

Dvostruko oporezivanje u industriji informacijsko komunikacijske tehnologije u Republici Hrvatskoj

Zefić, Sarah

Master's thesis / Diplomski rad

2020

Degree Grantor / Ustanova koja je dodijelila akademski / stručni stupanj: **University of Zagreb, Faculty of Economics and Business / Sveučilište u Zagrebu, Ekonomski fakultet**

Permanent link / Trajna poveznica: <https://urn.nsk.hr/urn:nbn:hr:148:079658>

Rights / Prava: [In copyright](#) / [Zaštićeno autorskim pravom.](#)

Download date / Datum preuzimanja: **2024-04-25**



Repository / Repozitorij:

[REPEFZG - Digital Repository - Faculty of Economics & Business Zagreb](#)



Sveučilište u Zagrebu

Ekonomski fakultet

Diplomski studij – smjer Financije

**DVOSTRUKO OPOREZIVANJE U INDUSTRIJI
INFORMACIJSKO KOMUNIKACIJSKE TEHNOLOGIJE U
REPUBLICI HRVATSKOJ**

Diplomski rad

Sarah Zefić, JMBAG: 0067525068

Mentor: Prof. dr. Sc. Nika Šimurina

Zagreb, rujan, 2020.

Sveučilište u Zagrebu

Ekonomski fakultet

Diplomski studij – smjer Financije

**DVOSTRUKO OPOREZIVANJE U INDUSTRIJI
INFORMACIJSKO KOMUNIKACIJSKE TEHNOLOGIJE U
REPUBLICI HRVATSKOJ
DOUBLE TAXATION IN IT INDUSTRY IN CROATIA**

Diplomski rad

Sarah Zefić, JMBAG: 0067525068

Mentor: Prof. dr. Sc. Nika Šimurina

Zagreb, rujan, 2020.

IZJAVA O AKADEMSKOJ ČESTITOSTI

Izjavljujem i svojim potpisom potvrđujem da je diplomski rad / prijava teme diplomskog rada isključivo rezultat mog vlastitog rada koji se temelji na mojim istraživanjima i oslanja se na objavljenu literaturu, a što pokazuju korištene bilješke i bibliografija.

Izjavljujem da nijedan dio rada / prijave teme nije napisan na nedozvoljeni način, odnosno da je prepisan iz necitiranog izvora te da nijedan dio rada / prijave teme ne krši bilo čija autorska prava.

Izjavljujem, također, da nijedan dio rada / prijave teme rada nije korišten za bilo koji drugi rad u bilo kojoj drugoj visokoškolskoj, znanstvenoj ili obrazovnoj ustanovi.

(vlastoručni potpis studenta)

(mjesto i datum)

STATEMENT ON THE ACADEMIC INTEGRITY

I hereby declare and confirm by my signature that the final thesis is the sole result of my own work based on my research and relies on the published literature, as shown in the listed notes and bibliography.

I declare that no part of the thesis has been written in an unauthorized manner, i.e., it is not transcribed from the non-cited work, and that no part of the thesis infringes any of the copyrights.

I also declare that no part of the thesis has been used for any other work in any other higher education, scientific or educational institution.

(personal signature of the student)

(place and date)

Sažetak i ključne riječi:

Dvostruko oporezivanje situacija je u kojoj jedan porezni obveznik (pravna ili fizička osoba) u istom vremenskom razdoblju podliježe obvezi plaćanja dva ili više poreza na temelju istog oporezivog događaja. Dvostruko oporezivanje ima negativne posljedice iz razloga što porezni obveznici nose teže porezno opterećenje nego da su porez platili samo jednoj zemlji. Time trpe subjekti čiji su poslovni/životni interesi u nekoj vezi s inozemstvom. Jačanjem globalizacije, mobilnosti ljudi i kapitala, problem dvostrukog oporezivanja postaje sve izraženiji te dovodi do konstantni napora u pokušaju da ga se riješi. Tako su se za suzbijanje počeli koristiti međunarodni ugovori o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja, bazirani na OECD-ovom modelu ili modelu UN. Oba modela definiraju različite aspekte, poput preferiranih metoda, transfernih cijena, stalne poslovne jedinice itd., koji su potrebni kako bi se jasno i jednoznačno dalo rješenje problema.

U ovom radu objašnjen je sam problem međunarodnog dvostrukog oporezivanja s aspekta porezna na dobit kao i s aspekt poreza na dohodak s posebnim naglaskom na probleme s kojima se suočava industrija informacijsko komunikacijske tehnologije. Cilj rada je iznijeti trenutnu regulativu i praksu vezanu uz dvostruko oporezivanje u svijetu i Republici Hrvatskoj te uvid u jedno od tržišta u navedenoj industriji te poreznu praksu domaće kompanije koja na tom tržištu posluje globalno.

Ključne riječi: međunarodno dvostruko oporezivanje, porez na dohodak i dobit, ugovori o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja

Sažetak i ključne riječi na engleskom:

Double taxation is a situation in which one taxpayer (legal or natural person) is subject to the obligation to pay two or more taxes based on the same taxable event in the same time period. Double taxation has negative consequences due to the fact that taxpayers bear a heavier tax burden than if they had paid the tax to only one country. Thus, entities that suffer are those whose business / life interests are in some connection with foreign countries. With the strengthening of globalization, mobility of people and capital, the problem of double taxation is becoming more and more pronounced, which leads to constant efforts in an attempt to solve it. Thus, international talks on avoiding double taxation, based on the OECD model or the UN model, began to be used to combat it. Both models define different aspects, such as preferred methods, transfer pricing, permanent establishment, etc., needed to give a clear and unambiguous solution to the problem.

This paper explains the problem of international double taxation from the aspect of profit tax as well as from the aspect of income tax with special emphasis on the problems faced by the information and communication technology industry. The aim of this paper is to present the current regulations and practices related to double taxation in the world and the Republic of Croatia, as well as to give an insight into one of the markets in this industry and the tax practice of a domestic company that operates globally in this market.

Key words: international double taxation, profit and income tax, tax treaties

Sadržaj

1	UVOD.....	1
1.1	Područje i ciljevi rada.....	1
1.2	Izvori i metode prikupljanje podataka.....	1
1.3	Sadržaj i struktura rada.....	1
2	POREZ NA DOBIT	3
2.1	Direktiva o matičnom i zavisnom društvu	3
2.1.1	Porezna harmonizacija	3
2.1.2	Cilj Direktive o matičnom i zavisnom društvu.....	5
2.1.3	Status matičnog društva i metode izbjegavanja dvostrukog oporezivanja ..	5
2.2	Stalna poslovna jedinica.....	7
2.2.1	Stalna poslovna jedinica prema OECD-ovoj poreznoj konvenciji	7
2.2.2	Stalna poslovna jedinica prema Direktivi o matičnom i zavisnom društvu	8
2.2.3	Domaći propisi vezani za stalnu poslovnu jedinicu.....	9
2.3	Transferne cijene	9
2.3.1	BEPS projekt.....	11
2.3.2	Transferne cijene u Republici Hrvatskoj	12
2.4	Porez po odbitku.....	13
2.4.1	Karakteristike poreza po odbitku	14
2.4.2	Uračunavanje poreza po odbitku za stranu poslovnu jedinicu.....	15
2.4.3	Rezidenti Republike Hrvatske kao primatelji naknada iz inozemstva.....	15
2.5	Porez na dobit u okviru industrije informacijsko komunikacijske tehnologije.	16
2.5.1	Porez na dobit industrije informacijsko komunikacijske tehnologije prema OECD-u	17

2.5.2	Porez na dobit industrije informacijsko komunikacijske tehnologije u Sjedinjenim Američkim Državama	18
3	POREZ NA DOHODAK	20
3.1	Utvrđivanje porezne rezidentnosti	20
3.2	Dohodak od samostalne djelatnosti.....	23
3.3	Godišnja porezna prijava.....	24
3.4	Utvrđivanje inozemnog dohotka	26
3.4.1	Metode izbjegavanja dvostrukog oporezivanja dohotka.....	26
3.4.2	Izmjene Zakona poreza na dohodak u 2019. godini	28
3.5	Porez na dohodak u okviru informacijsko komunikacijske industrije	29
3.5.1	Viza za digitalne nomade.....	29
3.5.2	Sporazum između SAD-a i Republike Hrvatske	33
4	POREZNA PRAKSA ODABRANE DOMAĆE IT KOMPANIJE	34
4.1	Nanobit u brojkama.....	34
4.2	Gaming tržište i trendovi.....	34
4.3	Nanobit u praksi	37
5	ZAKLJUČAK.....	40
	Popis literature	42
	Popis tablica.....	45
	Životopis	46

1 UVOD

1.1 Područje i ciljevi rada

Ovaj rad bavit će se tematikom međunarodnog dvostrukog oporezivanja s aspekta poreza na dobit i porezna na dohodak. Fokus rada bit će na problemima s kojima se suočava domaća industrija informacijsko komunikacijske tehnologije. Cilj rada je iznijeti trenutnu regulativu i praksu vezanu uz dvostruko oporezivanje u svijetu i Republici Hrvatskoj te dati uvid u poreznu praksu i načina izbjegavanja dvostrukog oporezivanja jedne domaće informacijsko komunikacijskih kompanije koja posluje na globalnom tržištu.

1.2 Izvori i metode prikupljanje podataka

Za pisanje rada koristit će se akademski udžbenici, znanstveni radovi i publikacije, članci iz relevantnih časopisa, internetski izvori, te svi ostali sekundarni izvori podataka.

U svrhu uvida u poreznu praksu odabrane domaće kompanije bit će korišteni podaci prikupljeni kroz proces intervjuiranja osobe koja je zadužena za praćenje trendova i praksi vezanih za dvostruko oporezivanje.

1.3 Sadržaj i struktura rada

Predmetni diplomski rad sastoji se od pet dijelova, pri čemu su prvi i peti dio uvod i zaključak dok su ostali dijelovi tematska poglavlja. U uvodu su definirani područje i ciljevi rada, izvori podataka i metode prikupljanja te sadržaj i struktura rada. U prvom tematskom poglavlju biti će prikazan problem dvostrukog oporezivanja dobiti kroz objašnjenje direktive o matičnom i zavisnom društvu, različitih pogleda na instituciju stalne poslovne jedinice, transfernih cijena kao način vrednovanje pruženih usluga između matičnog i

zavisnog društva, pojam i korištenje poreza po odbitku te će se obješnjeni pojmovi proučiti u okviru industrije informacijsko komunikacije tehnologije u svijetu. Drugo tematsko poglavlje odnosi se na problem dvostrukog oporezivanja dohotka te će u tu svrhu biti objašnjen pojam porezne rezidentnosti i potreba i način promjene porezne rezidentnosti. Nadalje će biti objašnjen porezni tretman dohotka od samostalne djelatnosti, način obračunavanja i priznavanja inozemnog dohotka, postupak i obrasci potrebni za podnošenje godišnje porezne prijave te će se iznijeti aktualna ideja vize za digitalne nomade u okviru industrije informacijsko komunikacije tehnologije u i Republici Hrvatskoj. Treće tematsko poglavlje orijentirano je na objašnjenje poreznog tretmana jedne odabrane domaće kompanije koja se bave informacijsko komunikacijskom tehnologijom te njezin način izbjegavanja dvostrukog oporezivanja s kojim se suočavaju na globalnom tržištu. Naposljetku, u zaključku diplomskog rada iznijet će se pregled ključnih nalaza iznesenih u prethodnim poglavljima rada.

2 POREZ NA DOBIT

Međunarodno dvostruko oporezivanje označava situaciju u kojoj isti porezni obveznik¹ podliježe obvezi plaća iste ili istovrsne vrste poreza u dvije ili više država na temelju istog oporezivog događaja u istom vremenskom periodu čime se porezni obveznik stavlja u nepovoljniji položaj od onog koji obavlja istu djelatnost u samo jednoj državi.²

2.1 Direktiva o matičnom i zavisnom društvu³

2.1.1 Porezna harmonizacija

Međunarodno dvostruko oporezivanje nastaje kada je istom poreznom obvezniku nametnuta obveza plaćanja poreza u dvije ili više država na isti izvor dohotka/dobiti. Do toga dolazi zato što države u isto vrijeme primjenjuju dva kriterija za određivanje porezne obveze: *načelo neograničene porezne obveze* koje polazi od ideje svjetskog dohotka koje nalaže da rezidenti plaćaju porez na svoj ukupni dohodak (i tuzemni i inozemni) te *načelo izvora dohotka* koje nalaže da rezidenti plaćaju porez samo na dohodak ostvaren na području određene države.⁴

Porezna harmonizacija (ili porezno usklađenje) označava koordinaciju poreznih sustava država članica Europske unije radi izbjegavanja nacionalnih poreznih mjera koje mogu negativno utjecati na funkcioniranje zajedničkog tržišta, tj. na slobodno kretanje roba,

¹ Prema Zakonu o porezu na dobit (NN, broj 127/00, 163/03) poreznim obveznikom se, između ostalog, smatra i tuzemna poslovna jedinica inozemnog poduzetnika (nerezident)

² Šimurina, N., Rajković, L. (2015.), *Uloga poreza po odbitku i ugovora o izbjegavanju međunarodnog dvostrukog oporezivanja u poreznom sustavu Republike Hrvatske*, Zbornik Ekonomskog fakulteta u Zagrebu, godina 13, br. 2., str. 155.

³ Arbutina, H. (2010.), *Jedan napor za postignuće harmonizacije oporezivanja dobiti u Europskoj uniji: direktiva o matičnom i zavisnom društvu*. Godišnjak Akademije pravnih znanosti Hrvatske, 1(1), str 73-92.

⁴ Sertić, A. (2013.), *Međunarodno dvostruko oporezivanje i izbjegavanje plaćanja poreza-povijesni pregled*, Porezni vjesnik 9/2013., Zagreb.

usluga i kapitala te koje mogu narušiti konkurenciju. Ugovorom o EU utvrđene su pravne norme koje se odnose na poreze, a do danas se nisu mijenjale. Prema njima, svaka država članica ima pravo zadržati vlastiti porezni sustav, pa čak i uvoditi nove porezne oblike, uz obvezu da neke njihove dijelove (poreznu stopu, osnovicu i sl.) uskladi s odlukama tijela EU. Europska unija donijela je nekoliko posebnih smjernica (direktiva) o harmonizaciji pojedinih poreza, te je postignut određeni minimum usklađivanja poreznih sustava. Tako je postignuta djelomična harmonizacija izravnih poreza, a najdalje se otišlo u harmonizaciji sustava neizravnih poreza, tj. PDV-a i trošarina. U Europskoj je uniji područje izravnih poreza, tj. oporezivanje dohotka i dobiti još uvijek uglavnom u nacionalnom djelokrugu, a zajednička porezna politika odnosi se ponajprije na neizravne poreze koji neposredno utječu na funkcioniranje zajedničkog tržišta na području slobodnog kretanja roba i slobode pružanja usluga. U ugovoru o EU ne spominju se izrijeком izravni porezi, pa njihova harmonizacija nailazi na brojne zapreke. Na području oporezivanja dobiti trgovačkih društava EU ima dva cilja: (1) spriječiti štetnu poreznu konkurenciju država članica i (2) omogućiti slobodno kretanje kapitala.⁵

Sve do 1997. godine sustav harmonizacije izravnog oporezivanja u EU bio je vrlo skroman. Naime, do tada su postojale samo direktive o spajanjima poduzeća te o društvima majka-kćer, koje su prije svega bile usmjerene na rješavanje pitanja dvostrukog oporezivanja. Nakon 1997. godine države članice pokrenule su široku raspravu usmjerenu na akciju kojom bi se trebali kontrolirati negativni učinci porezne konkurencije. Ta je akcija bila usmjerena na harmonizaciju poreznih propisa na tri područja: na oporezivanje poduzeća, oporezivanje dohotka od štednje i oporezivanje autorskih naknada među poduzećima.⁶

⁵ Kesner-Škreb, M. (2007.), *Porezna harmonizacija*, Financijska teorija i praksa 31 (3) str. 306.

⁶ Isto.

2.1.2 Cilj Direktive o matičnom i zavisnom društvu

Cilj same Direktive o matičnom i zavisnom društvu⁷ je olakšavanje suradnje između poduzeća u različitim državama članicama kao i poticanje suradnje poduzeća iste članice kroz uklanjanje prepreka za takvu suradnju čime se potiče stvaranje trgovačkih grupacija na razini EU. Kao najbitnija stavka ostvarenja zadanog cilja prepoznata je isplata raspodijeljene dobiti odnosno dividende koju zavisna društva isplaćuju svojim matičnim društvima koja su rezidenti neke druge države članice EU. Naime, navedena društva trpjela su dodatni porezni teret prilikom raspodjele dobiti u odnosu na društva kojima je i matično i zavisno društvo bilo rezident iste države. Dodatni porezni teret narušava slobodu kretanja kapitala i šteti ideji jedinstvenog tržišta. Kako bi se ono izbjeglo Direktiva propisuje sljedeće:

- (1) ukida se porez po odbitku koji je bio naplaćivan zavisnom društvu od strane njegove države rezidentnosti prilikom isplate dividendi matičnom društvu rezidentu druge države
- (2) zemlja rezidentnosti matičnog društva kojemu se isplaćuje dividenda mora a) primljenu dividendu izuzeti od oporezivanja (metoda izuzimanja) ili b) omogućiti odbijanje plaćenog poreza na dobit koje zavisno društvo platilo u zemlji izvora tj. svojoj državi rezidentnosti (metoda običnog odbitka).

2.1.3 Status matičnog društva i metode izbjegavanja dvostrukog oporezivanja

Status matičnog društva

Matično društvo je društvo koje u vlasništvu ima najmanje 20% udjela u kapitalu drugog društva neke druge države članice. Sukladno tome, zavisno društvo je društvo čijih je najmanje 20% kapitala u vlasništvu nekog drugog društva iz neke druge zemlje članice.⁸

⁷ Council Directive 90/435/EEC of 23 July 1990 on the Common System of Taxation Applicable of Parent Companies and Subsidiaries of Different Member States, OJ L 225 of 20 August, 1990.

⁸ Council Directive 90/435/EEC of 23 July 1990 on the Common System of Taxation Applicable of Parent Companies and Subsidiaries of Different Member States, OJ L 225 of 20 August, 1990.

Prilikom sklapanja dvostranih sporazuma državama se, u svrhu uklapanja u nacionalno zakonodavstvo, na volju daje da umjesto kriterija vlasništva nad kapitalom odaberu kriterij postotka glasova u skupštini također u iznosu od 20%. Države međusobnim dogovorom mogu nametnuti i kriterij da matično društvo mora biti vlasnik najmanje 20% udjela zavisnog društva neprekidno tijekom dvije godine kako bi ostvarilo pravo na status matičnog društva. Ovi dodatni kriteriji imaju za cilj sprječavanje zlouporabe povlaštenja (neoporezivu raspodjelu dobiti) koje ova Direktiva pruža od strane trećih osoba koje nisu članice (tzv. *Directive shopping*⁹).

Metode izbjegavanja dvostrukog oporezivanja

- a) Metoda izuzimanja (*exemption method*) označava neoporezivanje raspodijeljene dobiti. „Ako nema poreza po odbitku na dividende u državi rezidentnosti zavisnog društva, i ako je primijenjena povlastica povezanih trgovačkih društava od strane države matičnog društva, to znači da potonja država ne oporezuje isplaćene dividende porezom na dobit. U konačnici, samo je dobit zavisnog društva oporezovana porezom na dobit u državi rezidentnosti tog društva.“¹⁰
- b) Metoda običnog odbitka (*ordinary credit method*) označava da će država matičnog društva oporezovati primljenu raspodijeljenu dobit s time da će prije oporezivanja odbiti porez plaćen u državi izvora tj. državi zavisnog društva. Ako je porez koji je plaćen u državi izvora veći od poreza koji bi matično društvo trebalo platiti u svojoj rezidentnoj državi tada se smatra da je plaćeni porez konačan. Ako je pak porez plaćen u državi izvora manji od porezne obveze u državi matičnog društva, tada se odobrava odbitak već plaćenog poreza te se plaća samo razlika. Izneseno znači da će primjenom ove metode uvijek biti primijenjena viša stopa

⁹ Situacija u kojoj tvrtka nerezident koristi prednost domaćim zakonima države članice koja je na najfleksibilniji način implementirala direktivu za dobivanje porezne olakšice koja mu u protivnom ne bi bila dostupna.

¹⁰ Van Theil, S., Rattray, C. i Meer, M. (2001.), *Corporate Income Taxation and the Internal Market Without Frontiers: Adoption of the Merger and Parent-Subsidiary Directives*, European Taxation br. 11/1990., str. 332.

poreza na dobit.¹¹ Svrha ove metode nije sprječavanje nastanka dvostrukog oporezivanja već umanjeње njegovog štetnog utjecaja i povećanog poreznog tereta za rezidente koji ostvaruju inozemni dohodak/dobit.¹²

Izbor metode ovisi o cilju koji matična zemlja želi postići. Metodu izuzimanja koriste manje zemlje koje imaju visoka inozemna ulaganja, dok velike zemlje preferiraju metodu odbitka kako bi spriječile odljev kapitala iz zemlje.¹³

2.2 Stalna poslovna jedinica

2.2.1 Stalna poslovna jedinica prema OECD-ovoj poreznoj konvenciji

Zbog sve izraženije globalizacije koja je nastupila nakon hladnoga rata sve više poreznih obveznika svoje je poslovanje, osim u matičnoj zemlji, obavljalo i u drugim zemljama. Takvo djelovanje nije značilo otvaranje nekog pravnog oblika u tim drugim zemljama. U takvim situacijama, postavljalo se pitanje dovodi li takva gospodarska aktivnost, i pod kojim uvjetima, do oporezivanja u tuzemstvu ili u inozemstvu.

OECD-ova konvencija iznosi niz elemenata čija kombinacija dovodi do postojanja stalne poslovne jedinice: 1. mjesto poslovanja na raspolaganju poreznom obvezniku, 2. mjesto poslovanja mora imati određena obilježja, 3. mjesto poslovanja je fiksno, 4. porezni obveznik mora obavljati većinu aktivnosti iz takvog mjesta poslovanja.

Valja naglasiti da je OECD-ov model ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja skupina preporuka koji nemaju pravnu snagu i ne smatraju se poreznim propisima. Tek nakon potpisivanja ugovora između dvije zemlje nastaje obveza pridržavanja ugovorenih

¹¹ Lončarić Horvat, O. i Arbutina, H. (2007.), *Osnove međunarodnog poreznog prava*. Narodne novine, str. 302.

¹² Arbutina, H. (2010.), *Pojmovni*. Hrvatska javna uprav, br. 2, str. 617.

¹³ Grubišić, M., Čevizović, I. (2008.), *Business Group Taxation In Croatia and the Implications of the EU Framework Adoption*, ZIREB, Zagreb, str. 4.

odredbi. Prema Ustavu Republike Hrvatske ugovori o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja ne isključuju domaće propise, ali ih mogu ograničiti s obzirom na to da su prema poravnoj snazi iznad domaćih propisa.¹⁴

2.2.2 Stalna poslovna jedinica prema Direktivi o matičnom i zavisnom društvu

Stalna poslovna jedinica (*permanent establishment*) prema Direktivi dopunjenoj 2003. godine znači „*stalno mjesto poslovanja koje se nalazi u državi članici, preko kojega se poslovanje trgovačkog društva druge države ugovornice obavlja u cijelosti ili djelomično, u mjeri u kojoj je dobit ostvarena preko tog mjesta poslovanja podložna oporezivanju u drugoj državi članici u kojoj je SPJ smještena, temeljem primjenjivih ugovora, ili, ako takvi ne postoje, temeljem unutrašnjeg prava država članica.*“¹⁵

Dopunama Direktive smanjen je opseg definicije dane OECD-ovim Modelom tj. nisu obuhvaćene druge vrste SPJ kao što su zastupnik i konstrukcijski ili montažni projekt.¹⁶ Ovim dopunama SPJ je u pravu EU izjednačena s društvima rezidentima države u kojoj posluje. Potreba za definiranjem proizašla je iz činjenice da je ranijim modelima bilateralnih ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja prednost pri oporezivanju davana državi izvora, no takvo je oporezivanje u praksi ograničavano međunarodnim tokovima kapitala. Naime, država rezidentnosti investitora zadržavala je pravo oporezivanja dohodaka ostvarenog izravnim inozemnim investicijama. Uvođenjem koncepta stalne poslovne jedinice prednost je davana državi izvora s obzirom na to da je u tom periodu bilo relativno manje izravnih ulaganja nego danas.¹⁷

¹⁴ Šimurina, N., Rajković, L. (2015.), *Uloga poreza po odbitku i ugovora o izbjegavanju međunarodnog dvostrukog oporezivanja u poreznom sustavu Republike Hrvatske*, Zbornik Ekonomskog fakulteta u Zagrebu, godina 13, br. 2., str. 158.

¹⁵ Tenore, M., (2008.), *The Parent-Subsidiary Directive*, u: LANG, PISTONE, SCHUH, STRINGER (ur.), *Introduction to European Tax Law on Direct Taxation*. Linde, Beč, str. 100.

¹⁶ Isto.

¹⁷ Sertić, A. (2013.), *Međunarodno dvostruko oporezivanje i izbjegavanje plaćanja poreza-povijesni pregled*, Porezni vjesnik 9/2013., Zagreb.

2.2.3 Domaći propisi vezani za stalnu poslovnu jedinicu

Kako je navedeno u fusnoti 1 na str 3. ovoga rada, obveznik poreza na dobit je, između ostalog, i tuzemna poslovna jedinica inozemnog poduzetnika nerezidenta. To bi značilo kako postoji mogućnost da će inozemni poduzetnik koji posluje na hrvatskom tržištu imati obvezu platiti porez na dobit od aktivnosti koje je ostvario poslovanjem u Republici Hrvatskoj. Međutim, djelovanje na hrvatskom tržištu ne znači nužno da će inozemni poduzetnik postati obveznik poreza na dobit u RH. U Općem poreznom zakonu navodi se da se stalnom poslovnom jedinicom smatra stalno mjesto poslovanja, a posebno: 1. mjesto stvarne uprave, 2. podružnica, 3. ured, 4. tvornica, 5. radionica, 6. rudnik, naftni ili plinski izvor, kamenolom ili bilo koje drugo mjesto iskorištavanja prirodnih bogatstava. Isti Zakon navodi kako se stalnom poslovnom jedinicom ne smatra: 1. upotreba objekta isključivo za uskladištenje robe koja pripada društvu, 2. održavanje zaliha isključivo radi uskladištenja, 3. održavanje zaliha isključivo za potrebe prerade koje obavlja drugo društvo, 4. održavanje stalnog mjesta poslovanja isključivo radi kupnje dobara/robe/prikupljanje podataka za društvo, 5. održavanje stalnog mjesta poslovanja isključivo radi obavljanja druge pomoćne djelatnosti za društvo, 6. održavanje stalnog mjesta poslovanja radi kombinacije spomenutih aktivnosti 1.-5. koje ima pripremno ili pomoćno značenje.

Prilikom odluke o tome hoće li poslovati i u nekog drugoj državi, svaki bi porezni obveznik za početak trebao provjeriti ima li Republika Hrvatska sklopljen ugovor o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja s ciljanom zemljom kako bi mogao donijeti pravu odluku.¹⁸

2.3 Transferne cijene

Transferna cijena (*transfer pricing*) jest cijena koju trgovačko društvo naplaćuje za dobra, usluge ili nematerijalnu imovinu društvu kćeri ili drugom povezanom društvu. Budući da

¹⁸ Cinotti, K., Garofulić, A. i drugi (2015.), *Mazars – porezni savjetnik*. Vjesnik d.d., Zagreb, str. 256.-258.

te cijene nisu ugovorene na slobodnom, otvorenom tržištu, one mogu odstupati od cijena što ih ugovore nepovezani trgovinski partneri u usporedivoj transakciji u jednakim okolnostima. Ako su dobra, usluge ili nematerijalna imovina u transakciji između povezanih strana precijenjeni, prodavateljev je dobitak povećan, a kupčev smanjen. Obrnuto, ako su dobra, usluge ili nematerijalna imovina podcijenjeni, kupčev je dobitak povećan, a prodavateljev smanjen. Zloupotreba transferne politike cijena postoji ako su dobit i rashodi neprilično alocirani radi smanjenja oporezive dobiti. Manipuliranje transfernim cijenama, npr. praksa „parkiranja dobiti“, tj. osiguranje da se dobit oporezuje u jurisdikciji sa što je moguće nižim poreznim stopama, čemu pribjegavaju multinacionalni poduzetnici, privukla je pozornost poreznih vlasti diljem svijeta. U mnogim slučajevima porezne vlasti nastoje prilagoditi cijene postignute u tim transakcijama s cijenama u nepristranim transakcijama. Međutim, to nije uvijek lako utvrditi jer često ne postoji usporediva transakcija na otvorenom tržištu. U takvim okolnostima porezne vlasti nastoje utvrditi cijenu u nepristranoj transakciji primjenom različitih metoda. U tom se smislu često uvodi i načelo nepristrane transakcije ili „načelo nadohvat ruke“ (*arm's length principle*). Cijena u skladu s „načelom nadohvat ruke“ jest cijena koju bi neovisne strane ugovorile u nepristranim, usporedivim transakcijama. Takvu cijenu, a ne transfernu cijenu koju su ugovorila povezana trgovačka društva, uzimaju u obzir porezne vlasti pri razrezu poreza kako bi suzbile nezakonito prelijevanje dobiti ekscesivnim naknadama koje jedno društvo fakturira drugome.¹⁹

Kako bi porezna uprava priznala transfernu cijenu kao neovisnu potrebno je dostaviti studiju o transfernim cijenama. Ta studija sadržava sljedeće bitne dijelove: 1. analizu grupe, 2. analizu industrije, 3. analizu funkcija, rizika i imovine, 4. analizu formiranja cijene, 5. odabir metode transfernih cijena, 6. ekonomsku analizu. Prilikom izrade studije potrebno je imati na umu tko su povezane osobe, koje transakcije su predmet studije te koje su metode upotrebljavane prilikom određivanja transferne cijene.²⁰

¹⁹ Žunić Kovačević, N. (2018.), *Prethodni sporazum o transfernim cijenama: stari izazovi ili nova era u poreznoj praksi*, Zbornik Pravnog fakulteta Sveučilišta u Rijeci, vol. 39, br. 1, str. 458.

²⁰ Cinotti, K., Garofulić, A. i drugi (2015.), *Mazars – porezni savjetnik*. Vjesnik d.d., Zagreb, str. 347.-372.

2.3.1 BEPS projekt²¹

BEPS (Base Erosion and Profit Shifting) projekt zadnji je trend u međunarodnom dvostrukom oporezivanju lansiran 2013. godine kao suradnja OECD-a i G20. Bavi se pitanjem pravedne alokacije ostvarenog profita s obzirom na lokacije na kojima poduzeće posluje te za svrhu ima zaustavljanje nepoštenog premještanja dobiti kao oblika porezne uštede ili evazije²². Projekt se bazira na Akcijskom Planu od 15 točaka koje su podijeljene u tri ključne skupine:

1. Poboljšati koherentnost domaćih pravila koja utječu na prekogranične aktivnosti
2. Ojačati zahtjeve za usklađenost kako bi se osiguralo usklađivanje oporezivanja s mjestom ekonomske aktivnosti i stvaranjem vrijednosti
3. Povećati transparentnosti i sigurnost za tvrtke i vlade.

Projekt BEPS vrijedan je pokušaj da se stvori pravedniji sustav globalnog oporezivanja. Uloženi je veliki napor kako bi se iskorijenilo dvostruko neoporezivanje, a da u isto vrijeme ne dođe do dvostrukog oporezivanja ili prekomjernog administrativnog tereta za porezne obveznike. Odluka hoće li ovaj projekt zaživjeti i u praksi ostaje na OECD-u i utjecajnim članicama G20. Očekuje se priprema inkluzivnog okvira od strane OECD-a koji bi tijekom 2020. godine trebao biti prezentiran državama G20.²³

Program OECD-ove promjene erozije i profita (BEPS) riješio bi brojne uočene probleme s međunarodnim poreznim sporazumima i uočio potrebu ažuriranja pravila u svijetlu modernih poslovnih modela. Neki kritiziraju projekt da ne postiže značajne promjene. No projekt se nikada nije nastojao pozabaviti osnovama i uspostavljenom raspodjelom poreznih prava između različitih zemalja. Akcijski plan BEPS sada treba u potpunosti

²¹ OECD (2018.), *Tax Challenges Arising from Digitalisation – Interim Report 2018: Inclusive Framework on BEPS*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Pariz

²² Porezna evazija je oblik izbjegavanja plaćanja poreza kada porezni obveznik ne dolazi u sukob sa zakonom, za razlikuj od porezne utaje koja je nezakonita.

²³ OECD (2018.), *Tax and Digitalisation*, OECD Going Digital Policy Note, OECD, Pariz. Dostupno na: www.oecd.org/going-digital/topics/tax.

provesti, te se tek tada mogu dati smislenija i opširnija mišljenja. Bez obzira na to, to je sigurno veliko postignuće u pogledu globalne suradnje.²⁴

2.3.2 Transferne cijene u Republici Hrvatskoj

Kako bi porezna uprava priznala transferne cijene kao tržišne između nepovezanih subjekata, osim ranije spomenute studije, moguće je sklopiti i ugovor o transfernim cijenama. Ugovor može biti jednostran što znači da je sklopljen između poreznog obveznika i porezne uprave ili može biti dvostran/mnogostran kada je sklopljen između poreznog obveznika i porezne uprave te povezanog društva i porezne vlasti zemlje povezanog društva.²⁵

U Republici Hrvatskoj društva, neovisno jesu li podružnice nekog drugog društva nerezidenta, imaju obvezu podnošenja potrebne dokumentacije i plaćanja poreza zasebno. Za potrebe primjenjivanja metoda transfernih cijena, zavisno društvo je definirano kao društvo u kojem predstavnici matičnog društva direktno ili indirektno sudjeluju u Nadzornom odboru ili vlasničkoj strukturi.²⁶

S obzirom na to da hrvatska društva najčešće imaju podružnice u zemljama u okruženju potrebno je obratiti pažnju na zakone koji važe u tim zemljama.

Srbija, kao i Hrvatska, prati OECD-ove smjernice prilikom izrade dokumentacije o transfernim cijenama te je time izrada studije značajno olakšana hrvatskim društvima koja posluju u Srbiji. Predaja studije je zakonska obveza.

²⁴ KPMG. Global Taxation - An inquiry into the future of corporate taxation in an era of digitization. Dostupno na: <https://responsibletax.kpmg.com/page/global-taxation-an-inquiry-into-the-future-of-corporate-taxation-in-an-era-of-digitization> (6.7.2020.)

²⁵ Žunić Kovačević, N. (2018.), *Prethodni sporazum o transfernim cijenama: stari izazovi ili nova era u poreznoj praksi*, Zbornik Pravnog fakulteta Sveučilišta u Rijeci, vol. 39, br. 1, str. 465.

²⁶ Grubišić, M., Čevizović, I. (2008.), *Business Group Taxation In Croatia and the Implications of the EU Framework Adoption*, ZIREB, Zagreb, str. 8.

Slovenija također prati OECD-ove smjernice s time da predaja studije nije obvezna, ali se preporučuje prikupljanje sve potrebne dokumentacije i njezino sastavljanje te je nazor čest, a kazne velike.

U *Bosni i Hercegovini* praksa transfernih cijena gotovo i ne postoji. Transferne cijene definirane su u samo tri članka Zakona o porezu na dobit iako u zadnje vrijeme porezna uprava zahtjeva dokumentaciju o transfernim cijenama čije se sastavljanje odvija prema smjernicama OECD-a.²⁷

Može se reći da porezni sustav Republike Hrvatske u ovom slučaju prati trendove i prakse s obzirom na to da ima visoki stupanj porezne harmonizacije sa zemljama EU što se tiče poreza na dobit koji je značajno sinkroniziran s većim djelom poreza na dobit drugih zemalja EU te da se najveći udio domaćih kompanija koje posluju na inozemnim tržištima klasificiraju kao mala i srednja poduzeća čime je njihova je poslovna aktivnost na stranim tržištima limitirana.²⁸

2.4 Porez po odbitku²⁹

U dosadašnjem tijeku rada bavili smo se problemom dvostrukog oporezivanja i modelima njegovog izbjegavanja. Već spomenuti OECD-ov model podrazumijeva postojanje ugovora o izbjegavanju takvog oporezivanja između dvije zemlje te prednost pri oporezivanju daje zemlji rezidentnosti poreznog obveznika (zemlji izvoznici kapitala). a ne zemlji izvora (zemlji uvoznice kapitala). No, što ako dvije zemlje nemaju sklopljen takav ugovor? U takvim slučajevima svaka zemlja svojim unutarnjim zakonodavstvom definira pravila oporezivanja nerezidenata treće zemlje što se postiže putem poreza po odbitku. U

²⁷ Cinotti, K., Garofulić, A. i drugi (2015.), *Mazars – porezni savjetnik*. Vjesnik d.d., Zagreb, str. 370.-372.

²⁸ Grubišić, M., Čevizović, I. (2008.), *Business Group Taxation In Croatia and the Implications of the EU Framework Adoption*, ZIREB, Zagreb, str. 14.

²⁹ Šimurina, N., Rajković, L. (2015.), *Uloga poreza po odbitku i ugovora o izbjegavanju međunarodnog dvostrukog oporezivanja u poreznom sustavu Republike Hrvatske*, Zbornik Ekonomskog fakulteta u Zagrebu, godina 13, br. 2., str. 157-175.

slučajevima kada je potrebno dobit ostvarenu u Republici Hrvatskoj isplatiti poreznom nerezidentu tada, umjesto nerezidenta, obvezu plaćanja poreza ima rezident isplatitelj koji iznos porezne obveze uplaćuje na račun proračuna, a razliku bruto iznosa umanjenog za porez isplaćuje na račun nerezidenta. Dakle, porez po odbitku (*withholding tax*) jest porez koji rezident u ime nerezidenta plaća na ostvareni prihod u zemlji izvora ekonomske aktivnosti, a porezna osnovica je bruto iznos isplaćene naknade.³⁰ On nije nova vrsta poreza već je metoda ubiranja poreza.

2.4.1 Karakteristike poreza po odbitku³¹

1. Sukladno Zakonu o porezu na dobit *predmet* plaćanja poreza po odbitku su isplate: kamata, dividendi, udjela u dobiti, autorska i slična prava, usluge istraživanja tržišta, poreznog i poslovnog savjetovanja te revizorske usluge plaćene inozemnim osobama koje nisu fizičke osobe. Porez po odbitku plaćaju i poslovne jedinice inozemnog društva kada plaćaju gore navedene naknade matičnom društvu.
2. *Stopa poreza* po odbitku je 15%, osim za dividende i udjele u dobiti gdje stopa iznosi 12%. Posebna stopa od 20% obračunava se na oporezive naknade i usluge kada se one plaćaju osobama koje imaju sjedište ili mjesto stvarne uprave/nadzora poslovanja u državama koje se nalaze na EU popisu nekooperativnih jurisdikcija u porezne svrhe, osim ako Hrvatska s tim državama ima sklopljen ugovor o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja. U tom slučaju prednost se daje odredbama ugovora. Ova uvećana stopa uvedena je kako bi se spriječila porezna evazija.
3. Sama obveza poreza po odbitku *nastaje* u trenutku plaćanja naknade definirane pod točkom 1. Ako se takva naknada ispunjava bez stvarnog plaćanja tada nastaje obveza obračunavanja poreza po odbitku.

³⁰ Zakon o porezu na dobit čl. 31., NN (148/12, 115/16, 106/18, 121/19)

³¹ Isto.

2.4.2 Uračunavanje poreza po odbitku za stranu poslovnu jedinicu

Prilikom utvrđivanja dobiti stalne poslovne jedinice, njoj se pripisuje dobit kakvu bi mogla ostvariti da je pod jednakim ili sličnim uvjetima i okolnostima obavljala djelatnost kao samostalni poduzetnik, te je propisano da je stalna poslovna jedinica strane osobe obvezna izdavati račune i voditi poslovne knjige i evidencije radi oporezivanja prema poreznim propisima koje primjenjuje Republika Hrvatska.³²

2.4.3 Rezidenti Republike Hrvatske kao primatelji naknada iz inozemstva

U prethodnom potpoglavlju objašnjena je situacija kada je domaće društvo obveznik poreza po odbitku. No, potrebno je raspraviti i situaciju kada je domaće društvo na strani primatelja i kada je inozemno društvo obveznik plaćanja poreza po odbitku. Tako je člankom 30. Zakona o porezu na dobit propisano da *ako porezni obveznik ostvari prihode ili dobit u inozemstvu (izravno ili putem poslovne jedinice) na koji je platio porez na dobit ili njemu istovrsni porez, plaćeni porez u inozemstvu može uračunati u tuzemni porez najviše do iznosa poreza na dobit koji bi za tko ostvarenu dobit ili prihode platio u tuzemstvu.*

U svrhu ostvarivanja prava na uračunavanje poreza plaćenog u inozemstvu, porezni obveznik je dužan poreznoj upravi, uz poreznu prijavu, dostaviti i dokaz o porezu plaćenom u inozemstvu tj. ovjerenu presliku porezne prijave podnesene u inozemstvu te njezin ovjereni prijevod.³³ Obračun poreza po odbitku, stopa te izdavanje potvrde u ovom slučaju u nadležnosti je inozemnih poreznih vlasti.

³² Zakon o porezu na dobit čl. 15., NN (106/18)

³³ Porezna uprava. Dostupno na: https://www.porezna-uprava.hr/HR_publicacije/Lists/mislenje33/Display.aspx?id=19597 (2.7.2020.)

2.5 Porez na dobit u okviru industrije informacijsko komunikacijske tehnologije

Bilo da gledamo razvijene zemlje, s visokim udjelom starog stanovništva i rastućim računima za zdravstvo i socijalno osiguranje, ili zemlje u razvoju kojima su potrebna sredstva za financiranje ciljeva UN-a za održivi razvoj, jasno je da postoji pritisak za širenje i produbljivanje porezne osnovice. Često se kaže da sadašnji porezni sustavi - posebice porez na dobit - više nisu prikladni za svrhu u 21. stoljeću.³⁴

Dok se mnogi komentatori korporativnog poreza upuštaju u potragu za identificiranjem koncepta gdje se stvara vrijednost i intenzivno raspravljaju o tome treba li primjenjivati porez na poreklo ili boravište, činjenica je da postoji jednoglasnost da bi se neizravni porezi trebali primjenjivati na transakcije B2C³⁵ na temelju načela odredišta. Zapravo, glavni posao koji je provela Radna skupina OECD-a br.9 o porezima na potrošnju bio je u uspostavljanju jasnih smjernica na temelju kojih se načelo odredišta može upotrebljavati u pogledu digitalne ekonomije. Njihov nedavni glavni fokus bio je na uklanjanju potencijalnih praznina u prihodima od neizravnih poreza koji su postali prevladavajući kroz poslovne modele digitalne ekonomije.³⁶ Utjecaj digitalizacije povećava pritisak na sustav poreza na dobit zbog čega mnoge zemlje uvode posebne digitalne poreze s skladu s Komisijom EU. Rasprava o oporezivanju korporacija komplicirana je činjenicom da nema jasnosti oko toga tko sve snosi trošak. Porez na dobit trebao bi biti teret za uloženi kapital i tako bi se trebao odnositi na ulagače, no često se tvrdi da značajan udio snose potrošači ili zaposlenici. Za kreatore porezne politike važno je imati na umu da su korisnici ili članovi mreže ti koji stvaraju vrijednost, a ne vlasnik mrežne platforme. Dakle, stvaraoci vrijednosti su ti koji stvaraju dilemu kada je u pitanju određivanje osnovice poreza na dobit. Kompanije koje posluju u okviru informacijsko komunikacijske tehnologije poput Facebook-a, Google-a, Amazon i Alibaba ne posjeduju zalihe i ne stvaraju sadržaj, ali ipak dominiraju u svojoj industriji.

³⁴ LI, J. (2018.), *Protecting the Tax Base in a Digital Economy*, Osgoode hall law school legal studies research paper series, Toronto.

³⁵ Business to customer.

³⁶ KPMG. What to tax?. Dostupno na: [kpmg.com/responsibletax](https://www.kpmg.com/responsibletax).

2.5.1 Porez na dobit industrije informacijsko komunikacijske tehnologije prema OECD-u³⁷

U ožujku 2018. OECD je odgovorio na zahtjeve članica G20 te izdao Privremeno izvješće o poreznim izazovima koji proizlaze iz digitalizacije („*Interim Report on the Tax Challenges Arising from Digitalisation*“). Izvješće daje dubinsku analizu kreiranja vrijednosti između različitih digitalnih poslovnih modela i opisuje glavne karakteristike digitalnog tržišta. Tri glavne karakteristike su:

- i) Razmjer bez mase (*scale without mass*) – digitalizacija je omogućila kompanijama da različite dijelove svoje proizvodnje lociraju u različitim državama te im je istovremeno dala pristup većem broju potrošača. Također, digitalizacija je primorala kompanije da budu uključene u različite ekonomije u kojima posluju bez da su fizički prisutne u tim zemljama te se na taj način postižu operativni lokalni razmjeri bez lokalne mase.
- ii) Oslanjanje na nematerijalnu imovinu – posebno se odnosi na intelektualno vlasništvo. Mnogim tehnološkim kompanijama centar poslovanja je baziran oko intelektualnog vlasništva poput softvera i algoritama koji omogućavaju rad platformi, web stranica itd. Intelektualno vlasništvo može biti vlasništvo kompanije (tj. njezinih zaposlenika) ili može biti posuđeno od treće strane.
- iii) Podaci i doprinos korisnika – podaci, sudjelovanje korisnika, mrežni efekti (*network effect*)³⁸ i korisnički-generirani sadržaj često su predmet promatranja digitaliziranih kompanija. Koristi analize podataka povećavaju se s povećanjem prikupljenih podataka povezanih s pojedinim korisnikom.³⁹

³⁷ OECD (2018.), *Tax Challenges Arising from Digitalisation – Interim Report 2018: Inclusive Framework on BEPS*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Pariz.

³⁸ Fenomen kada proizvod ili usluga postaje vrijednija s porastom broja korisnika.

³⁹ Turina, A., (2020.), *The progressive policy shift in the debate on the international tax challenges of the digital economy: A „Pretext“ for overhaul of the international tax regime?*, Elsevier, Amsterdam.

Indirektni porezi pokazali su se kao dobrom metodom prikupljanja poreza na sve brže rastući volumen online kupljenih proizvoda iz inozemstva od strane privatnih osoba. Preporuka OECD-a je korištenje principa izvora zarade prilikom oporezivanja i implementacija OECD-ovih Međunarodnih VAT smjernica kako bi se osiguralo efektivno prikupljanje poreza.

Daljnji naporni OECD-a biti će usmjereni na izazove i utjecaj sve brže rastućih P2P (*peer-to-peer*) transakcija i u tom pogledu definiranje i uspostavljanje metoda oporezivanja aktivnosti poput *gig economy*⁴⁰ i ekonomije dijeljenja (*sharing economy*).⁴¹ Neki od prijedloga su: i) Dodjeljivanje nekih prava oporezivanja nad marketinškim nematerijalnim materijalima "tržišnim jurisdikcijama" (tj. tamo gdje se obavlja prodaja) - što će dio porezne osnovice prebaciti iz zemalja koje ulažu u istraživanje i razvoj, ii) Digitalni koncept korisnika - gdje bi se dio oporezive dobiti raspoređivao u zemlju na temelju interakcije s korisnicima, iii) Davanje većeg prava oporezivanja zemljama u kojima kompanija ima "značajnu ekonomsku prisutnost".⁴²

2.5.2 Porez na dobit industrije informacijsko komunikacijske tehnologije u Sjedinjenim Američkim Državama

Sjedinjene Američke države su jedna od prvih država koja je uvidjela potrebu za reformom poreznog sustava kako bi on obuhvatio i IT industriju. Za te potrebe 2017. godine donesen je Zakon o smanjenju poreza i radnim mjestima („*Tax Cuts and Jobs Act*“)⁴³ koji definira neke promjene i na međunarodnom planu. Zakon je predvidio 100 postotno izuzeće za

⁴⁰ Gig economy označava ekonomiju u kojoj tržište rada karakteriziraju kratkotrajni i nestandardizirani ugovori o radu i honorarni ugovori (*freelance ugovori*)

⁴¹ Ekonomija dijeljenja označava tržište u kojem se imovina i usluge pružaju između pojedinaca, bilo uz naknadu, bilo besplatno.

⁴² Martin, M., Bettge, T., Blough, S., Corwin, M. (2019.), INSIGHT: Taxing the Digital Economy—As Simple as ‘A, B, C’?. *Bloomberg Law News*, T03. Dostupno na: <https://news.bloombergtax.com/daily-tax-report/insight-taxing-the-digital-economy-as-simple-as-a-b-c>.

⁴³ Tax Cuts and Jobs Act (TCJA), 2017. Dostupno na: shorturl.at/jmFW2

dividende isplaćene iz budućih aktivnih zarada stranih podružnica što se direktno odnosi na američke multinacionalne IT kompanije. Porez na prethodno akumuliranu inozemnu gotovinu ili gotovinsku protuvrijednost, koja nije bila oporezovana, bio bi oporezovan po stopi od 8,75 posto, a stopom od 3,5 posto oporezovale bi se ostale akumulirane inozemne zarade⁴⁴ plative unutar 8 godina.⁴⁵

⁴⁴ Ostale inozemne zarade odnose se na zarade od ulaganja u imovinu, postrojenja i opremu.

⁴⁵ ERNST&YOUNG. How US tax reform impacts the technology sector. Dostupno na: https://www.ey.com/en_us/tmt/how-us-tax-reform-impacts-the-technology-sector.

3 POREZ NA DOHODAK

Do dvostrukog oporezivanja dolazi zato što zemlje primjenjuju dva načela prilikom oporezivanja dohotka: načelo neograničene porezne obveze prema kojem rezidenti imaju obvezu plaćanja poreza na svjetski dohodak, i načelo izvora dohotka prema kojem dohodak treba biti oporezovan u zemlji u kojoj je zarađen. Preklapanjem ovih načela dolazi do dvostrukog oporezivanja. Do istog može doći i ako obje zemlje obveznika smatraju svojim rezidentnom. Stoga je vrlo važno odrediti rezidentnost i pravo prilikom oporezivanja kako poreznik obveznik ne bi bio stavljen u nepovoljniji položaj.

3.1 Utvrđivanje porezne rezidentnosti

Procesom globalizacije i stvaranjem različitih unija razmjena radne snage postala je sve učestalija. Osim trajnog preseljenja u drugu državu članicu radi ostvarivanja zarade ili većih mogućnosti za razvoj karijere i napredak, postoji i razmjena koja je vremenski ograničena i označava situaciju u kojoj poslodavac šalje svog radnika iz jedne u drugu zemlju da ondje za njega obavlja poslove.

Europske uredbe koje se bave ovim pitanjem za primarni cilj imaju osigurati da se na izaslane radnike primjenjuju propisi samo jedna države članice prilikom oporezivanja kako ne bi došlo do dvostrukog oporezivanja, kao i da osiguraju da izaslani radnici ne ostanu izvan sustava socijalnog osiguranja u periodu izaslanja. Pritom nije nužno da porez na dohodak i doprinosi za socijalno osiguranje budu plaćeni u istoj zemlji.

Prema članku 4. Zakona o doprinosima⁴⁶, izaslanim radnikom se smatra:

- 1. Osoba osigurana po osnovi radnog odnosa koja je od poslodavca izaslana u inozemstvo radi obavljanja poslovanja za poslodavca, a koja sukladno propisima o obveznim osiguranjima, propisima Europske unije o koordinaciji sustava socijalne sigurnosti i međudržavnim ugovorima o socijalnom osiguranju za vrijeme rada u inozemstvu ostaje u sustavu obveznih osiguranja Republike Hrvatske;*

⁴⁶ Zakon o doprinosima, NN (148/13, 41/14, 143/14, 115/16. 106/18)

2. *Osoba osigurana po osnovi radnog odnosa koja je od poslodavca upućena u inozemstvo radi obavljanja dužnosti u diplomatskoj misiji ili konzularnom uredu Republike Hrvatske;*
3. *Osoba koja je od inozemnog poslodavca izaslana na rad u tuzemno društvo, a sukladno odredbama propisa Europske unije o koordinaciji sustava socijalne sigurnosti i odredbama međudržavnih ugovora o socijalnom osiguranju ima uređen status u osiguranju države poslodavca.*

Pristupanjem Republike Hrvatske Europskoj uniji ostvarila se koordinacija socijalnog sustava sa svim zemljama članicama, a osim njih postoje i ugovori s Australijom, Bosnom i Hercegovinom, Kanadom, Provincijom Quebec, Sjevernom Makedonijom, Srbijom, Crnom Gorom i Turskom.

Prilikom izaslanja najbitnije je utvrditi rezidentnost, utvrditi u kojoj zemlji će biti plaćen porez na dohodak te u kojoj zemlji će biti plaćeni doprinosi.

Utvrđivanje porezne rezidentnosti provodi se u skladu sa Zakonom i Pravilnikom o porezu na dohodak, Općim poreznim zakonom, ugovorima o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja i OECD-ovom modelu ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja s komentarima. Važno je pripomenuti da se određivanje rezidentnosti ne smije poistovjetiti s državljanstvom fizičke osobe, određivanjem države u kojoj se obračunava i plaća porez, brojanjem 183 dana u kalendarskoj godini, zadnjom zemljom iz koje je fizička osoba upućena ili utvrđivanjem prebivališta.

Kriteriji za određivanje porezne rezidentnosti redom su:⁴⁷

1. Prebivalište – osoba se smatra rezidentnom one zemlje u kojoj ima prebivalište, a ako ga ima u obje zemlje onda samo one države u kojoj se smatra da mu je centar vitalnih interesa tj. s kojom ima uže osobne i gospodarske interese.

⁴⁷ Cipek, K., Uljanić, I. (2012.), *Metode za izbjegavanje dvostrukog oporezivanja u sustavu poreza na dohodak*, Porezni vjesnik 11/2012., str. 38.-39.

2. Uobičajeno boravište – ako osoba nema prebivalište u niti jednoj promatranoj zemlji i ne može se odrediti centar vitalnih interesa, tada se smatra rezidentom one zemlje u kojoj ima uobičajeno boravište.
3. Državljanstvo – ako osoba ima uobičajeno boravište u obje zemlje ili ga nema niti u jednoj, tada će se smatrati rezidentom one zemlje čiji je državljanin. Ovo načelo je uvedeno kako bi se obuhvatili diplomati u različitim predstavništvima Republike Hrvatske kao i hrvatski državljani koji predaju u inozemstvu i slično.⁴⁸
4. Dogovorno – ako je osoba državljanin obje zemlje, ili niti jedne od njih, tada će se pitanje rezidentnosti riješiti dogovorom.

Centar vitalnih interesa jedan je od bitnijih kriterija na koje se oslanja Porezna uprava prilikom određivanja porezne rezidentnosti. Zato valja naglasiti činjenice koje određuju centar vitalnih interesa, a to su: osobni podaci, boravak u i izvan Republike Hrvatske, razlozi dolaska/odlaska iz Republike Hrvatske, veze s Republikom Hrvatskom i veze s drugom državom, rezidentnost u porezne svrhe, zaposlenje i osobne veze.⁴⁹

U svrhu određivanja porezne rezidentnosti hrvatska Porezna uprava je, kao i mnoge druge porezne uprave, osmislila dva upitnika koji ispituju različite okolnosti bitne za donošenje odluke. Upitnik TI koristi se prilikom promjene statusa iz hrvatski porezni rezident u porezni nerezident i koristi se prilikom izlaska radnika iz Republike Hrvatske. Upitnik TU koristi se kada se status porezne rezidentnosti želi promijeniti iz nerezident u rezident i koristi se prilikom ulaza radnika u Republiku Hrvatsku.⁵⁰

Osim definiranja pojma poreznog rezidenta, potrebno je definirati i poreznog nerezidenta. Tako se prema članku 4. Zakona o porezu na dohodak, nerezidentom smatra *fizička osoba koja u Republici Hrvatskog nema ni prebivalište, ni uobičajeno boravište, a u Republici Hrvatskoj ostvaruje dohodak koji se oporezuje prema odredbama ovog Zakona.*⁵¹

⁴⁸ Polanec, M. (2005.), *Porezni tretman dohotka u ugovorima o izbjegavanju međunarodnog dvostrukog oporezivanja koje je zaključila Republika Hrvatska*, Pravnik, 39, 2 (81), str. 105.

⁴⁹ Porezna Uprava. <https://www.porezna-uprava.hr/Gradani/Stranice/UtvrdivanjeRezidentnosti.aspx>. (9.7.2020.)

⁵⁰ Isto.

⁵¹ Zakon o porezu na dohodak, NN (115/16, 106/18, 121/19, 32/20).

3.2 Dohodak od samostalne djelatnosti⁵²

S obzirom na to da se ovaj radi bavi porezom na dohodak u industriji informacijsko komunikacijske tehnologije, bitno je obraditi i načine oporezivanja samostalne djelatnosti. Naime, ova industrija omogućava rad na daljinu više nego ijedna druga industrija što dovodi do situacija u kojima hrvatski porezni rezidenti obavljaju djelatnost za inozemnog poslodavca iz udobnosti svoga doma. Tehnički zarađuju u inozemstvu, no centar vitalnih interesa ostaje im u Republici Hrvatskoj. Jednako tako, hrvatske IT kompanije zapošljavaju osobe iz inozemstva koje posao ne obavljaju u Hrvatskoj te im za to isplaćuju plaću.

Samostalna djelatnost može se definirati kao trajno ili povremeno (sezonsko) obavljanje registrirane djelatnosti fizičke osobe. Djelatnosti koje se smatraju samostalnim djelatnostima su: obrt, slobodna zanimanja, poljoprivreda i šumarstvo i druge djelatnosti koje se trajno ili povremeno obavljaju u cilju ostvarivanja dohotka.⁵³ Prema članku 30, stavka (1) Zakona o porezu na dohodak, *dohodak od samostalne djelatnosti je razlika između poslovnih primitaka i poslovnih izdataka nastalih u poreznom razdoblju*. Porezni obveznici koji obavljaju samostalnu djelatnost dužni su upisati se u Registar poreznih obveznika na dohodak i utvrđivati dohodak na temelju podataka iz poslovnih knjiga i evidencija u koje spadaju knjiga primitaka i izdataka, popis dugotrajne imovine, knjiga prometa i evidencija o tražbinama i obvezama.⁵⁴ Prilikom prestanka obavljanja samostalne djelatnosti, porezni obveznik dužan je o tome obavijestiti nadležnu ispostavu u roku 8 dana od prestanka rada. Porezni obveznik koji obavlja samostalnu djelatnost može na vlastiti zahtjev plaćati porez na dobit umjesto poreza na dohodak. Svaki porezni obveznik koji plaća porez na dohodak ima obvezu podnošenja godišnje porezne prijave na temelju koje će se za iduću godinu izračunati iznos mjesečnog predujma poreza na dohodak kojeg je obavezan uplaćivati u narednoj godini.⁵⁵

⁵² Zakon o porezu na dohodak, NN (115/16, 106/18, 121/19, 32/20)

⁵³ Čl. 29

⁵⁴ Čl. 34.

⁵⁵ Čl. 46.

Iako je zadnjom izmjenom Modela ugovora izostavljen članak o oporezivanju dohotka od samostalne djelatnosti, Republika Hrvatska i dalje daje pravo odabira hoće li porezni obveznik koji obavlja samostalnu djelatnost plaćati porez na dohodak ili porez na dobit.⁵⁶

3.3 Godišnja porezna prijava⁵⁷

Porezni obveznici koji su obvezni podnijeti godišnju poreznu prijavu podnose ju do zadnjeg dana veljače za prethodnu godinu. Do navedenog roka i porezni obveznici na koje se primjenjuje posebni postupak utvrđivanja godišnjeg poreza na dohodak podnose zahtjev za priznavanjem prava u posebnom postupku (Obrazac ZPP-DOH) ako žele ostvariti prava za koja Porezna uprava ne raspolaže podacima bitnim za utvrđivanje toga prava za umanjenje dohotka. Obveza podnošenja godišnje porezne prijave ovisi o tome je li porezni obveznik ostvario godišnji ili konačni dohodak. Sukladno članku 12 Zakona⁵⁸, godišnjim se dohotkom smatra dohodak od:

- Nesamostalnog rada,
- Samostalne djelatnosti te
- Drugi dohodak koji se ne smatra konačnim, a po osnovi kojih se tijekom poreznog razdoblja plaćaju predujmovi poreza na dohodak.

Konačnim se dohotkom smatra dohodak od:

- Imovine i imovinskih prava
- Kapitala i
- Drugi dohodak koji se smatra konačnim (npr. dohodak po osnovi razlike vrijednosti imovine i visine sredstva kojima je stečena).

⁵⁶ Polanec, M. (2005.), *Porezni tretman dohotka u ugovorima o izbjegavanju međunarodnog dvostrukog oporezivanja koje je zaključila Republika Hrvatska*, Pravnik, 39, 2 (81), str. 107.

⁵⁷ Lončar, G. (2020.), *Obveza podnošenja godišnje porezne prijave za 2019. i primjena posebnog postupka*. Financije, pravo i porezi, 1/20.

⁵⁸ Zakon o izmjenama i dopunama Zakona o porezu na dohodak, NN (106/18).

Obveza podnošenja godišnje porezne prijave ne postoji po osnovi svih vrsta godišnjeg dohotka. Porezni obveznici koji obvezno podnose godišnju poreznu prijavu podnošenjem Obrasca DOH su oni koji su ostvarili gore opisan godišnji dohodak te po toj osnovi mogu ostvariti pravo na osobni odbitak. Porezni obveznici koji su ostvarili samo konačan dohodak nemaju obvezu podnošenja godišnje porezne prijave.

Podnošenje i sadržaj godišnje porezne prijave

Porezni obveznik – rezident dužan je podnijeti prijavu ispostavi Porezne uprave nadležnoj prema svom prebivalištu ili uobičajenom boravištu za dohodak ostvaren u tuzemstvu i inozemstvu.

Nerezident podnosi godišnju poreznu prijavu nadležnoj ispostavi područnog ureda Porezne uprave u skladu s posebnim propisima odnosno Ispostavi za nerezidente samo za dohodak ostvaren u tuzemstvu.

Obrazac DOH koji se koristi kao način podnošenja godišnje porezne prijave sadrži:

- Podatke o dohotku i plaćenom predujmu porezna na dohodak i prireza porezu na dohodak
- Podatke o inozemnom dohotku koji se ne smatra konačnim
- Podatke o korištenim olakšicama, poticajima i oslobođenjima u poreznom razdoblju.

Godišnji način obračuna poreza na dohodak primjenjuje se i za kraća razdoblja od kalendarske godine i to u slučajevima:

- Ako rezident tijekom iste kalendarske godine postane nerezident ili obratno, te u tom slučaju porezno razdoblje obuhvaća samo razdoblje u kojem je fizička osoba bila rezident ili nerezident
- Rođenjem ili smrću poreznog obveznika.

Ako tijekom kalendarske godine rezident postane nerezident ili nerezident postane rezident, porezni obveznik dužan je u prilogu godišnje porezne prijave dati podatke o pojedinim razdobljima ostvarivanja dohotka. Za oba razdoblja izrađuje se jedan godišnji obračun odnosno podnosi se jedna godišnja prijava.

Valja naglasiti da godišnju osnovicu poreza na dohodak za rezidente čini ukupan iznos godišnjeg dohotka prema načelu svjetskog dohotka, a za nerezidente prema načelu tuzemnog dohotka. Od 1. siječnja 2019. godine na utvrđenu godišnju osnovicu do 360.000kn obračunava se porez po stopi od 24%, dok se na iznos koji prelazi 360.000kn obračunava porez po stopi od 36%.

3.4 Utvrđivanje inozemnog dohotka

Izveštavanje o dohodcima iz inozemstva obavlja se putem Obrasca INO-DOH. Od 1.1.2019. godine u Zakon o porezu na dohodak⁵⁹ uveden je članak 80.a kojim se propisuje preuzimanje inozemnog dohotka na način kako ga je utvrdila država izvora. Pravo oporezivanja dohotka hrvatskih poreznik rezidenata ostvarenog u ili iz inozemstva ovisi i odredbama ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja između Republike Hrvatske i države izvora ako takav ugovor postoji. To pravo ovisi o vrsti dohotka i konkretnim okolnostima (npr. vremensko razdoblje ostvarivanja tog dohotka).⁶⁰

3.4.1 Metode izbjegavanja dvostrukog oporezivanja dohotka

Metoda uračunavanja

Ukoliko je ugovorom propisana metoda uračunavanja tj odbitka tada država rezidentnosti uračunava porez plaćen u inozemstvu domaćoj poreznoj obvezi te se utvrđuje postoji li potreba razlike uplate poreza. Ova metoda se primjenjuje i kada između Republike Hrvatske i druge zemlje ne postoji ugovor o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja.

Prema Zakonu o porezu na dohodak propisano je da:

⁵⁹ Zakon o porezu na dohodak (NN, br. 115/16 – 121/19)

⁶⁰ Lončar, G. (2020.), *Obveza podnošenja godišnje porezne prijave za 2019. i primjena posebnog postupka*. Financije, pravo i porezi, 1/20.

(2) Porez koji je rezident platio u inozemstvu temeljem inozemnog dohotka uračunat će se u tuzemni porez na dohodak za svaki pojedinačni inozemni dohodak zasebno, osim ako je ovim Zakonom drugačije uređeno.

(3) Porez plaćen u inozemstvu može se uračunati samo na temelju potvrde inozemnog poreznog tijela ili za to ovlaštene osobe o uplaćenom porezu u inozemstvu.

(4) Iznimno od stavka 3. Ovog članka, porez koji je rezident platio u inozemstvu temeljem inozemnog dohotka neće se uračunati u tuzemni porez na dohodak ako isti nije plaćen u inozemstvu u skladu s odredbama međunarodnog ugovora, ako je međunarodni ugovor u primjeni.

(5) Uračunavanje inozemnog poreza u tuzemni porez na dohodak obavlja se u godišnjem obračunu poreza putem podnesene godišnje porezne prijave, odnosno u posebnom postupku utvrđivanja godišnjeg poreza na dohodak te u slučaju konačnog oporezivanja putem podnesenog izvješća.

Metoda izuzimanja

Ako je ugovorom o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja propisana metoda izuzimanja, tada Republika Hrvatska neće oporezivati odnosni dohodak, ali ga je porezni obveznik dužan iskazati na Obrascu INO-DOH kako bi ga Porezna uprava upisala u svoje evidencije te na taj način imala uvid u porijeklo imovine poreznog obveznika te kako bi te podatke mogla podijeliti s drugim državnim tijelima kod kojih se ostvaruju određena prava koja ovise o imovinskom stanju (npr. pravo na socijalnu naknadu, plaćanje vrtića i slično).

U slučaju da ugovor dopušta Republici Hrvatskoj oporezivanje određene vrste dohotka, a taj dohodak se smatra neoporezivim u domaćem zakonodavstvu, tada ga Republika Hrvatska neće oporezovati iako na to ima pravo na temelju ugovora.

3.4.2 Izmjene Zakona poreza na dohodak u 2019. godini⁶¹

Članak 80.a, koji je izmjenama i dopunama Zakona o porezu na dohodak stupio na snagu 2019. godina, uveo je neke novitete kojima je cilj bio prilagođavanje i dodatno definiranje situacija koje su u praksi stvarale dileme oko oporezivanja. On glasi:

- (1) Oporezivi dohodak iz članka 12. Stavka 7. ovog Zakona preuzima se na način kako ga je utvrdila država izvora dohotka.*
- (2) Oporezivi dohodak iz stavka 1. ovog članka umanjuje se za obvezne doprinose ako oni nisu bili priznati kao izdatak u državi izvora dohotka.*
- (3) Porezni obveznici koji ostvaruju dohodak iz stavka 1. ovog članka koji se sukladno odredbama ovog Zakona smatra dohotkom od samostalne djelatnosti dužni su upisati se u registar poreznih obveznika poreza na dohodak, ali nisu dužni utvrđivati taj dohodak na temelju poslovnih knjiga i evidencija iz članka 24. stavka 1. ovoga Zakona.*
- (4) Odredbe stavka 1. i 3. ovoga članka neće se primjenjivati ako država izvora, sukladno odredbama međunarodnog ugovora, nije imala pravo oporezivanja odnosnog dohotka ili ako država izvora ne oporezuje odnosni dohodak, prema izvoru dohotka iz članka 5. ovoga Zakona odnosno po pojedinoj osnovi dohotka prema izvorima dohotka iz članka 5. ovog Zakon, ili ako porezni obveznik izabere u Republici Hrvatskoj utvrđivati i plaćati predumove poreza na dohodak, odnosno konačni porez na dohodak, sukladno odredbama ovoga Zakona.*

Stavka 1. čl. 80.a Uvođenjem ovoga članka riješilo se jedno od većih problema vezano za porezne obveznike, hrvatske rezidente, koji rade u inozemstvu (a nije riječ o izaslanim radnicima) koji su zaposlenici stranog društva koje ih šalje na izaslanje u treću zemlju. Preuzimanjem dohotka kako ga je utvrdila država izvora također je olakšan radi Poreznoj upravi koja više ne mora od druge države tražiti potvrde o visini dohotka ili o neoporezivim primitcima (čijim podacima porezne vlasti druge zemlje često niti ne

⁶¹ Zakon o porezu na dohodak, članak 80.a (NN 106/18).

raspolažu). Dogovoreno je da će Porezna uprava preuzeti ukupan dohodak onako kako ga je utvrdila druga država sukladno poreznim propisima u toj državi.

Stavka 2. čl. 80.a propisan je radi osiguranja da će se poreznom obvezniku u Republici Hrvatskoj priznati kao izdatak obvezni doprinosi i da će se za taj iznos umanjiti iznos primitaka.

Stavka 3. čl. 80.a Zakonom propisuje da se dohodak koji ostvari rezident Republike Hrvatske od profesionalnih djelatnosti ili drugih samostalnih djelatnosti u inozemstvu, a koji se može oporezivati u inozemstvu, preuzima na način kako je utvrđen prema poreznim i računovodstvenim propisima te druge države. Ovom odredbom uređuju se situacije kada hrvatski porezni obveznik u inozemstvu ostvaruje dohodak od samostalne djelatnosti, a da istodobno u Hrvatskoj nema registriranu samostalnu djelatnost. Jasno se uređuje da u tim situacijama porezni obveznik ne mora u Hrvatskoj voditi poslovne knjige već takav dohodak prijavljuje u Obrascu DOH umjesto INO-DOH.

Stavka 4. čl. 80.a propisuje da se u situacijama kada druga država nije imala pravo oporezivanja dohotka od nesamostalnog rada, samostalne djelatnosti ili bilo koje druge vrste dohotka ili ako ta država ne oporezuje tu vrstu dohotka, nije moguće preuzeti dohodak kako ga je utvrdila ta druga država. U toj situaciji porezni obveznik obvezan je iskazati dohodak sukladno hrvatskim poreznim propisima uključujući sve oporezive i neoporezive dodatke uz pojedinu vrstu dohotka sukladno hrvatskim poreznim propisima.⁶²

3.5 Porez na dohodak u okviru informacijsko komunikacijske industrije

3.5.1 Viza za digitalne nomade

Razvojem tehnologije i sve većom globalizacijom poslovanja rad neovisan o lokaciji postaje popularan trend - ne samo među zaposlenicima, već i za mnoge tvrtke jer nudi

⁶² Lončar, G. (2020.), *Obveza podnošenja godišnje porezne prijave za 2019. i primjena posebnog postupka*. Financije, pravo i porezi, 1/20.

slobodu za pojedince, kao i potpuno nove mogućnosti zapošljavanja za tvrtke. Širokopojasne veze i moćni prijenosnici, tableti i pametni telefoni kao i poseban softver za web konferencije i siguran prijenos podataka uvelike pridonose ovom trendu koji će u budućnosti poprimiti još šire razmjere. Jedna od prepreka s kojom se susreću zaposlenici koji rade na daljinu, bez obzira na lokaciju, je problem oporezivanja takvoga rada kao i dobivanje dozvola za boravak u zemlji na dulji period. U tu svrhu neke su zemlje uvele vizu za digitalne nomade kako bi privukle stručnjake koji nisu vezani za lokaciju svog poslodavca. Vize za digitalne nomade ispunjavaju pravni vakuum za radnike na daljinu koji žele provesti kratko ili duže vrijeme u inozemstvu radeći samostalno.

Što je viza za digitalne nomade?

Građani koji mogu raditi s bilo kojeg mjesta na svijetu uhvaćeni su u legalnom sivom području, a to su obično profesionalci specijalizirani za tehnologiju. S jedne strane, oni se ne mogu prijaviti za tradicionalnu radnu vizu, što bi u mnogim slučajevima zahtijevalo ugovor s lokalnim entitetom i/ili pozivno pismo. S druge strane, možda će htjeti ostati u zemlji duže nego što im to omogućava jednostavna turistička viza. Na primjer, čak i oni kojima nije potrebna viza za ulazak i ostanak na teritoriju Europske Unije, obično mogu u nekoj zemlji ostati samo kraći vremenski period.

Vize za digitalne nomade putničke su dozvole kojima se legalizira status putujućih profesionalaca. Poput turističkih viza, lako ih je dobiti i ne zahtijevaju složenu papirologiju i ugovor o radu, a omogućuju dulji boravak u odabranoj zemlji.

Iako u teoriji pojedincima u turističkim vizama nije dopušten rad (mogu se baviti samo turističkim aktivnostima), digitalna nomadska viza službeno navodi da njezin imatelj može raditi dok je u zemlji, sve dok to rade neovisno i na daljinu, no time dolazi do pravnog vakuuma. Zabrana rada tijekom boravka u nekoj zemlji odnosi se samo na one koji se žele zaposliti u lokalnoj tvrtki. Oni koji neovisno ostvaruju prihod putem interneta, u većini slučajeva to mogu raditi i po turističkoj vizi. Zbog toga mnogi digitalni nomadi koji ne žele dugo boraviti u jednoj zemlji preferiraju turističke vize, jer ih je još lakše dobiti (često

elektroničkim putem). Počevši od 2022., na primjer, odobrenje ETIAS za Europu dopušta Građanima EU da putuju preko schengenskog područja istovremeno do 90 dana.⁶³

Kako funkcionira viza za digitalne nomade?

Svaka država koja izdaje digitalne nomadske vize ima svoje politike i propise. Neke zemlje nekim građanima, koji ispunjavaju uvjete, dopuštaju prijavu putem interneta (vrlo povoljno za pojedince koji su već navikli sve raditi elektroničkim putem), dok od nekih zahtijevaju da podnositelji zahtjeva osobno podnesu zahtjev putem veleposlanstva ili konzulata.

Preporučljivo je da digitalni nomadi stupe u kontakt s vlastima zemlje koju žele posjetiti kako bi provjerili zahtjeve za digitalnu nomadsku vizu i postupak prijave. Diplomatski uredi moći će pružiti informacije o vizama i pomoć. U pravilu je vjerojatno da će podnositelju zahtjeva trebati: (1) Prihvatljiva i važeća putovnica, (2) Dokaz o stalnom prihodu na daljinu. Mnoge zemlje također zahtijevaju plaćanje naknade za svoje vize. Putnici bi uvijek trebali provjeriti trebaju li im dodatni dokumenti poput zdravstvenog osiguranja ili potvrde o cjepivu.

Za dobivanje vize za radnike na daljinu obično je potrebno da podnositelji zahtjeva dokažu da su zapravo digitalni nomadi i da se mogu financijski uzdržavati cijelo vrijeme svog boravka u inozemstvu. To se obično može učiniti davanjem financijskih dokumenata poput bankovnih izvoda i računa, međutim nemaju svi pojedinci pravo na digitalnu nomadsku vizu, iako mogu dokazati da rade na daljinu. Ispunjavanje uvjeta ovisi o nekoliko drugih čimbenika, kao što su:

- Državljanstvo podnositelja zahtjeva
- Povijest viza podnositelja zahtjeva
- Smatra li se podnositeljem prijetnjom sigurnosti ili zdravlju zemlje odredišta

Preporučljivo je da se radnici na daljinu raspitaju o svojoj podobnosti prije prijave.

U idućoj tabeli prikazane su zemlje Europske Unije i ostale zemlje koje su do sada uvele neki oblik vize za digitalne nomade.

⁶³ ETIAS. Digital Nomad Visas in EU Countries. Dostupno na: <https://www.etiasvisa.com/etias-news/digital-nomad-visas-eu-countries>.

Tabela 1 Zemlje EU i ostale zemlje koje su uvele vizu za digitalne nomade

Zemlje EU	Ostale zemlje
Estonija	Australija
Češka	Barbados
Njemačka	Bermuda
Portugal	Gruzija
	Kostarika
	Meksiko
	Švedska
	Tajland

Izvor: <https://www.etiasvisa.com/etias-news/digital-nomad-visas-eu-countries>

Viza za digitalne nomade u Republici Hrvatskoj

Republika Hrvatska također je prepoznala važnost i potencijal privlačenja digitalnih nomada iz cijeloga svijeta. Okidač je bio objava nizozemskog poduzetnika s hrvatskom adresom koji je na LinkedInu uputio otvoreni poziv hrvatskom premijeru Andreju Plekoviću koji se na poziv odazvao⁶⁴ te je dogovoren sastanak na kojem će se detaljnije raspravljati o uvjetima. Jedan od prijedloga je da se digitalnim nomadima omogući ostanak u Republici Hrvatskoj do godine dana bez obveze plaćanja poreza na dohodak. Mnogi poduzetnici ovaj zahtjev smatraju kontroverznim s obzirom na to da bi tako digitalni nomadi bili stavljeni u povoljniji položaj od hrvatskih zaposlenika koji rade isti posao.⁶⁵ Rasprave o poreznoj diskriminaciji domaćih i stranih radnika traju već neko vrijeme. Neki od argumenata za drugačije oporezivanje rezidenata i nerezidenata kažu kako takav vid oporezivanja nije diskriminirajući s obzirom na to da rezidenti vjerojatno koriste više državnih usluga i time su obvezni plaćati veći porez.⁶⁶

Za sada se većina razgovora i rasprava bazira na potencijalu koji Republika Hrvatska može ostvariti kao turistička destinacija kada sezonu produži na cijelu godinu umjesto nekoliko

⁶⁴ Više o tome na: https://www.linkedin.com/posts/jan-de-jong-adria_livingthecroatiandream-entrepreneurship-croatia-activity-6687592098155249664-y5sl?fbclid=IwAR0LgOw29AKkTicgICEZRt7Tj44VwhiGkocV7spSFBQA6TAsWtAugBGc3vM

⁶⁵ Više o tome na: <https://www-netokracija-com.cdn.ampproject.org/c/s/www.netokracija.com/viza-za-digitalne-nomade-hrvatski-puk-169891/amp>

⁶⁶ Mason, R., Knoll, M.S. (2012.), *What is tax discrimination?*, The Yale Law Journal 121:1014.

ljetnih mjeseci. Jedna od osiguravajućih kuća priključila se pregovorima kako bi zajedničkim naporima osmislila proizvod koji bi i digitalnim nomadima osigurao adekvatnu zdravstvenu zaštitu tijekom boravka.

Prvi korak je učinjen, institut digitalnih nomada uvršten je u prijedlog Zakona o strancima koji je u petak 11. Rujna 2020. godine dospio u prvo čitanje u Saboru, a do kraja godine trebao bi biti raspravljen i usvojen te bi prema planu na snagu trebao stupiti s početkom 2021. godine.⁶⁷

3.5.2 Sporazum između SAD-a i Republike Hrvatske

Jedna od novosti koja je posebno zanimljiva i na koju se dugo čeka je ugovor o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja između SAD-a i Republike Hrvatske. Naime, aktualni Potpredsjednik Vlade i ministar financija Zdravko Marić sastao se 3. rujna 2020. godine u Banskim dvorima s veleposlanikom SAD u Hrvatskoj Robertom Kohorstom. Tom prigodom veleposlanik Kohorst uručio je hrvatskoj Vladi prijedlog nacрта Sporazuma između SAD i Republike Hrvatske o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja.

Sporazum će pružiti dodatnu pravnu sigurnost poreznim obveznicima, poglavito onima s dvostrukim državljanstvom, spriječiti dvostruko plaćanje poreznih obveza, te ih zaštititi od eventualnih diskriminatornih postupaka. Također će uspostaviti mehanizme za suradnju poreznih službi Hrvatske i SAD i rješavanje nejasnoća i nesporazuma koji mogu nastati kroz primjenu Sporazuma.

Predloženi Sporazum još je jedna potvrda jačanja bilateralnih odnosa Hrvatske i SAD-a te napora uložениh u potpisivanje ovog ugovora koji je od iznimne važnosti za Republiku Hrvatsku s obzirom na to da sve veći broj hrvatskih državljana odlazi na rad u SAD te hrvatske firme ostvaruju poslovne veze s SAD-om. Nakon uručivanja nacрта Sporazuma, slijede pregovori u ovoj kalendarskoj godini, a nositelji će biti ministarstva financija.⁶⁸

⁶⁷ Više o tome na: [Hrvatska će među prvima uvesti digitalnu nomadsku vizu: Otkrivamo što to znači](#)

⁶⁸ Središnji državni portal.

4 POREZNA PRAKSA ODABRANE DOMAĆE IT KOMPANIJE

4.1 Nanobit u brojkama

Kao domaća kompanija čija će se porezna praksu poslovanja s inozemstvom proučavati izabran je Nanobit d.o.o.. Nanobit je studio za razvoj igara sa sjedištem u Zagrebu koji su Alan Sumina i Zoran Vučinić osnovali 2008. godine. Od tada do danas kompanija je narasla na 120 stručnjaka različitih profila, te su uredi osnovani u Bukureštu, Budimpešti i Londonu. Nanobitove igrice igra preko 3 milijuna igrača na mjesečnoj bazi, a igre i aplikacije preuzete su ukupno više od 100 milijuna puta. Specijalizirali su se za mobilne casual igre, a neki od najvećih hitova su My Story, Hollywood Story i Chef Town. 100% prihoda koji Nanobit ostvaruje odnosi se na prihod iz inozemstva. Ciljano tržište su žene između 15 i 25 godina, engleskog govornog područja, iako praksa pokazuje kako su Nanobitove igre popularne i kod žena srednjih godina te muškaraca.

4.2 Gaming tržište i trendovi⁶⁹

Očekuje se da će globalna gaming industrija rasti prosječnom godišnjom stopom rasta od 9%, najviše kroz mobilni gaming (+11,3%) i gaming na konzolama (+9,7%), unatoč usporavanju rasta potrošnje zbog zabrane prodaje novih igara na kineskom tržištu koja je donesena 2018. godine.

Populacija igrača bi prema procjenama trebala narasti s 2.4 milijarde na 2.7 milijardi do 2021.godine. Azijski pacifik najveće je regionalno tržište kao posljedica povećane penetracije pametnih telefona i interneta, dok SAD i Kina nastavljaju biti u vrhu globalnog gaming tržišta (48% cjelokupne svjetske potrošnje na igre), iako kinesko tržište bilježi pad zbog ranije navedenih razloga. Još jedan razlog su i mjere koje država propisuje vezane uz

⁶⁹ ERNST&YOUNG. Global gaming marketing overview and trends. Srpanj 2019

reduciranje vremena provedenog ispred ekran za pojedince mlađe od 16 godina. Svjetski prosjek vremena provedenog igrajući igre je 6 sati tjedno, a mobilni gaming je, što se tiče vremena provedenog igrajući, dominantan. Muškarci tjedno provode 1,5 sat više igrajući igre od žena.

Mobilni gaming, kao najveći segment tržišta, čini 45% globalnog tržišta igara te je u 2019. godini generiralo prihode od 68,5 milijardi dolara, te se očekuje da će do 2022. godine generirati 95,4 milijarde dolara upravo zbog povećane učestalosti korištenja pametnih telefona. Konzole zauzimaju drugo mjesto s 47,9 milijardi dolara prihoda, dok su računalne igre na trećem mjestu s 35,7 milijardi dolara generiranog prihoda u 2019. godini. SAD je kao tržište 2019. godine prestiglo Kinu, a zabilježilo je prihode od 36,9 milijardi dolara u usporedbi s 36,5 milijardi na kineskom tržištu. S toga ne čudi kako su Nanobitove igre usmjerene na igrače engleskog govornog područja.

Tržište je visoko segmentirano te se velik broj startup-ova i nezavisnih poduzeća natječe s jačim igračima u industriji. Ključni trendovi u gaming industriji su povećanje korištenja pametnih telefona (4.1 milijarda korisnika pametnih telefona i tableta), osobito na tržištima u razvoju. Očekuje se da će do 2022. godine mobilni gaming sačinjavati gotovo polovicu (49%) ukupnog globalnog gaming tržišta. Veliki faktor u daljnjem širenju tržišta mobilnog gaming je i razvoj i integracija 5G mreže diljem svijeta.

Mobilni gaming izrastao je u sofisticiranu platformu te sada nudi velik broj multiplayer⁷⁰ opcija, kao npr Fortnite, koje su vrlo slične igrama na konzolama. Developeri igara za PC i konzole sve se više okreću mobilnom gaming te u prodaju puštaju iteracije starijih igara, kao što je GTA, prilagođene mobilnoj platformi. “Cross platform” omogućuje povezivanje mobilne igre s igrom za konzolu, tako da se primjerice dodatne pogodnosti kupljene unutar igre mogu direktno prebacivati s mobilne igre na igru na konzoli.

Cloud gaming tehnologija omogućava korisnicima da igraju igre bez fizičkog posjedovanja hardvera ili fizičkog izdanja same igre. Nagli rast cloud gaming pospješuje sprječavanje piratstva. Potencijalna negativna strana je potreba za visokom brzinom internetske veze za ovakav oblik gaminga te to može značiti usporen rast ovog segmenta tržišta (neki predjeli svijeta imaju sporiji internet). Postoji više vrsta cloud gaminga:

⁷⁰ Igra dizajnirana za više igrača.

- 1) streamanje PC igara na bilo koji drugi uređaj
- 2) skidanje igre u stvarnom vremenu – manji dio igre se skida te se može započeti igrati, dok se ostatak igre skida u pozadini
- 3) “gaming in demand” – u obliku pretplate koja se može otkazati, no u tom slučaju gubi se pristup prethodno spremljenim igrama.

AR/VR⁷¹ gaming sustavi dižu iskustvo igranja na novu razinu, no prepreku može predstavljati, primjerice, činjenica da je za VR gaming potrebno vrlo jako računalo/konzola. AR ne zahtijeva toliko visoke specifikacije.

Rast E-sporta kao posljedica rasta streaming servisa i događanja koja se prenose uživo, raste te se očekuje daljnji rast kako popularnost gaming raste te se doseže nova publika. Streamanje natjecanja u kojima sudjeluju profesionalni igrači mogu se gledati od bilo gdje, tako da je potencijal za daljnji rast velik. YouTube, Twitch, Mixer i Facebook gaming najveće su streaming platforme za e-sport.

Platforme društvenih mreža podržavaju igranje igara kojima se pristupa momentalno, bez potrebe za skidanjem igre. Facebook je bio pionir u instant igrama na platformi društvenih mreža razvojem igara poput Candy Crush-a. Takve igre mogu se slati/dijeliti kroz messenger aplikacije. Više od 2 milijarde korisnika koristi Facebook svaki mjesec, tako da je potencijal rasta instant igara beskonačan.

Povratak retro igara pokazuje utjecaj nostalgije na globalno tržište. Ponovno puštanje starih naslova u prodaju zahtijeva manje vremena i novca od klasičnog razvoja igara, te se može dosegnuti i stara i nova publika, osobito ako se implementiraju nove tehnologije i stare franšize. Najbolji primjer je Pokemon Go. Također se u prodaju ponovo mogu pustiti retro konzole, kao što Sega radi s plasmanima Sega Genesis Mini-ja.

Biznis igre koriste se diljem različitih industrija kako bi se povećao angažman publike/kupaca. Služe učenju vještina i koncepata vezanih za ekonomski/poslovni svijet. To može uključivati sadržaje koji se bave managementom, financijama, ljudskim resursima itd. Ovakve igre su većinom simulacije koje imitiraju situacije iz stvarnog života.

⁷¹ AR (augmented reality) – proširena stvarnost, VR (virtual reality) – virtualna stvarnost

4.3 Nanobit u praksi

S mrežne stranice Nanobita te kroz proces intervjuiranja odgovorne osobe u kompaniji, prikupljeni su podaci o poslovanju s inozemstvom, zemljama u kojima je kompanija poslovala i razlozi odabira upravo tih zemalja. Dani su prijedlozi koji bi olakšali poslovanje te komentirano da li dodatno porezno opterećenje ima presudan utjecaj prilikom donošenja odluka o poslovanju u inozemstvu.

Od otvaranja ureda u Zagrebu 2008. godine, Nanobit je urede otvarao i zatvarao u još nekoliko europskih zemalja.

2012. godine otvoren je ured u Rumunjskoj koja je tada nudila povoljan porezni tretman, jeftinu, ali kvalificiranu radnu snagu te izvrsne uvjete za kompanije koje se bave informacijsko komunikacijskom tehnologijom. Nanobit nije uspio ostvariti prava na poticaje te je ured zatvoren nakon godinu i pol dana bez ostvarenih prihoda koji bi potencijalno doveli do problema dvostrukog oporezivanja.

2014. godine otvara se ured u Mađarskoj jer u to vrijeme Google nije htio poslovati s Republikom Hrvatskom te se Nanobitove igrice nisu mogle uvrstiti u Google trgovinu. Mađarska je kao zemlja s kojom Google ima ugovor o izdavanju bila izvrstan kandidat s obzirom na blizinu i nižu stopu poreza na dobit nego u Republici Hrvatskoj. Proces je funkcionirao na način da je Nanobit bio u funkciji kreatora igre koju bi onda prodao svom uredu u Mađarskoj koja je onda služila kao izdavač te igre na Google i App store-u. Također je dio poslovanja povezan s korisničkom službom prebačen u Mađarsku te je zbog toga svake godine bilo potrebno provesti studiju slučaja transfernih cijena. Studija je napravljena prije početka poslovanja te se prema zakonskoj obvezi revidira jednom godišnje. S obzirom na to da je ured u Republici Hrvatskoj bio samo kreator, a ne i izdavač, prihod ostvaren od prodaje igara područnom uredu u Mađarskoj oporezovan je isključivo u Republici Hrvatskoj. Što se tiče monetizacije i ostvarivanja prihoda od kupnje unutar igrica, Apple i Google imaju praksu u kojoj zadržavaju 30% takvih prihoda, kao svoju naknadu te za potrebe podmirenja porezne obveze, a ostatak neto prihoda isplaćuju kompaniji. Na taj način olakšavaju kompanijama poslovanje s inozemstvom te ih rješavaju tereta i komplikacija oko plaćanja poreza u inozemstvu. S obzirom na to da je u međuvremenu Republika Hrvatska uspjela dobiti odobrenje za izdavanje igrica preko

Google trgovine, Nanobit je otkupio svoje igre od mađarske podružnice te je u procesu zatvaranja ureda. Završavanjem toga procesa Nanobit će poslovati i u funkciji kreatora i u funkciji izdavača svojih igrica.

2019. godine otvoren je u ured u Ujedinjenom Kraljevstvu koji služi samo kao agent te ne ostvaruje prihode. Ured je primarno otvoren u svrhu privlačenja stručnjaka koji nisu spremni na preseljenje u Republiku Hrvatsku, no za sada još uvijek nema zaposlenika. Također se može koristiti u slučaju da dođe do suradnje s nekom kompanijom iz Sjedinjenih Američkih država koja bi obavljala dio poslovanja te se na taj način unaprijed preventira potencijalni problem dvostrukog oporezivanja s obzirom na to da Republika Hrvatska nema ugovor o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja s SAD-om koji je tek u procesu pregovora.

Početkom 2020. godine, upravo u vrijeme proglašenja pandemije, Nanobit se s igrom Hollywood Story okrenuo i na arapsko tržište. Sklopili su partnerstvo s najvećim izdavačem igara u regiji, Tamatemom iz Jordana. Igru su prilagodili specifičnostima tog tržišta i preimenovali je u Fashion Queen. Premisa igre ostala je ista. Igrač gradi svoj lik i pokušava postati hollywoodska zvijezda. U ovoj suradnji Nanobit je u funkciji kreatora te prodaje igricu studiju Tamatem iz Jordana koji ju dodatno jezično i kulturološki prilagođava arapskom tržištu te izdaje. Prihod od prodaje oporezuje se u Hrvatskoj, dok se prihod od kupnje unutar igrice prijavljuje u Jordanu.

Kao prijedlog za unaprjeđenje i olakšavanje poslovanja, Nanobit navodi da bi voljeli kada bi zakoni bili jasniji, kada bi se veći dio komunikacije s poreznom upravom i ostalim institucijama obavljao elektronički umjesto fizičkog odlaska, te predlažu smanjenje poreza na dohodak kako bi mogli svojim zaposlenicima omogućiti veće plaće bez dodatnog poreznog opterećenja. Također, pozdravljaju inicijativu o vizi za digitalne nomade ne samo u Hrvatskoj, nego i šire, koja bi im potencijalno omogućila pristup visokokvalificiranoj radnoj snazi koju zbog specifičnosti poslovanja ne mogu promaći u Hrvatskoj.

Na temelju obavljenog istraživanja na primjeru Nanobita, zaključuje se da na odluku o izlaženju na novo tržište ili otvaranju novog ureda ne utječu porezni propisi ili postojanje ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja s određenom zemljom. S obzirom na prihode koje ostvaruju, eventualni dodatni porezni teret ne bi imao presudnu ulogu o

donošenju odluke o otvaranju podružnice ili ostvarivanju suradnje s inozemstvom. Umjesto toga, ključan faktor odabira su poslovne prilike koje određena suradnja pruža.

5 ZAKLJUČAK

Međunarodno dvostruko oporezivanje označava situaciju u kojoj isti porezni obveznik podliježe obvezi plaća iste ili istovrsne vrste poreza u dvije ili više država na temelju istog oporezivog događaja u istom vremenskom periodu čime se porezni obveznik stavlja u nepovoljniji položaj od onog koji obavlja istu djelatnost u samo jednoj državi. Jačanjem globalizacije, mobilnosti ljudi i kapitala, problem dvostrukog oporezivanja postaje sve izraženiji te jednako pogađa i pravne i fizičke osobe koje imaju poslovne veze s inozemstvom. Od 1997. godine različite institucije uložile su velike napore u pokušaje definiranja ovog problema, situacija koje do njega dovode te načine rješavanja te su daljnji naponi usmjereni na harmonizaciju poreznih propisa na tri područja: oporezivanje poduzeća, oporezivanje dohotka od štednje i oporezivanje autorskih naknada među poduzećima. S obzirom na to da zemlje primjenjuju dva načela prilikom oporezivanja, načelo neograničene porezne obveze i načelo odredišta, postavlja se pitanje kojem se daje prednost prilikom ostvarivanja prihoda iz inozemstva kako isti prihod ne bi podlijegao oporezivanju i u zemlji izvora i u zemlji rezidentnosti. S aspekta poreza na dobit taj se problem pokušao riješiti definiranjem stalne poslovne jedinice, definiranjem odnosa s matičnim poduzećem, uvođenjem obvezne studije o transfernim cijenama te definiranjem metoda izbjegavanja dvostrukog oporezivanja. S aspekta poreza na dohodak bilo je važno osmisliti kriterije za određivanje porezne rezidentnosti. Iako se ti kriteriji razlikuju među zemljama, tj. ne postoji jedan zajednički skup pravila, oni polaze od istih pretpostavki te su dovoljno slični da služe svrsi.

U poslovanju kompanija koje se bave informatičko komunikacijskom tehnologijom uočeni su brojni novi trendovi koje je svakako potrebno definirati i regulirati kako ne bi dolazilo do iskorištavanja poreznih propisa ili njihovog izbjegavanja. Napori trebaju biti usmjereni na izazove i utjecaj sve brže rastućih P2P (*peer-to-peer*) transakcija i u tom pogledu definiranje i uspostavljanje metoda oporezivanja aktivnosti poput *gig economy* i ekonomije dijeljenja (*sharing economy*).

Što se tiče oporezivanja fizičkih osoba koje rade u industriji informacijsko komunikacijske tehnologije sve su glasniji zahtjevi za uvođenjem vize za digitalne nomade. Ta bi viza dozvoljavala stručnjacima boravak i rad u zemlji koja nije zemlja rezidentnosti njihovog

poslodavca. Republika Hrvatska je započela put uvođenja takve vize te će biti vrlo zanimljivo pratiti proces pregovora i njezin utjecaj na hrvatsko gospodarstvo.

Kao što je istraživanje na domaćoj kompaniji pokazalo, kompanije koje nemaju proizvodne pogone lakše rješavaju problem dvostrukog oporezivanja. Kada je riječ o kompanijama koje se bave razvojem aplikacija, njihov problem riješen je od strane Apple-a ili Google-a koji na sebe preuzimaju obvezu alokacije poreza u zamjenu za određeni postotak prihoda kojim, osim podmirenja porezne obveze, također namiruju i svoje naknade. Na odluku o izlaženju na novo tržište ili otvaranju novog ureda presudno ne utječu porezni propisi ili postojanje ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja s određenom zemljom. S obzirom na prihode koje ostvaruju, eventualni dodatni porezni teret ne bi imao presudnu ulogu o donošenju odluke o otvaranju podružnice ili ostvarivanju suradnje s inozemstvom. Umjesto toga, ključan faktor odabira su poslovne prilike koje određena suradnja pruža.

Mnogo je inicijativa i donesenih prijedloga koji tek čekaju odobrenje te onih koje su zaživjele, ali su još u ranoj fazi da bi se mogli donositi zaključci o njihovoj učinkovitosti (poput BEPS projekta). Kako bi se ocijenila uspješnost takvih inicijativa potrebno je vremena da se one ostvare u praksi te pokažu rezultate.

Pravnim i fizičkim osobama preporučuje se pratiti trendove te se informirati o novim zakonima i propisima kojih ih se tiču prije donošenja bilo kakve odluke.

Popis literature

1. ARBUTINA, H. (2010.), *Jedan napor za postignuće harmonizacije oporezivanja dobiti u Europskoj uniji: direktiva o matičnom i zavisnom društvu*. Godišnjak Akademije pravnih znanosti Hrvatske, 1(1), str 73-92.
2. ARBUTINA, H. (2010.), *Pojmovni*. Hrvatska javna uprava, br. 2, str. 617.
3. CINOTTI, K., GAROFULIĆ, A. i drugi (2015.), *Mazars – porezni savjetnik*. Vjesnik d.d., Zagreb.
4. CIPEK, K., ULJANIĆ, I. (2012.), *Metode za izbjegavanje dvostrukog oporezivanja u sustavu poreza na dohodak*, Porezni vjesnik 11/2012.
5. Council Directive 90/435/EEC of 23 July 1990 on the Common System of Taxation Applicable of Parent Companies and Subsidiaries of Different Member States, OJ L 225 of 20 August, 1990.
6. Ernst&Young. Global gaming marketing overview and trends. July 2019.
7. ERNST&YOUNG. How US tax reform impacts the technology sector. Dostupno na: https://www.ey.com/en_us/tmt/how-us-tax-reform-impacts-the-technology-sector. (17.9.2020.)
8. ETIAS. Digital Nomad Visas in EU Countries. Dostupno na: <https://www.etiasvisa.com/etias-news/digital-nomad-visas-eu-countries>. (1.9.2020.)
9. GRUBIŠIĆ, M., ČEVIZOVIĆ, I. (2008.), *Business Group Taxation In Croatia and the Implications of the EU Framework Adoption*, ZIREB, Zagreb.
10. JAKOVAC, B. (2019.), *Utvrdjivanje porezne rezidentnosti kod poreza na dohodak*, Završni rad, Sveučilište u Rijeci, Pravni fakultet.
11. KESNER-ŠKREB, M. (2006.), *Financijska teorija i praksa*, 2004, 28 (4), 501-504.
12. KESNER-ŠKREB, M. (2007.), *Porezna harmonizacija*, *Financijska teorija i praksa* 31 (3) str. 305-307.
13. KPMG. Global Taxation - An inquiry into the future of corporate taxation in an era of digitization. Dostupno na: <https://responsibletax.kpmg.com/page/global-taxation-an-inquiry-into-the-future-of-corporate-taxation-in-an-era-of-digitization> (6.7.2020.).

14. KPMG. What to tax?. Dostupno na: kpmg.com/responsibletax (6.7.2020.).
15. LI, J. (2018.), *Protecting the Tax Base in a Digital Economy*, Osgoode hall law school legal studies research paper series, Toronto.
16. LONČAR, G. (2020.), *Obveza podnošenja godišnje porezne prijave za 2019. i primjena posebnog postupka*. Financije, pravo i porezi, 1/20.
17. LONČARIĆ HORVAT, O., i ARBUTINA, H. (2007.), *Osnove međunarodnog poreznog prava*, Narodne novine, Zagreb.
18. MARTIN, M., BETTGE, T., BLOUGH, S., CORWIN, M. (2019.), INSIGHT: Taxing the Digital Economy—As Simple as ‘A, B, C’?. *Bloomberg Law News*, T03. Dostupno na: <https://news.bloombergtax.com/daily-tax-report/insight-taxing-the-digital-economy-as-simple-as-a-b-c>. (20.7.2020.)
19. MASON, R., KNOLL, M.S. (2012.), *What is tax discrimination?*, The Yale Law Journal 121:1014.
20. Nanobit. <https://www.nanobit.com/>. (5.9.2020.)
21. OECD (2018.), *Tax and Digitalisation*, OECD Going Digital Policy Note, OECD, Pariz. Dostupno na: www.oecd.org/going-digital/topics/tax. (5.7.2020.)
22. OECD (2018.), *Tax Challenges Arising from Digitalisation – Interim Report 2018: Inclusive Framework on BEPS*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Pariz. Dostupno na: <https://doi.org/10.1787/9789264293083-en>. (5.7.2020.)
23. POLANEC, M. (2005.), *Porezni tretman dohotka u ugovorima o izbjegavanju međunarodnog dvostrukog oporezivanja koje je zaključila Republika Hrvatska*, Pravnik, 39, 2 (81), 2005.
24. Porezna uprava. Dostupno na: <https://www.porezna-uprava.hr/Stranice/Naslovnica.aspx>. (1.8.2020.)
25. SERTIĆ, A. (2013.), *Međunarodno dvostruko oporezivanje i izbjegavanje plaćanja poreza- povijesni pregled*, Porezni vjesnik 9/2013., Zagreb.

26. Središnji državni portal. Dostupno na: <https://vlada.gov.hr/vijesti/vladi-rh-urucen-prijedlog-nacrta-sporazuma-izmedju-sad-i-rh-o-izbjegavanju-dvostrukog-oporezivanja/30274?fbclid=IwAR1aYQpchQLACDH6n3oCiN4FUida55sbr89kAPf6FXWMuDjmlWBMdsTJolo>. (12.9.2020.)
27. ŠIMURINA, N., RAJKOVIĆ, L. (2015.), *Uloga poreza po odbitku i ugovora o izbjegavanju međunarodnog dvostrukog oporezivanja u poreznom sustavu Republike Hrvatske*, Zbornik Ekonomskog fakulteta u Zagrebu, godina 13, br. 2., str. 157-175.
28. Tax Cuts and Jobs Act (TCJA), 2017. Dostupno na: shorturl.at/jmFW2. (10.7.2020.)
29. TENORE, M. (2008.), *The Parent-Subsidiary Directive*, u: LANG, PISTONE, SCHUH, STRINGER (ur.), *Introduction to European Tax Law on Direct Taxation*. Linde, Beč, str. 100.
30. TURINA, A., (2020.), *The progressive policy shift in the debate on the international tax challenges of the digital economy: A „Pretext“ for overhaul of the international tax regime?*, Elsevier, Amsterdam.
31. Van THEIL, S., RATTRA, C. i MEER, M. (2001.), *Corporate Income Taxation and the Internal Market Without Frontiers: Adoption of the Merger and Parent-Subsidiary Directives*, European Taxation br. 11/1990., str. 332.
32. Zakon o izmjenama i dopunama Zakona o porezu na dohodak, NN (106/18).
33. Zakon o porezu na dobit (NN, broj 127/00, 163/03, 148/12, 115/16, 106/18, 121/19).
34. Zakon o porezu na dohodak (NN, broj 127/00 i 150/02 (pročišćeni tekst) i NN broj 163/03).
35. ŽUNIĆ KOVAČEVIĆ, N. (2018.), *Prethodni sporazum o transfernim cijenama: stari izazovi ili nova era u poreznoj praksi*, Zbornik Pravnog fakulteta Sveučilišta u Rijeci, vol. 39, br. 1, 457-478.

Popis tablica

Tabela 1 Zemlje EU i ostale zemlje koje su uvele vizu za digitalne nomade.....	32
--	----

Životopis

Sarah Zefić rođena je 10. travnja 1995. godine u Zagrebu. Osnovnu školu Ivana Mažuranića završava u Zagrebu. Nakon završetka osnovnoškolskog obrazovanja upisuje III ekonomsku školu. Upis u Preddiplomski sveučilišni studij Poslovne ekonomije obavlja u 2014. godini na Ekonomskom fakultetu u Zagrebu te uspješno završava u 2018. godini. Tijekom preddiplomskog studija podela je jedan semestar na razmjeni na fakultetu IAE Montpellier u Francuskoj u sklopu Erasmus+ programa razmjene. Diplomski sveučilišni studij na smjeru Financije upisuje 2018. godine na Ekonomskom fakultetu u Zagrebu. Od listopada 2019. godine do ožujka 2020. godine zaposlena je kao pripravnik u Ernst&Young-u u odjelu poreza na dohodak.