilnika o porezu na dobit. Ako navedeni uvjeti nisu ispunjeni, te naknadno dođe do smanjenja temeljnog kapitala isplatom članovima društva, iz navedenih će se isplata utvrditi dohodak od kapitala **po osnovi primitaka od dividendi i udjela u dobiti**.

Isto se primjenjuje i u slučaju promjene strukture vlasništva te se obveza prenosi na novog imatelja dionice ili udjela.

3.1.2. Porezna stopa i utvrđivanje predujma poreza na dohodak primitaka od dividendi i udjela u dobiti na temelju udjela u kapitalu

U posljednje dvije godine Ustavni sud RH-a dvaput je donosio Odluke za pokretanje postupka ocjene ustavnosti odredaba Zakona o porezu na dohodak s Ustavom RH-a a koje se odnose na oporezivanje isplata dividendi i udjela u dobiti koji je ostvaren u razdoblju 2005. do kraja 2011. godine.





Nakon svih dvojbi i nesnalaženja, napokon je **članak 29.** Zakona o izmjenama i dopunama Zakona o porezu na dohodak („Narodne novine“, broj 143/14 od 3. prosinca 2014. koji je stupio na snagu 1. siječnja 2015.) otklonio sve dvojbe, pa je najbolje da ga citiramo:

**ističemo...**

Porez na dohodak ne plaća se pri isplati dividendi i udjela u dobiti iz članka 11. ovoga Zakona (op.aut.:ovim članom se mijenja članak 30. Zakona o porezu na dohodak koji se odnosi na utvrđivanje dohotka od kapitala) **ako se isplaćuju iz dobiti ostvarene do 29. veljače 2012., osim dividendi i udjela u dobiti na temelju udjela u kapitalu koji su ostvareni u razdoblju od 1. siječnja 2001. do 31. prosinca 2004.,** a isplaćuju se nakon stupanja na snagu ovoga Zakona te se oporezuju stopom predujma poreza na dohodak od **12%.**

Posebno napominjemo da se ovaj članak 29. Zakona o izmjenama i dopunama Zakona o porezu na dohodak („Narodne novine“, broj 143/14) ne može naći u pročišćenom tekstu Zakona o porezu na dohodak već posebno izdvojen kao „**tekst koji nije ušao u pročišćeni tekst**“ -

U skladu sa svim do sada rečenim dajemo jednostavni prikaz u kojim razdobljima se (ne)oporezuju isplaćene dividende i udjeli u dobiti od 1. siječnja 2015.

Razdoblje	Oporezivost
Dobit ostvarena do kraja 2000.	NEOPOREZIVO
Dobit ostvarena u razdoblju od 2001. do kraja 2004.	OPOREZIVO
Dobit ostvarena od 2005. do 2011.	NEOPOREZIVO
Dobit ostvarena u 2012. i na dalje	OPOREZIVO

**ističemo...**

Prema članku 51. stavku 4. Zakona, predujam poreza na dohodak po osnovi dividendi i udjela u dobiti **obračunavaju, obustavljaju i uplaćuju isplatitelji od ukupnog primitka po osnovi dividendi i udjela u dobiti** na temelju udjela u kapitalu (prema načelu blagajne), istodobno s isplatom primitka, kao porez po odbitku, **po stopi od 12%, bez priznavanja osobnog odbitka** iz članka 36. i/ili članka 54. Zakona.

Dividende i udjeli u dobiti koji se ne isplaćuju u novcu, sukladno posebnom propisu, **smatraju se primicima u naravi,** a predujam poreza na dohodak utvrđuje se i plaća od osnovice koju čini tržišna vrijednost primitka (s uključenim porezom na dodanu vrijednost), odnosno vrijednost utvrđena prema članku 16. Pravilnika, uvećana za porez na dohodak i prirez porezu na dohodak

Ako porezni obveznik **dividende i udjele u dobiti ostvari izravno iz inozemstva,** obavezan je obračunati predujam poreza na dohodak i uplatiti ga na propisani način **u roku od osam (8) dana** od dana ostvarivanja primitka na svoj OIB.

Prema članku 90. stavku 2. točki 2. Pravilnika, isplatitelji mogu isplate dohotka od kapitala (pa onda i dividende i udjele u dobiti te njihove predujmove osim na žiro-račun **isplatiti i na tekući račun primatelja** ili bilo kojom vrstom imovine društva, obračunskom

isplatom (npr. prijebom) ili plaćanjem privatnih troškova dioničara odnosno članova društva.

3.1.3. Isplata predujma dividendi i udjela u dobiti

Predujam dividendi i udjela u dobiti prema članku 51. stavku 5. Zakona oporezuje se na isti način kao kad se isplaćuje dividenda i udjeli u dobiti na temelju udjela u kapitalu.

Prema članku 35.a stavku 2. Pravilnika o porezu na dobit („Narodne novine“, br. 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), pri isplati predujma dobiti tijekom poreznog razdoblja porezni obveznik treba postupati sukladno **posebnim propisima** (Zakon o trgovačkim društvima) kojima se propisuje mogućnost isplate predujma dobiti, te **pažnjom dobrog gospodarstvenika i u dobroj vjeri,** odnosno izvršiti isplatu predujma dobiti do iznosa kojeg pokazuje **privremeni račun dobiti i gubitka.** Dakle, obvezno je sastaviti privremeni račun dobiti i gubitka i isplatiti predujam dobiti samo u slučaju iskazivanja dobiti. Privremeni račun dobiti i gubitka služi samo za internu upotrebu i on se ne predaje Poreznoj upravi.

Kada je riječ o **društvima s ograničenom odgovornošću** (d.o.o.) i isplati predujmova dobiti (predujmova dividendi i udjela u dobiti) prema Zakonu o trgovačkim društvima („Narodne novine“, broj 152/11 (pročišćeni tekst), 111/12 i 68/13 - u daljnjem tekstu: ZTD) nema posebnih ograničenja za vrijeme i iznos predujma. Prema članku 406. stavku 4. ZTD-a, ako je upravi ili nadzornom odboru u vrijeme između kraja poslovne godine i odluke članova društva o godišnjim financijskim izvješćima poznato **da je imovinsko stanje društva zbog gubitaka ili smanjenja vrijednosti temeljnoga kapitala značajno i ne samo prolazno pogoršano,** iz podjele se mora isključiti dobit koja proizlazi iz računa dobiti i gubitka u visini pretrpljenog smanjenja imovine i prenijeti na račun tekuće poslovne godine.

Glede isplate predujma dividendi za **dionička društva** (d.d.) člankom 221. ZTD-a je propisano da se statutom d.d.-a može ovlastiti upravu, odnosno izvršne direktore da po proteku poslovne godine iz predviđivoga dijela neto dobiti isplate dioničarima predujam na ime dividende.

Uprava, odnosno izvršni direktori mogu isplatiti predujam samo onda ako privremeni račun dobiti i gubitka za proteklu poslovnu godinu pokazuje dobit. Na ime predujma može se isplatiti najviše polovinu iznosa umanjenog za iznose koji se po zakonu i statutu moraju unijeti u rezerve društva. Uz to isplata predujma ne može prijeći iznos polovine prošlogodišnje dobiti. Za plaćanje predujma potrebna je suglasnost nadzornog odnosno upravnog odbora.

Prema članku 10.a Zakona o porezu na dobit („Narodne novine“ br. 177/04, 90/05, 57/06, 146/08, 80/10, 22/12, 148/13, 143/14), ako je tijekom poreznog razdoblja fizičkoj osobi isplaćen predujam dobiti, a istekom tog poreznog razdoblja ostvarena dobit nije dostatna za pokriće takvog predujma, **tada se nastala razlika smatra primitkom koji se oporezuje u skladu sa Zakonom o porezu na dohodak.**

Dohotkom od kapitala po osnovi izuzimanja sukladno članku 30. stavku 14. Zakona smatra se i isplaćeni predujam udjela u dobiti ako se istekom tog razdoblja, za koji je predujam isplaćen, a **najkasnije u roku za podnošenje prijave poreza na dobit utvrdi da ostvarena dobit nije dostatna za pokriće takvog predujma dohotkom se smatra razlika između isplaćenog predujma i ostvarene dobiti.** Dohodak se utvrđuje danom podnošenja prijave poreza na dobit, a sukladno rokovima propisanim Zakonom o porezu na dobit. Predujam poreza na dohodak od izuzimanja imovine i ko-

rištenja usluga iz članka 30. stavka 2. ovoga Zakona obračunavaju, obustavljaju i uplaćuju isplatelji istodobno s isplatom primitka, kao porez po odbitku, **po stopi od 40%**, bez priznavanja osobnog odbitka iz članka 36. ovoga Zakona.

Prema članku 35.a stavka 1. Pravilnika o porezu na dobit, u slučaju nastanka razlike na potraživanjima za predumjenu dobit iz članka 10.a Zakona, **ista se, za porezne svrhe, ne može u poslovnim knjigama preoblikovati** (npr. u zajam) u neki drugi oblik potraživanja. Nastala razlika se smatra primitkom koji se oporezuje u skladu sa Zakonom o porezu na dohodak. Postavlja se pitanje što ako se to preoblikovanje obavi do 31. prosinca tekuće godine (a ne istekom toga razdoblja), da li bi to bilo priznato u porezne svrhe?.

Predujmovi dividende i udjeli u dobiti isplaćeni nakon isteka poreznog razdoblja sukladno posebnim propisima, za potrebe Pravilnika poreza na dohodak smatraju se primicima od dividendi i udjela u dobiti, a do iznosa ostvarene dobiti.

Na dalje, prema članku 35.a stavku 3. Pravilnika o porezu na dobit propisano je da ako porezni obveznik isplaćuje predujmove dobiti, isti je obvezan **voditi evidenciju o isplaćenim predujmovima dobiti** koja osobito sadrži slijedeće podatke: ime i prezime, adresa i OIB osobe kojoj je isplaćen predujam; nadnevak i iznos isplaćenog predujma; iznos obračunatog poreza na dohodak pri isplati predujma dobiti prema propisima o porezu na dohodak; za svaku osobu kojoj je isplaćen predujam dobiti iznos ostvarenog udjela u dobiti poreznog razdoblja; iznos obračunatog poreza na dohodak od kapitala po osnovi izuzimanja, sukladno propisima o porezu na dohodak, u slučaju nastanka razlike.

Evidencija o isplaćenim predujmovima dobiti obvezno se prilaže uz prijavu poreza na dobit.

5. Obveze isplatitelja pri isplati dividendi i udjela u dobiti nerezidentima

Tuzemni isplatelj (društvo kapitala) prije obračuna i isplate dividendi i udjela u dobiti fizičkoj osobi-strancu prvo treba utvrditi rezidentnost (vodeći računa o tome da li s državom toga stranca RH primjenjuje Ugovor o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja ili ne), zatim ako utvrdi da se radi o rezidentu države ugovornice (državi s kojom RH primjenjuje Ugovor) tj. nerezidentu za RH isplatelj dohotka treba primijeniti konkretni članak 10. Ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja.



ističemo...

Ako isplatelj utvrdi da se radi o fizičkoj osobi (strancu) koji je **rezident države s kojom Republika Hrvatska ne primjenjuje Ugovor o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja** tada isplatelj primjenjuje isključivo Zakon o porezu na dohodak i Pravilnik o porezu na dohodak na isti način kao da se radi o hrvatskom rezidentu.

Posebno napominjemo da ako po hrvatskim propisima o oporezivanju dohotka (Zakon o porezu na dohodak i Pravilnik o porezu na dohodak) ne postoji mogućnost oporezivanja nekog dohotka (što nije slučaj za dividende i udjele u dobiti koji se oporezuju u RH) onda se ta vrsta dohotka ne može oporezivati u RH-a iako je ta mogućnost ugovorena u pojedinom ugovoru o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja.

Svakako moramo napomenuti da ni Model ugovora OECD-a a ni bilateralni ugovori o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja **ne name-**

ću oporezivanje bilo kojeg oblika dohotka pojedinoj državi ugovornici.

Svrha Modela ugovora OECD-a, a i bilateralnih ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja je **raspodjela prava oporezivanja između država ugovornica**, da bi se izbjeglo dvostruko oporezivanje a ne da se državama nameće način oporezivanja dohotka, što se na žalost često zaboravlja.

Obveze pri isplatama primitaka nerezidentima uređene su člankom 80. Pravilnika.

Dakle, kada **isplatelj** utvrdi da je primatelj dohotka rezident države s kojom Republika Hrvatska primjenjuje ugovor o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja poduzima slijedeće:

- 1) isplatelj mora zatražiti od nerezidenta OIB (ili na temelju punomoći nerezidenta zahtjev Poreznoj upravi podnese sam isplatelj) kako bi mogao pravilno usmjeriti obračunati porez na dohodak i možebitne doprinose.
- 2) prije obračuna dohotka od nerezidentata pribaviti ovjereni propisani obrazac "Zahtjev za umanjenje porezne obveze, izuzimanje od poreza ili povrat više plaćenog poreza na **dividende** prema Ugovoru o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja između Republike Hrvatske i ...".

Obrazac »Zahtjev ...« treba biti ovjeren od nadležnog inozemnog tijela. Ovjereni zahtjev se podnosi za svaku isplatu. Iznimno, ako se radi o učestalim mjesečnim isplatama, ovjereni se zahtjev podnosi pri prvoj isplati a potom ga je potrebno podnositi **svakih šest (6) mjeseci**.

Navedeni obrasci mogu se kupiti u prodavaonicama "Narodnih novina" ili se mogu preuzeti sa službene Internet stranice Porezne uprave, www.porezna-uprava.hr

Navedeni obrasci sastoje se iz četiri primjerka: primjerka za podnositelja zahtjeva, primjerka za isplatelja, primjerka za inozemno porezno tijelo i primjerka za Poreznu upravu Republike Hrvatske. Odgovarajući obrazac podnositelj zahtjeva – nerezident obvezan je ovjeriti pri poreznom tijelu države čiji je rezident. Jedan primjerak obrasca namijenjen je inozemnom poreznom tijelu, drugi je namijenjen podnositelju zahtjeva a preostala dva primjerka ovjerenog obrasca s popunjenim podacima o podnositelju zahtjeva, izjavom podnositelja zahtjeva, vrsti djelatnosti, trajanju djelatnosti, predmetu ugovora, priloženim ispravama i drugo, podnositelj zahtjeva dostavlja tuzemnom isplatelju primitka. Tuzemni isplatelj pri isplati primitka jedan primjerak obrasca dostavlja Poreznoj upravi a drugi primjerak zadržava za svoje potrebe.

Ovaj obrazac ima 4 primjerka a u gornjem desnom kutu ispisano je koji se primjerak kome dostavlja.

- 3) Ako tuzemni isplatelj u trenutku isplate primitka nerezidentu **raspolože ovjerenim primjercima obrasca Zahtjeva** primijeniti će odgovarajuće odredbe ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja. Ministarstvo financija, Porezna uprava, Područni ured Zagreb, nadležan je za vođenje evidencije o postupanju po navedenim Zahtjevima.
- 4) Ako tuzemni isplatelj u trenutku isplate primitka nerezidentu **ne raspolože ovjerenim primjercima obrasca Zahtjeva** obvezan je prilikom isplate primitka primijeniti odredbe tuzemnog zakona o oporezivanju dohotka.



**ističemo...**

Rezident države ugovornice **može u roku od tri godine** od isteka godine u kojoj je dohodak isplaćen, Ministarstvu financija, Poreznoj upravi, Područnom uredu Zagreb **dostaviti ovjerovljeni obrazac zahtjeva radi povrata više plaćenog poreza** u odnosu na porez koji je prema ugovoru o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja trebao biti plaćen.

Ako inozemni porezni obveznik, **u roku od tri godine** od isteka godine u kojoj je dohodak isplaćen, dostavi Ministarstvu financija, Poreznoj upravi, Područnom uredu Zagreb, 10000 Zagreb, Avenija Dubrovnik 32, **ovjerovljeni obrazac "Zahtjeva ..." radi povrata više plaćenog poreza** u odnosu na porez koji je prema ugovoru o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja trebao biti plaćen, Područni ured u Zagrebu će, na temelju uvida u dokumentaciju i plaćanje evidentirano u informacijskom sustavu, donijeti **Rješenje o povratu više plaćenog poreza na dohodak**.

U tom slučaju nerezident uz ovjerovljeni obrazac "Zahtjeva ..." za povrat više plaćenog poreza **podnosi i pisani podnesak** u kojem treba navesti sve relevantne podatke kao što su: osobne podatke, sistemski broj za stranca, broj računa, svotu računa u valuti, svotu poreza prema kojoj je obavljeno plaćanje, svotu poreza u valuti, tečaj, svotu poreza plaćena u kunama, datum plaćanja, stopu poreza po kojoj se zahtjeva povrat, svotu razlike poreza u valuti, ime banke i broj računa na koji se sredstva vraćaju, te fotokopiju naloga o plaćanju naknade u inozemstvu.

Potvrdu o plaćenom porezu u Republici Hrvatskoj na temelju pisanog zahtjeva nerezidenta izdaje **Ispostava Porezne uprave** prema sjedištu isplatitelja dohotka (preciznije prema sjedištu pravne osobe odnosno prebivalištu obrtnika, slobodnog zanimanja).

Inozemni porezni obveznik u zahtjevu mora navesti osobne podatke te navesti u koju svrhu mu treba potvrda. Ako isplatitelj ili neka druga osoba želi za inozemnog poreznog obveznika pribaviti potvrdu mora imati punomoć ovjerenu kod javnog bilježnika.

Potvrda se može zahtijevati za svako plaćanje ili ako je to zgodnije inozemnom poreznom obvezniku svakih 3, 6 ili 12 mjeseci. Navedena potvrda služi nerezidentu **za uračunavanje tog plaćenog poreza** u njegovoj državi rezidentnosti gdje utvrđuje svoj ukupni dohodak (svjetski dohodak).

5.1. Obveza isplatitelja prije isplate dohotka da pribavi OIB nerezidenta

Prije isplate dohotka odnosno dividendi i udjela u dobiti nerezidentu potrebno je pribaviti njegov OIB na koji će se usmjeriti obračunati porez na dohodak i možebitni prirez. O načinu na koji nerezident odnosno njegov opunomoćenik pribavljaju OIB očitovala se Porezna uprava – Središnji ured svojim mišljenjem „Dodjela OIB-a stranim osobama“ (Klasa: 410-01/10-01/2223; Ur. broj: 513.-07-21-12/10-2 od 26. studenog 2010.) godine na slijedeći način:

„Na zaprimljeni upit 'A' d.o.o., o tome da li kao obveznik plaćanja poreza po odbitku moraju ishoditi punomoć od stranog partnera kako bi u njegovo ime mogli zatražiti dodjelu osobnoga identifikacijskog broja od Ministarstva financija – Porezne uprave, u nastavku odgovaramo.

Prema članku 5. Zakona o osobnom identifikacijskom broju (Narodne novine broj 60/08, dalje: Zakon) obveznici osobnoga identifikacijskog broja kojima se određuje i dodjeljuje osobni identifikacijski broj su: hrvatski državljani, pravne osobe sa sje-

dištem na području Republike Hrvatske i strane fizičke i pravne osobe kod kojih je nastao povod za praćenje na području Republike Hrvatske.

Sukladno članku 3. stavak 10. Pravilnika o osobnom identifikacijskom broju (Narodne novine broj 1/09 i 117/10, dalje: Pravilnik) stranom osobom smatra se fizička osoba koja nema hrvatsko državljanstvo i pravna osoba koja ima sjedište izvan područja Republike Hrvatske.

Nadalje, prema odredbama članka 28. stavak 2. Pravilnika povod za praćenje nastao je kada se strana osoba upisuje u neku službenu evidenciju o osobama i o imovini na području Republike Hrvatske te ako je strana osoba postala poreznim obveznikom prema posebnom propisu. Slijedom navedenog, stranim osobama radi uplate poreza po odbitku, treba se odrediti i dodijeliti osobni identifikacijski broj.

Dakle, da bi stranoj osobi izvršila dodjela osobnoga identifikacijskog broja, strana osoba odnosno njezin zakonski zastupnik podnosi propisani obrazac Zahtjeva za određivanjem i dodjeljivanjem osobnoga identifikacijskog broja (dalje: Zahtjev) mjesno nadležnoj ispostavi Porezne uprave, određenoj prema članku 8. Pravilnika. Nadležna ispostava Porezne uprave nakon provjere podataka upisanih u Zahtjevu, određuje i dodjeljuje osobni identifikacijski broj.

Prema odredbama članka 14. stavak 2. Pravilnika propisano je da uz Zahtjev obveznik broja predočuje isprave kojima potvrđuje podatke navedene u Zahtjevu. Odredbama članka 14. stavak 5., 6., i 7. propisana je dokumentacija koju osoba mora priložiti uz Zahtjev.

Dakle, ako Zahtjev podnosi strana fizička osoba kod koje je nastao povod za praćenje uz Zahtjev mora predočiti putovnicu, a kopija putovnice čuva se kao prilog Evidencije o osobnim identifikacijskim brojevima. U slučaju da osoba izjavi da ne posjeduje putovnicu za potrebe određivanja i dodjeljivanja osobnoga identifikacijskog broja mora priložiti europsku osobnu iskaznicu ili identifikacijski dokument iz države državljanstva uz dokaz o pripadajućem državljanstvu.

Prema odredbama članka 14. stavak 8. Pravilnika propisano je da ako Zahtjev podnosi strana pravna osoba kod koje je nastao povod za praćenje, uz Zahtjev obavezno prilaže akt o osnivanju (odnosno izvadak iz nadležnog sudskog registra) koji mora biti na hrvatskom jeziku ili preveden na hrvatski jezik od strane ovlaštenog sudskog tumača. Traženje prijevoda službenih isprava strane pravne osobe na hrvatski jezik je nužno budući da se strana pravna osoba mora nedvojbeno identificirati kako bi joj se odredio i dodjelio osobni identifikacijski broj kao stalna, ali i obvezna oznaka osobe u cijelom pravnom sustavu Republike Hrvatske.

S obzirom da u većini slučajeva strana osoba za koju nastaje povod za praćenje ne obavlja samostalno radnje u hrvatskom pravnom sustavu, nego te radnje u njezino ime poduzimaju druge opunomoćene osobe, Zahtjev u ime strane osobe može podnijeti opunomoćenik pod uvjetom da je punomoć izdana za postupak određivanja i dodjeljivanja osobnoga identifikacijskog broja.

Slijedom citiranih zakonskih odredbi bez propisane dokumentacije Ministarstvo financija – Porezna uprava neće moći izvršiti dodjelu osobnoga identifikacijskog broja stranim osobama.“

Na dalje, Porezna uprava – Središnji ured svojim dodatnim mišljenjem „Dodjela OIB-a nerezidentima (Klasa: 410-01/10-01/2251; Ur. broj: 513.-07-21-12/10-2 od 15. prosinca 2010. godine) je nadopu-



nio prethodno mišljenje o tome kako mora izgledati punomoć, pa izdvajamo sam taj dio:



ističemo...

„Na pitanje je li potrebno da obrazac Punomoć, kojim banka traži osobni identifikacijski broj za klijenta, mora imati otisnut pečat, u nastavku odgovaramo.

U slučaju kada Zahtjev podnosi opunomoćenik (u ovom slučaju banka), punomoć mora biti na hrvatskom jeziku ili prevedena na hrvatski jezik. Punomoć se zadržava u nadležnoj ispostavi Porezne uprave i mora biti ovjerena od strane javnog bilježnika samo iznimno ako postoji sumnja u njezinu vjerodostojnost. Ukoliko je punomoć izdana na odvjetnika, javnog bilježnika, javnopravno tijelo odnosno banku neće se tražiti ovjera punomoći.

Slijedom navedenog, Punomoć mora biti potpisana, ne mora imati otisnut pečat banke, ali mora biti izdana u svrhu određivanja i dodjeljivanja osobnoga identifikacijskog broja.“

5.2. Da li nerezidenti podliježu plaćanju prireza porezu na dohodak

Kod obračuna poreza na dohodak nerezidentu, isplatelj nije obvezan obračunati prirez porezu na dohodak 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.).

U nastavku prenosimo bitni dio navedenog mišljenja Porezne uprave:

“Člankom 38. Općeg poreznog zakona (Narodne novine broj 147/08) propisano je što se smatra prebivalištem i uobičajenim boravištem u smislu toga Zakona:

a) 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 obavezan. Ako porezni obveznik u Republici Hrvatskoj ima u vlasništvu ili posjedu više stanova, prebivalište mjerodavno za oporezivanje utvrđuje se prema mjestu prebivališta obitelji, a za poreznog obveznika samca prema mjestu u kojem se pretežno zadržava ili prema mjestu iz kojeg pretežno odlazi na rad ili obavljanje djelatnosti. Ako porezni obveznik ima prebivalište u tuzemstvu i inozemstvu, smatra se da ima prebivalište u tuzemstvu.

b) 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.

Obveza plaćanja prireza porezu na dohodak svoju osnovu ima u Zakonu o porezu na dohodak (Narodne novine broj 177/04 i 73/08) koji u članku 8. stavku 2. propisuje da se porez na dohodak uvećava za prirez porezu na dohodak koji uvedu jedinice lokalne samouprave prema posebnim zakonima.

Člankom 30a. stavkom 2. Zakona o financiranju jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave (Narodne novine broj 117/93, 33/00, 73/00, 59/01, 107/01, 117/01, 150/02, 147/03, 132/06, 26/07-odluka USRH i 73/08) propisano je da se prirez porezu na dohodak plaća po stopi koju utvrdi općina ili grad i pripada općini ili gradu na području kojih je prebivalište ili uobičajeno boravište obveznika prireza.

Temeljem navedenog, obveznici plaćanja prireza porezu na dohodak su osobe koje na području određenog grada ili općine koja je tu obvezu propisala imaju prebivalište ili uobičajeno boravište, koje se za porezne potrebe određuje prema Općem poreznom zakonu, stoga 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.“

Na dalje još jedno mišljenje Porezne uprave – Središnji ured (Klasa: 410-01/07-01/1416 od 5. veljače 2008.). daje nam odgovore na neka postavljena pitanja u vezi plaćanja prireza porezu na dohodak koji su ostvarili nerezidenti u RH-a od kojih izdvajamo sljedeće:

- 1) **Da li su po osnovi potvrde o rezidentnosti iz država iz kojih dolaze, oslobođeni od plaćanja prireza porezu na dohodak nerezidenti koji u RH-a borave 183 dana i duže, te ostvaruju dohodak od nesamostalnog rada izravno iz inozemstva koje plaćaju porez na dohodak?** ... Potvrda o rezidentnosti iz druge iz države ne oslobađa obveze plaćanja prireza osobu koja je ispunila kriterije prebivališta ili uobičajenoga boravišta prema članku 37. Općeg poreznog zakona ...
- 2) **Kako postupiti u slučaju kada se predviđi da će nerezident u Republici Hrvatskoj boraviti dva mjeseca, a na kraju boravi šest mjeseci i duže, da li prirez porezu na dohodak obračunati unatrag sa kamatama? Kako je odredbama Općeg poreznog zakona, člankom 116. Stavak 3. propisano da se kamate obračunavaju od dana dospeljeća porezne obveze, a dospeljeće pojedine vrste poreza utvrđuje se posebnim zakonom, smatramo da se kao i kod svakog drugog poreznog obveznika može obračunati kamate na neplaćeni porez prema odredbama tuzemnih poreznih propisa.**
- 3) **U nekim slučajevima nerezidenti planiraju ostati duže od 183 dana i duže u Republici Hrvatskoj, plaćaju porez na dohodak i prirez, ali nakon kraćeg razdoblja od 183 dana napuste Republiku Hrvatsku. Da li im se tada može izvršiti povrat i prireza ako dolaze iz zemalja sa kojima Republika Hrvatska ima sklopljen Ugovor o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja? Mišljenja smo da se u opisanoj situaciji nerezidentima može izvršiti povrat uplaćenih sredstava na ime obveze poreza i prireza, neovisno o tome što s državom iz koje dolaze imamo u primjeni Ugovor o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja.**





5.3. Plaćanje poreza na dohodak i prireza po osnovi dohotka od kapitala

Prema Naredbi o načinu uplaćivanja prihoda proračuna, obveznih doprinosa te prihoda za financiranje drugih javnih potreba u 2015. godini („Narodne novine“, broj 12/15 koji je na snazi od 2. veljače 2015.) porez na dohodak i prirez porezu na dohodak (3.1.) pripada u zajednički prihod državnoga, županijskih, gradskih i općinskih proračuna (3).

Porez na dohodak i prirez porezu na dohodak uplaćuje se u korist računa grada/općine prema prebivalištu poreznog obveznika – primatelja dohotka. Npr. za grad Zagreb uplatni račun je:

HR 1110010051713312009

Kada nerezident nema prebivalište u RH-a može se porez i prirez uplaćivati na račun grada/općine sjedišta isplatitelja dohotka.

Brojčana oznaka oznake za vrstu poreza na dohodak i prireza porezu na dohodak temeljem JOPPD izvješća - od 1.1.2014. godine je - **1910 Predujam poreza na dohodak i prireza porezu na dohodak po osnovi dohotka od kapitala**

Isplatitelji dohotka za uplatu poreza i prireza na dohodak temeljem JOPPD izvješća na propisane brojčane oznake vrste poreza i prireza od 1880 do 1945 na nalozima za plaćanje u polje „model“ upisuju **broj modela „HR68“** a u polje „poziv na broj primatelja“ kao podatak prvi odgovarajuću **brojčanu oznaku vrste poreza i prireza porezu na dohodak (u našem slučaju je to 1910) koji se uplaćuje** (4 znamenke uključujući kontrolni broj), kao podatak drugi **OIB** dodijeljen od Ministarstva financija – Porezne uprave te kao podatak treći oznaku izvješća **JOPPD** prema kojemu se vrši uplata (5 znamenaka).

HR68	1910 – OIB isplatitelja – oznaka JOPPD
------	--

4. Primjeri isplate dividendi i udjela u dobiti nerezidentima fizičkim osobama

Primjer 15. - Isplata predujma dobiti za 2015.

Član društva („X“ d.o.o. iz Zagreba) Steinberger Franc, rezident Njemačke (ima prebivalište u Munchenu) donio je 27. kolovoza 2015. Odluku o isplati predujma dobiti u neto iznosu od 50.000,00 kn. Kako je ovdje riječ o neto primitku predujma, iznos predujma treba preračunati na bruto iznos predujma pomoću koeficijenta za preračunavanje od **1,136364** (nerezident ne podliježe plaćanju prireza).

Isplata neto primitka predujma dobiti obavila se nerezidentu na njegov tekući račun 29. kolovoza 2015.

Prema članku 10. stavku 2. Ugovora između Republike Hrvatske i Savezne Republike Njemačke o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja porezima na dohodak i na imovinu („Narodne novine - Međunarodni ugovori“ br. 9/06 - primjenjuje se od 1. siječnja 2007.) dividende se mogu oporezivati i u državi ugovornici čiji je rezident društvo koje plaća dividende (u RH), i to prema zakonima te države, ali ako je stvarni korisnik dividendi rezident druge države ugovornice, tada porez ne smije biti veći od:

- 5% od bruto-iznosa dividendi** ako je stvarni korisnik društvo (ali ne društvo osoba) koje izravno posjeduje najmanje 10% kapitala društva koje isplaćuje dividende
- 15% od bruto-iznosa dividendi u svim ostalim slučajevima.**

Umjesto ugovorene stope od 15% treba primijeniti hrvatsku stopu od **12% koja je kao takva najviša porezna stopa koja se primjenjuje u RH-a** pri isplati dividendi ili udjela u dobiti u RH-a (naravno,

to se odnosi i za isplatu predujma dobiti odnosno predujma dividendi i udjela u dobiti).

Prije obračuna poreza na dohodak isplatitelj je od nerezidenta pribavio OIB i ovjereni propisani obrazac „Zahtjev za umanjenje porezne obveze, izuzimanje od poreza ili povrat više plaćenog poreza na **dividende** prema Ugovoru o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja između Republike Hrvatske i Savezne Republike Njemačke“

Na kraju ističemo, da nam njemački rezident stvarni primatelj predujma dobiti nije dostavio „Zahtjev ...“ iznos obračunatog doprinosa bio bi isti jer bi se isto (kada ga i dostavi) tako primijenila stopa od **12% od bruto osnovice** pa je dostavljanje navedenog „Zahtjeva ...“ bespotrebno.

Međutim isplatitelj ipak mora pribaviti OIB od primatelja dividende-nerezidenta.

Obračun porez na dohodak na predujam poreza na dobit za 2015.

R.br.	OPIS	Iznos
1.	Preračunati predujam dobiti (50.000,00 x 1,1363635)	56.818,18
2.	Porez na dohodak na predujam dobiti – 12%	6.818,18
3.	Neto primitak predujma za isplatu (1 – 2)	50.000,00

Knjiženje:

Red. br.	Opis	Iznos	Račun	
			Duguje	Potražuje
1	2	3	4	5
Knjiženje u 2015.				
1.	Potraživanje za predujmove dobiti od člana društva	50.000,00	1700	
	Porez na dohodak – 12%	6.818,18	17001	
	Žiro – račun	56.818,18		1000
Knjiženje u 2016.				
2.	Dobit poslovne godine	56.818,18	9500	1700

Na dan isplate predujma dobiti nastaje i obveza uplate poreza na dohodak te obveza isplatitelja da na isti dan za taj isplaćeni predujam dobiti dostavi Poreznoj upravi obrazac JOPPD.

Objavite financijske izvještaje u RiPup-u

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



- stranica B -

IV. Redni broj stranice 1/1		III. Vrsta izvješća 1		II. Oznaka izvješća 15241		I. OIB podnositelja izvješća 33333333333	
17. Obračunani primitak od nesamostalnog rada (plaća)							
16.1. Oznaka načina isplate	16.2. Iznos za isplatu		1				
15.1. Oznaka neoporezivog primitka	15.2. Iznos neoporezivog primitka		0				
14.1. Iznos obračunanog poreza na dohodak	14.2. Iznos obračunanog prireza porezu na dohodak		6.818,18				
13.4. Osobni odbitak	13.5. Porezna osnovica		0,00				56.818,18
13.2. Izdatak - uplaćeni doprinosi za mirovinsko osiguranje	13.3. Dohodak		0,00				56.818,18
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		56.818,18				0,00
10.0. Ukupni neodrađeni sati rada (10.- odrađeni sati rada)	10.2. Razdoblje obračuna do		0				31.12.2015.
10. Sati rada	10.1. Razdoblje obračuna od		0				01.01.2015.
8. Oznaka prvog/zadnjeg mjeseca u osiguranju po istoj osnovi	9. Oznaka punog/nepunog radnog vremena ili rada s polovicom radnog vremena		0				0
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		1001				1001
4. OIB stjecatelja/osiguranika	5. Ime i prezime stjecatelja/osiguranika		11111111111				Steinberger Franc
2. Šifra općine/grada prebivališta/boravišta	3. Šifra općine/grada rada		99276				00000
1. Redni broj			1.				

Primjer 16. - Isplata dobiti iz 2014.

Članovi društva („Y“ d.o.o. iz Zagreba) Franc Cerar i Alojz Stanovnik rezidenti Slovenije (imaju prebivalište u Ljubljani) donijeli su odluku da se dio ostvarene dobiti iz 2014. isplati članovima društva a ostatak rasporedi u zadržanu dobit.

Prema Odluci članova društva iz 2015. od ostvarene dobiti za 2014. koja iznosi 300.000,00 kn rasporediti će se:

- u zadržanu dobit iznos od 150.000,00 kn,
- za isplatu članovima društva prema razmjeru njihovih poslovnih udjela u temeljnom kapitalu: članu društva Francu Cerar se raspoređuje 100.000,00 kn a drugom članu društva Alojziju Stanovniku se raspoređuje 50.000,00 kn.

Isplata udjela u dobiti je utvrđena u bruto iznosu i ona se isplaćuje na njihove žiro račune 29. kolovoza 2015.

Članak 10. stavci 1. i 2. Ugovora između Republike Hrvatske i Republike Slovenije o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja i sprječavanju izbjegavanja plaćanja poreza na dohodak i na imovinu („Narodne novine - Međunarodni ugovori“ br. 8/05 koji se primjenjuje se od 1. siječnja 2006.) izgleda ovako:

- 1) Dividende koje društvo rezident države ugovornice plaća rezidentu druge države ugovornice **moгу se oporezivati u toj drugoj državi.**
- 2) Međutim, **takve dividende mogu se oporezivati i u državi ugovornici čiji je rezident društvo koje isplaćuje dividende**, i to prema propisima te države, ali ako je stvarni korisnik dividendi rezident druge države ugovornice, **tada tako utvrđeni porez ne smije biti veći od 5 posto bruto iznosa** dividendi. Nadležna tijela država ugovornica zajedničkim dogovorom utvrđuju način primjene navedenih ograničenja.

Dakle, ovdje se radi o **jedinstvenoj stopi od 5%** koja se primjenjuje neovisno o udjelu u kapitalu pa se primjenjuju i na pravne i fizičke osobe.

Prije obračuna poreza na dohodak isplatelj je od nerezidenata pribavio OIB i ovjereni propisani obrazac "Zahtjev za umanjenje porezne obveze, izuzimanje od poreza ili povrat više plaćenog poreza na dividende prema Ugovoru o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja između Republike Hrvatske i Slovenije.

Obračun poreza na dohodak na isplaćene udjele u dobiti za člana društva – Franca Cerara

Red. br.	O P I S	Iznos
1.	Bruto udjel u dobiti	100.000,00
2.	Porez na dohodak na udjel u dobiti – 5%	5.000,00
3.	Za isplatu članu društva (1 – 2)	95.000,00

Obračun porez na dohodak na isplaćene udjele u dobiti za člana društva – Alojz Stanovnik

Red. br.	O P I S	Iznos
1.	Bruto udjel u dobiti	50.000,00
2.	Porez na dohodak na udjel u dobiti – 5%	2.500,00
3.	Za isplatu članu društva (1 – 2)	47.500,00

Primjer 17. - Isplata udjela u dobiti iz zadržane dobiti iz 2011.

Član društva („X“ d.o.o. iz Zagreba) Steinberger Franc, rezident Njemačke (ima prebivalište u Munchenu) donio je 27. kolovoza 2015. Odluku o isplati udjela u dobiti iz zadržane dobiti iz 2011. u iznosu od 30.000,00 kn. Isplata je obavljena 27. kolovoza 2015. na žiro račun nerezidenta.

Kako su isplaćene dividende i udjeli u dobiti od 1. siječnja 2015., koji su ostvareni na temelju dobiti za razdoblje od 2005. do 2011., u RH-a neoporezivi onda se to, naravno odnosi i na slučaj kada se isplaćuju nerezidentima i to neovisno o tome da li je prebivalište tih nerezidenata u državama s kojima je RH-a sklopila (i primjenjuje) ugovor o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja.

Jedini uvjet za isplatu udjela u dobiti je da nerezident mora isplatitelju dostaviti OIB ili će to za nerezidenta učiniti isplatitelj (kao opunomoćenik).

Knjiženje:

Red. br.	Opis	Iznos	Račun	
			Duguje	Potražuje
1	2	3	4	5
1.	Odluka o isplati udjela u dobiti iz zadržane dobiti iz 2011	30.000,00	9400	24601
2.	Uplata udjela u dobiti nerezidentu na njegov žiro-račun	30.000,00	24601	1000

Na dan isplate neoporezivog udjela u dobiti obveza isplatitelja je da za taj isplaćeni predujam dobiti dostavi Poreznoj upravi obrazac JOPPD.

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		2	30.000,00
15.1. Oznaka neoporezivog primitka		15.2. Iznos neoporezivog primitka		42	30.000,00
14.1. Iznos obračunanog poreza na dohodak		14.2. Iznos obračunanog prireza porezu na dohodak		0,00	0,00
13.4. Osobni odbitak		13.5. Porezna osnovica		0,00	0,00
13.2. Izdatak - uplaćeni doprinos za mirovinsko osiguranje		13.3. Dohodak		0,00	0,00
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		0,00	0,00
10.0. Ukupni neodrađeni sati rada (10. - odrađeni sati rada)		10.2. Razdoblje obračuna do		0	31.08.2015.
10. Sati rada		10.1. Razdoblje obračuna od		0	01.08.2015.
8. Oznaka prvog/zadnjeg mjeseca u osiguranju po istoj osnovi		9. Oznaka punog/nepunog radnog vremena ili rada s polovicom radnog vremena		0	0
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		0000	0000
4. OIB stjecatelja/osiguranika		5. Ime i prezime stjecatelja/osiguranika		11111111111	Steinberger Franc
2. Šifra općine/grada prebivališta/boravišta		3. Šifra općine/grada rada		99276	00000
1. Redni broj				1.	

**Primjer 18. - Isplata udjela u dobiti u naravi iz zadržanog dobitka iz 2012.**

Član društva („Z” d.o.o. iz Zagreba) Muhamed Petrović, rezident Bosne i Hercegovine (ima prebivalište u Sarajevu) donio je 27. kolovoza 2015. Odluku da isplatom dijela zadržane dobiti zatvori svoje privatne troškove u iznosu od 20.000,00 kn (uključen PDV).

Primici u naravi utvrđuju se u visini tržišne vrijednosti primitka s uključenim PDV-om koja predstavlja neto primitak u naravi kojeg treba preračunati na bruto primitak u naravi pomoću koeficijenta **1,13378685** koji u sebi uključuje i porez na dohodak po stopi od **10%** i prirez od **18%** (naš nerezident ispunjava uvjete za plaćanje prireza u RH-a i to za Grad Zagreb 18%). U slučaju da nerezident ne mora platiti prirez koeficijent bi iznosio 1,1363635.

Obračun koeficijenta:

$$10 \times 1,18 = 11,80 \times 100/88,20 = 13,378685/100 = 0,13378685 + 1 = \mathbf{1,13378685}$$

Isplata neto primitka predujma dobiti obavila se nerezidentu na njegov tekući račun 29. kolovoza 2015.

Prema članku 10. stavku 1. i 2. Ugovora između Republike Hrvatske i Bosne i Hercegovine o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja porezima na dohodak i na imovinu („Narodne novine” - Međunarodni ugovori br. 2/05 - primjenjuje se od 1. siječnja 2006.:

- 1) Dividende koje društvo rezident države ugovornice isplaćuje rezidentu druge države ugovornice mogu se oporezivati u toj drugoj državi.
- 2) Međutim, takve dividende mogu se oporezivati i u državi ugovornici čiji je rezident društvo koje isplaćuje dividende, i to prema propisima te države, ali ako je stvarni korisnik dividendi rezident druge države ugovornice, tada tako utvrđeni porez ne smije biti veći od:
 - a) **5% bruto-iznosa dividendi** kada je stvarni korisnik društvo (osim partnerstva) u čijem je izravnom vlasništvu najmanje 25% kapitala društva koje isplaćuje dividendu;
 - b) **10% bruto-iznosa dividendi u svim drugim slučajevima.**

To znači da isplatelj mora primijeniti poreznu stopu od **10%** na bruto iznos dividende odnosno udjela u dobiti.

Prije obračuna poreza na dohodak isplatelj je od nerezidenta pribavio OIB i ovjereni propisani obrazac “Zahtjev za umanjene porezne obveze, izuzimanje od poreza ili povrat više plaćenog poreza na **dividende** prema Ugovoru o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja između Republike Hrvatske i Bosne i Hercegovine”.

Obračun porez na dohodak na udjele u dobiti u naravi – isplata u 2015.

Red. br.	OPIS	Iznos
1.	Preračunati predujam dobiti (20.000,00 x 1,13378685)	22.675,74
2.	Porez na dohodak na predujam dobiti – 10%	2.267,57
3.	Prirez – 18%	408,17
4.	Ukupno (2 + 3)	2.675,74
3.	Neto primitak predujma za isplatu (1 – 4)	20.000,00

Knjiženje:

Red. br.	Opis	Iznos	Račun	
			Duguje	Potražuje
1	2	3	4	5
	Zadržana dobit (2012.) Potraživanje od člana društva za privatne troškove Stanje u knjigama	100.000,00 20.000,00	1780	9400
1.	Zadržana dobit (2012.) Obveza za porez na dohodak (10%) + prirez 18% Obveze s osnova udjela u dobiti	22.675,74 2.675,74 20.000,00	9400	26331 24640
2.	Prijeboj potraživanja	20.000,00	1780	24640
3.	Plaćanje poreza na dohodak i prireza	2.675,74	26331	1000

Na dan isplate udjela u dobiti nastaje i obveza uplate poreza na dohodak i prireza te obveza isplatelja da na isti dan za taj isplaćeni predujam dobiti dostavi Poreznoj upravi obrazac JOPPD.

**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.

- stranica B -

IV. Redni broj stranice 1/1		III. Vrsta izvješća 1		II. Oznaka izvješća 15241		I. OIB podnositelja izvješća 33333333333	
17. Obračunani primitak od nesamostalnog rada (plaća)							
16.1. Oznaka načina isplate	16.2. Iznos za isplatu		3				
15.1. Oznaka neoporezivog primitka	15.2. Iznos neoporezivog primitka		0				
14.1. Iznos obračunanog poreza na dohodak	14.2. Iznos obračunanog prireza porezu na dohodak		2.287,57				408,17
13.4. Osobni odbitak	13.5. Porezna osnovica		0,00				22.675,74
13.2. Izdatak - uplaćeni doprinosi za mirovinsko osiguranje	13.3. Dohodak		0,00				22.675,74
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		22.875,74				0,00
10.0. Ukupni neodrađeni sati rada (10.- odrađeni sati rada)	10.2. Razdoblje obračuna do		0				31.12.2015.
10. Sati rada	10.1. Razdoblje obračuna od		0				01.01.2015.
8. Oznaka prvog/zadnjeg mjeseca u osiguranju po istoj osnovi	9. Oznaka punog/nepunog radnog vremena ili rada s polovicom radnog vremena		0				0
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		1002				1001
4. OIB stjecatelja/osiguranika	5. Ime i prezime stjecatelja/osiguranika		11111111111				Muhamed Petrović
2. Šifra općine/grada prebivališta/boravišta	3. Šifra općine/grada rada		99070				00000
1. Redni broj			1.				

Primjer 19. - Isplata dobiti za fizičke osobe „dobitaše“

Obrtnik Miloš Milošević „dobitaš“ (vodi knjige po Zakonu u računovodstvu i obveznik je poreza na dobit, rezident je Srbije i ima prebivalište u Beogradu) donio je odluku da sebi isplati dobit u iznosu od 40.000,00 kn ostvarenu u 2014. Prema hrvatskim propisima ovaj obrtnik je nerezident i ne ispunjava uvjete za obračun i plaćanje prireza.

Isplata dobiti se obavila nerezidentu na njegov tekući račun 29. kolovoza 2015.

Prema članku 10. stavku 1. i 2. Ugovora između Vlade Republike Hrvatske i Savezne Vlade Savezne Republike Jugoslavije o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja porezima na dohodak i na imovinu /“Narodne novine - Međunarodni ugovori“ br. 3/03 - primjenjuje se od 1. siječnja 2005. – Srbija je pravni sljednik ovog Ugovora):

- 1) Dividende koje društvo rezident države ugovornice isplaćuje rezidentu druge države ugovornice mogu se oporezivati u toj drugoj državi.
- 2) Međutim, takve dividende mogu se oporezivati i u državi ugovornici čiji je rezident društvo koje isplaćuje dividende, i to prema propisima te države, ali ako je stvarni korisnik dividendi rezident druge države ugovornice, tada tako utvrđen porez ne smije biti veći od:

- 1) **5% bruto-iznosa dividendi** kada je stvarni korisnik društvo (osim partnerstva) u čijem je izravnom vlasništvu najmanje 25% kapitala društva koje isplaćuje dividendu;
- 2) **10% bruto-iznosa dividendi u svim drugim slučajevima.**

To znači da isplata mora primijeniti poreznu stopu od **10%** na bruto iznos dividende odnosno udjela u dobiti.

Prije obračuna poreza na dohodak isplata je od nerezidenta prijavio OIB i ovjereni propisani obrazac “Zahtjev za umanjenje porezne obveze, izuzimanje od poreza ili povrat više plaćenog poreza na **dividende** prema Ugovoru o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja između Republike Hrvatske i Savezne Vlade Savezne Republike Jugoslavije (tj. Srbije).

Obračun poreza na dohodak iz ostvarene dobiti u 2014 – isplata u 2015.

Red. br.	OPIS	Iznos
1.	Bruto udjel u dobiti	40.000,00
2.	Porez na dohodak iz ostvarene dobiti – 10%	4.000,00
3.	Za isplatu članu društva (1 – 2)	36.000,00



- 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	2		36.000,00	
		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	4.000,00		0,00	
	III. Vrsta izvješća 1	13.4. Osobni odbitak	13.5. Porezna osnovica		0,00		40.000,00
		13.2. Izdatak - uplaćeni doprinosi za mirovinsko osiguranje	13.3. Dohodak		0,00		40.000,00
		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	
II. Oznaka izvješća 15241	11. Iznos primitka (oporezivi)	12. Osnovica za obračun doprinosa		40.000,00		0,00	
	10.0. Ukupni neodrađeni sati rada (10. - odrađeni sati rada)	10.2. Razdoblje obračuna do		0		31.12.2015.	
	10. Sati rada	10.1. Razdoblje obračuna od		0		01.01.2015.	
I. OIB podnositelja izvješća 3333333333	8. Oznaka prvog/zadnjeg mjeseca u osiguranju po istoj osnovi	9. Oznaka punog/nepunog radnog vremena ili rada s polovicom radnog vremena		0		0	
	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	
I. OIB podnositelja izvješća 3333333333	6.1. Oznaka stjecatelja/osiguranika	6.2. Oznaka primitka/obveze doprinosa	1002			1001	
	4. OIB stjecatelja/osiguranika	5. Ime i prezime stjecatelja/osiguranika	1111111111			Miloš Milošević	
	2. Šifra općine/grada prebivališta/boravišta	3. Šifra općine/grada rada	99891			00000	
	1. Redni broj					1.	

Primjer 20. - Isplata dividendi iz programa ESOP-a

Dioničar društva („Z” d.d. iz Zagreba) Šime Šimić rezident Italije (on je izaslani radnik koji sa svojom obitelji ima prebivalište u Milanu) koji se u našem slučaju tretira kao nerezident. Nerezidentu je isplaćena neoporeziva dividenda u iznosu od 10.000,00 kn (isplata 29. kolovoza 2015. na tekući račun).

Prema članku 41. stavku 7. Pravilnika, dohodak od kapitala **ne utvrđuje se po osnovi primitaka od dividendi**, ako su ti primici ostvareni u okviru **ESOP programa**, odnosno po osnovi **radničkog dioničarstva**, ako radnik ispunjava propisane uvjete, a naš ih nerezident ispunjava.

Prema članku 10. Ugovora između Vlade Republike Hrvatske i Vlade Talijanske Republike o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja porezima na dohodak i sprječavanju izbjegavanja plaćanja poreza (*Narodne novine - Međunarodni ugovori* br. 10/00 - primjenjuje se od 1. siječnja 2010.):

- 1) Dividende koje društvo rezident jedne države ugovornice plaća rezidentu druge države ugovornice mogu se oporezivati u toj drugoj državi.
- 2) Međutim, takve dividende se mogu oporezivati i u državi ugovornici čiji je rezident društvo koje plaća dividende, i to prema zakonima te države, ali ako je primatelj dividendi njihov stvarni korisnik, tada tako utvrđeni porez ne smije biti veći od **15%** od bruto iznosa dividendi.

Dakle ugovorena je jedinstvena stopa od 15% međutim u slučaju kada hrvatski isplatiatelj isplaćuje dividendu talijanskom rezidentu onda bi hrvatski isplatiatelj trebao primijeniti poreznu stopu od 12%, koju naravno neće primijeniti jer se na isplatu ove dividende prema hrvatskim propisima o oporezivanju dohotka ne utvrđuje dohodak od kapitala.

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	10.000,00
15.1. Oznaka neoporezivog primitka		15.2. Iznos neoporezivog primitka		33	10.000,00
14.1. Iznos obračunanog poreza na dohodak		14.2. Iznos obračunanog prireza porezu na dohodak		0,00	0,00
13.4. Osobni odbitak		13.5. Porezna osnovica		0,00	0,00
13.2. Izdatak - uplaćeni doprinosi za mirovinsko osiguranje		13.3. Dohodak		0,00	0,00
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		0,00	0,00
10.0. Ukupni neodrađeni sati rada (10.- odrađeni sati rada)		10.2. Razdoblje obračuna do		0	31.08.2015.
10. Sati rada		10.1. Razdoblje obračuna od		0	01.08.2015.
8. Oznaka prvog/zadnjeg mjeseca u osiguranju po istoj osnovi		9. Oznaka punog/nepunog radnog vremena ili rada s polovicom radnog vremena		0	0
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		0000	0000
4. OIB stjecatelja/osiguranika		5. Ime i prezime stjecatelja/osiguranika		1111111111	Šime Šimić
2. Šifra općine/grada prebivališta/boravišta		3. Šifra općine/grada rada		99380	00000
1. Redni broj				1.	

Primjer 21. - Reinvestirana dobit i obrazac JOPPD

Društvo („Z“ d.o.o. iz Zagreba) ima dva člana (Franc Stein i Josef Steicher) koji su rezidenti Austrije koji se u našem slučaju tretiraju kao nerezidenti.

Članovi društva su donijeli odluku o reinvestiranju dobiti (30. travnja 2015.) odnosno o povećanju temeljnog kapitala za 80.000,00 kn za 2014. koji se raspoređuje na dva člana u jednakim dijelovima (80.000,00 / 2 = 40.000,00 kn). Naravno, reinvestirana dobit je ujedno bila i porezna olakšica koja smanjuje poreznu osnovicu poreza na dobit za 2014. putem obrasca PD.

Sukladno članku 41. stavku 11. Pravilnika, dohodak od kapitala se sukladno članku 30. stavku 13. Zakona **ne utvrđuje po osnovi dividendi i udjela u dobiti na temelju udjela u kapitalu, ako su dividende i ti udjeli iskorišteni za uvećanje temeljnog kapitala društva**, te se na odgovarajući način primjenjuju uvjeti iz članka 12.a stavka 2. točke 2. i stavaka 9. i 10. Pravilnika o porezu na dobit. Dakle, tu ne dolazi do nikakve isplate udjela u dobiti jer se niti ne utvrđuje dohodak od kapitala.

Prema mišljenju Porezne uprave obrazac **JOPPD se podnosi na dan donošenja Odluke o reinvestiranju dobiti** a ne danom upisa reinvestirane dobiti (odnosno povećanjem temeljnog kapitala) u sudski registar.

**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.



-stranica B-

IV. Redni broj stranice 1/1							
17. Obračunani primitak od nesamostalnog rada (plaća)			0,00				0,00
16.1. Oznaka načina isplate	16.2. Iznos za isplatu		3	40.000,00		3	40.000,00
15.1. Oznaka neoporezivog primitka	15.2. Iznos neoporezivog primitka		34	40.000,00		34	40.000,00
14.1. Iznos obračunanog poreza na dohodak	14.2. Iznos obračunanog prireza porezu na dohodak		0,00	0,00		0,00	0,00
13.4. Osobni odbitak	13.5. Porezna osnovica		0,00	0,00		0,00	0,00
13.2. Izdatak - uplaćeni doprinos za mirovinsko osiguranje	13.3. Dohodak		0,00	0,00		0,00	0,00
12.9. Poseban doprinos za zapošljavanje osoba s invaliditetom	13.1. Izdatak		0,00	0,00		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		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		0,00	0,00
12.3. Doprinos za zdravstveno osiguranje	12.4. Doprinos za zaštitu zdravlja na radu		0,00	0,00		0,00	0,00
12.1. Doprinos za mirovinsko osiguranje	12.2. Doprinos za mirovinsko osiguranje - II STUP		0,00	0,00		0,00	0,00
11. Iznos primitka (oporezivi)	12. Osnovica za obračun doprinosa		0,00	0,00		0,00	0,00
10.0. Ukupni neodrađeni sati rada (10. - odrađeni sati rada)	10.2. Razdoblje obračuna do		0	30.04.2015.		0	30.04.2015.
10. Sati rada	10.1. Razdoblje obračuna od		0	01.04.2015.		0	01.04.2015.
8. Oznaka prvog/zadnjeg mjeseca u osiguranju po istoj osnovi	9. Oznaka punog/nepunog radnog vremena ili rada s polovicom radnog vremena		0	0		0	0
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		0	0
6.1. Oznaka stjecatelja/osiguravnika	6.2. Oznaka primitka/obveze doprinosa	0000	0000	0000	0000	0000	0000
4. OIB stjecatelja/osiguravnika	5. Ime i prezime stjecatelja/osiguravnika	1111111111	Franc Stein	2222222222	Josef Steicher		
2. Šifra općine/grada prebivališta/boravišta	3. Šifra općine/grada rada	99040	00000	99040	00000		
1. Redni broj		1.		1.			

RAČUNOVODSTVO[®]
i **POREZI** u praksi

www.racunovodstvo-porezi.hr

**pratite
nas NA
DRUŠTVENIM
MREŽAMA**



RacunovodstvoIPoreziUPraksi



@RIPUP1

LinkedIn

RIPUP CRIF

**Poslovna ideja
dolazi uz
prave savjete !**

Porezi

**RAČUNOVODSTVO
i POREZI** u praksi

9/15

113