

OPOREZIVANJE PARTNERSTVA – „TRANSPARENT ASSOCIATION“



Andreja Novak, dipl.iur.
Ericsson Nikola Tesla d.d.
Zagreb

UVOD

U ovom članku obraditi ću načine oporezivanja partnerstva u Republici Hrvatskoj, u nekim državama EU, kao i sukladno Modelu OECD-a o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja.

Kada govorimo o partnerstvu, pod tim nazivom podrazumijevamo ortaštvo, temeljem odredbe članka 637. Zakona o obveznim odnosima. Ugovorom o ortaštvu uzajamno se obvezuju dvije ili više osoba uložiti svoj rad i/ili imovinu radi postizanja zajedničkog cilja, a ortaštvo je zajednica osoba i dobara bez pravne osobnosti. Znači u porezno-pravnom smislu ne govorimo o pravnoj osobnosti, već o udruženju dvoje ili više obveznika koji ostvaruju zajednički dohodak. Važno je napomenuti da se sukladno odredbama Zakonu o porezu na dohodak- u skladu s odredbama o zajedničkom dohotku- svaki ortak oporezuje pojedinačno.

Partnerstvo u Republici Hrvatskoj

Tako je temeljem Zakona o porezu na dohodak definiran zajednički dohodak više partnera u slučaju kada više fizičkih osoba ostvaruje dohodak zajedničkim obavljanjem samostalne djelatnosti, svaka fizička osoba plaća porez na dio dohotka koji joj pripada od zajedničke samostalne djelatnosti.

Dohodak ostvaren obavljanjem zajedničke samostalne djelatnosti utvrđuje se kao jedinstveni dohodak. Zajednički ostvaren dohodak ili gubitak dijeli se na pojedine supoduzetnike prema ugovoru. Ako ugovor nije sklopljen dohodak ili gubitak dijeli se na jednake dijelove. Dijelovima zajedničkog dohotka ili gubitka svakog supoduzetnika, dodaju se primici koje pojedini supoduzetnik ostvari za svoj rad ili druge naknade, a koje su kao poslovni izdaci smanjili dohodak od zajedničke djelatnosti. Od dijela dohotka ili gubitka svakog supoduzetnika odbijaju se izdaci koji su nastali pojedinom supoduzetniku, a kao poslovni izdaci nisu smanjili dohodak od zajedničke djelatnosti. Navedena se odredba odnosi i na slučaj kada više fizičkih osoba zajednički ostvaruju dohodak od imovine i imovinskih prava.

Partneri koji ostvaruju zajednički dohodak obvezni su imenovati nositelja zajedničke djelatnosti, koji je prvenstveno odgovoran za vođenje poslovnih knjiga, plaćanje poreznih i drugih obveza, podnošenje prijava i izvješća i izvršavanje drugih propisanih obveza koje proizlaze iz zajedničke djelatnosti i zajedničke imovine i imovinskih prava. Nerezident ne može biti imenovan nositeljem zajedničke djelatnosti. Ako partneri ne imenuju nositelja zajedničke djelatnosti, imenovat će ga Porezna uprava.

Nositelj zajedničke djelatnosti obvezan je po isteku poreznog razdoblja (kalendarske godine) ispostaviti Poreznu upravu nadležnoj prema svom prebivalištu ili uobičajenom boravištu podnijeti prijavu o utvrđenom dohotku od zajedničke djelatnosti.

Prijava o utvrđeno dohotku od zajedničke djelatnosti podnosi se do kraja mjeseca siječnja za proteklu godinu.

Dohodak od zajedničke samostalne djelatnosti, odnosno zajedničke imovine i imovinskih prava utvrđuje se kao jedinstveni dohodak i raspoređuje na supoduzetnike. Svaki supoduzetnik obvezno u svoju prijavu mora unijeti utvrđeni udio u dohotku od zajedničke djelatnosti.

Zajednički dohodak i njegova raspodjela na pojedine partnere utvrđuje se rješenjem. Rješenje o utvrđenom zajedničkom dohotku koje se donosi na temelju podnesene prijave dohotka od zajedničke djelatnosti dostavlja se nositelju zajedničke djelatnosti. O utvrđenom zajedničkom dohotku i njegovoj raspodjeli nositelj zajedničke djelatnosti obavještava ostale supoduzetnike.

Ako supoduzetnik dobije naknadu za svoj rad u zajedničkoj djelatnosti, ta se naknada ne oporezuje prema odredbama propisanim za dohodak od nesamostalnog rada ili drugi dohodak, već primljena naknada povećava njegov udio u dohotku od zajedničke djelatnosti. Naknade supoduzetnika za ostale djelatnosti u zajedničkoj djelatnosti povećavaju njegov dohodak od samostalne djelatnosti ako su tijekom godine iskazane kao poslovni izdaci zajedničke djelatnosti.

Ako supoduzetnik daje uz naknadu (zakupninu, najamninu i sl.) na raspolaganje gospodarsko dobro za obavljanje zajedničke djelatnosti, a naknada je tijekom godine iskazana kao poslovni izdatak zajedničke djelatnosti, primljena naknada povećava njegov dohodak od samostalne djelatnosti.

Partnerstvo prema OECD-u

Određene države partnerstvo smatraju oporezivim jedincima (ponekad čak i kao trgovačka društva) dok druge države usvajaju pristup koji bi se mogao nazvati porezno transparentnim, tako da pri oporezivanju zanemaruju partnerstva i oporezuju samo pojedinačne partnere na njihove udjele u dohotku partnerstva (što je slučaj u Republici Hrvatskoj).

- Opseg oporezivanja partnerstva

Prvo je potrebno utvrditi opseg u kojem partnerstvo kao takvo ostvaruje pogodnosti iz ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja. U skladu sa člankom 1. modela ugovora, samo osobe koje su rezidenti država ugovornica imaju pravo na pogodnosti iz ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja .

Ako se partnerstvo (*taxation on partnership level*) smatra društvom i oporezuje se na način kao društvo, radi se o rezidentu države ugovornice koja oporezuje partnerstvo i stoga ima pravo na pogodnosti iz ugovora.

Ako se, međutim, partnerstvo u državi tretira kao porezno transparentno (*taxation on partner level*), partnerstvo ne podliježe oporezivanju i ne može biti rezident iste u svrhu ugovora (slučaj Republike Hrvatske).

U tom slučaju bi se odbila primjena ugovora na partnerstvo kao takvo, osim ako u ugovoru postoje posebna pravila o partnerstvima. Ako se na taj način odbije primjena ugovora, partneri bi trebali imati pravo, u odnosu na svoj udio u dohotku partnerstva, na povlastice iz ugovora sklopljenih od strane država čiji su rezidenti u onoj mjeri u kojoj im je raspoređen dohodak partnerstva u svrhe oporezivanja u njihovoj državi rezidentnosti.

Jedna od teškoća je utvrđivanje učinka koji primjena odredaba ugovoru o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja na partnerstvo može imati na oporezivanje partnera. Ako se partnerstvom postupa kao s rezidentom države ugovornice, odredbe ugovora koje ograničavaju pravo druge države na oporezivanje dohotka partnerstva ne ograničuju pravo te druge države na oporezivanje partnera koji su rezidenti te države na njihov udio u dohotku partnerstva. Pojedine države mogu u svoje ugovore uključiti odredbu kojom se izričito potvrđuje pravo države ugovornice na oporezivanje rezidentnih partnera na njihov udio u dohotku partnerstva koje se tretira kao rezident druge države.

- Učinak oporezivanja partnerstva

Drugi je problem učinak odredaba ugovora na pravo države ugovornice na oporezivanje dohotka ostvarenog na njezinom teritoriju ako je pravo na povlastice iz jednog ili više ugovora različito za partnere i partnerstvo. Ako, na primjer, država izvora tretira domaće partnerstvo kao porezno transparentno i stoga oporezuje partnere na njihov udio u dohotku partnerstva, partner koji je rezident države koja oporezuje partnerstva kao društvo ne bi mogao potraživati prava iz ugovora između dvije države u svezi s udjelom u dohotku partnerstva koji država izvora oporezuje u njegovim rukama obzirom da taj dohodak, iako je raspodijeljen osobi koja zahtijeva povlastice iz ugovora temeljem propisa države izvora, nije jednako raspodijeljen u svrhe utvrđivanja porezne obveze na tu stavku dohotka u državi u kojoj je ta osoba rezident.

Rezultati opisani prethodno trebali bi se dobiti čak i ako se, kao posljedica unutrašnjih propisa države izvora, partnerstvo ne smatra transparentnim u svrhe oporezivanja nego kao zasebna oporeziva osoba kojoj bi se pripisivao dohodak, pod uvjetom da se partnerstvo zapravo ne smatra rezidentom države izvora.

Zaključak se temelji na načelu da bi država izvora trebala uzeti u obzir, način na koji se jedna stavka dohotka, koji nastaje u njezinoj jurisdikciji, tretira i u jurisdikciji osobe koja traži povlastice iz ugovora kao rezident. Za države koje se ne mogu suglasiti s ovim tumačenjem članka moguće je osigurati takav rezultat posebnom odredbom kojom bi se izbjegavalo posljedično potencijalno dvostruko oporezivanje ako dvije države različito rasporede dohodak partnerstva.

Ako je dohodak „tekao“ kroz transparentno partnerstvo prema partnerima koji podliježu porezu na dohodak u državi rezidentnosti, tada se dohodak pravilno smatra „isplaćenim“ partnerima obzirom da se dohodak raspodjeljuje njima a ne partnerstvu u svrhu utvrđivanja njihove porezne obveze u državi rezidentnosti.

Stoga partneri, u tim okolnostima, zadovoljavaju uvjet da se predmetni dohodak isplati rezidentu druge države ugovornice. Jednako tako u gore navedenim okolnostima zadovoljava se uvjet utvrđen u nekim drugim člancima, da dohodak ili dobit stekne rezident neke druge države ugovornice.

Ovim se tumačenjem izbjegava uskraćivanje pogodnosti ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja na temelju činjenice da niti partnerstvo (jer nije rezident) kao ni partneri (jer se

dohodak ne isplaćuje izravno njima niti ga oni izravno stječu) ne mogu tražiti povlastice iz ugovora u svezi tog dohotka.

Stoga bi se rezident trebao smatrati zadovoljenim čak i ako, kao pitanje unutrašnjih propisa države izvora, partnerstvo ne bi bilo smatrano transparentnim u porezne svrhe, pod uvjetom da se partnerstvo zapravo ne smatra rezidentom države izvora.

Slučajevi partnerstva u koje su uključene tri države postavljaju teške probleme u svezi s utvrđivanjem prava na povlastice temeljem ugovora.

Međutim, mnogi problemi mogu se riješiti primjenom ranije opisanih načela. Ako je partner rezident jedne države, partnerstvo se osniva u drugoj državi, a partner sudjeluje u dohotku partnerstva koji nastaje u trećoj državi, tada partner može potraživati povlastice ugovora između države u kojoj je rezident i države izvora dohotka ukoliko mu se dohodak partnerstva raspodjeljuje u svrhe oporezivanja u državi rezidentnosti. Ako se, pored toga partnerstvo oporezuje kao rezident države u kojoj je osnovano, tada samo partnerstvo može tražiti pogodnosti između države u kojoj je osnovano i države izvora. U tom slučaju „dvostrukih pogodnosti“, država izvora ne može nametnuti oporezivanje koje je nekonzistentno s odredbama bilo kojeg od važećih ugovora, stoga ako dva ugovora utvrđuju različite stope primjenjuje se niža od njih.

Međutim, u situacijama poput ove, države ugovornice imaju mogućnost razmotriti posebne odredbe za rješavanje pitanja odobravanja povlastica temeljem ugovora, tako da partnerstva mogu tražiti povlastice ali partneri ne bi mogli imati istovremena potraživanja. Navedenim bi se odredbama osigurala odgovarajuća i pojednostavljena postupak osiguranja pogodnosti.

Tako pogodnosti ne bi bilo temeljem ugovora između države u kojoj je partnerstvo osnovano i države izvora ako se partnerstvo smatra transparentnim u porezne svrhe od strane države u kojoj je osnovano. Jednako tako temeljem ugovora između države rezidentnosti i države izvora nema nikakvih pogodnosti ako se dohodak partnerstva temeljem poreznih propisa države rezidentnosti ne raspodijeli partneru. Ako se država u kojoj je partnerstvo osnovano smatra partnerstvo transparentnim u porezne svrhe a dohodak partnerstva se ne raspodjeljuje partneru temeljem poreznih propisa države u kojoj je partner rezident, država izvora može oporezivati dohodak partnerstva koji se može pripisati partneru bez ograničenja.

Razlike u načinu na koji države primjenjuju pristup porezne transparentnosti mogu stvoriti teškoće u primjeni ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja. Ako država smatra da partnerstvo ne ispunjava uvjete za rezidentnost u državi ugovornici obzirom da ne podliježe porezu, a partneri podliježu porezu u državi rezidentnosti na svoj udio u dohotku partnerstva, očekuje se da će država primijeniti odredbe ugovora kao da su partneri ostvarili dohodak izravno tako da klasifikaciju dohotka u svrhe pravila raspodijele ne mijenja činjenica da dohodak „teče“ kroz partnerstvo. Teškoće međutim, mogu nastati u primjeni odredaba koje se odnose na djelatnosti poreznog obveznika, prirodu poreznog obveznika, odnos između poreznog obveznika, odnos između poreznog obveznika i druge strane u transakciji.

Konačno, niz drugih teškoća nastaje ako države ugovornice primjenjuju različita pravila ugovora na dohodak koji stječe partnerstvo ili njegovi partneri, ovisno o unutrašnjim propisima tih država ili njihovom tumačenju odredaba ugovora ili relevantnih činjenica.

Slijedi kratak pregled načina poreznog tretmana partnerstva u Cipru, Slovačkoj, Češkoj, Latviji i Sloveniji.

- **CIPAR:** Partnerstvo (bilo ograničeno ili ne) nije oporeziv subjekt prema odredbama ciparskog Zakona o porezu na dohodak, nego je oporeziv kao trgovački subjekt, čiji su porezni dobiti ili gubici raspodijeljeni na članove partnerstva (partnere), sukladno njihovom profitu koji se dijeli na ranije određene dijelove. U porezne svrhe važno je napraviti razliku između: partnera koji dijele samo plaću i partnera koji imaju pravo na udio u profitu i gubitku njihovog zajedničkog poslovanja. Svaki partner se oporezuje kao trgovac pojedinac koji vodi poslovanje kada se pridruži partnerstvu, kao i kada odluči izaći iz partnerstva. Porez se razrezuje u ime svakog partnera zasebno, a nikad u ime cijelog partnerstva. Između ostalog, Zakon o porezu na dohodak zahtjeva od partnerstva da podnese poreznu prijavu poreza na dohodak –ali za partnerstvo i prikažu podjelu profita među partnerima.
- **LATVIJA:** Opće partnerstvo je partnerstvo čiji je cilj poduzimanje poduzetničke aktivnosti koristeći se uobičajenom tvrtkom, u koje dvije ili više osoba sudjeluju, bez vlastitih ograničenja prema kreditorima općeg partnerstva. Ograničeno partnerstvo ne plaća porez na dobit nezavisno. Svaki član partnerstva plaća porez na dohodak ili dobit na oporezivi dio svog dohotka. Nerezidenti plaćaju porez na dohodak ostvaren u Latviji od poduzetničke aktivnosti. Rezidenti i nerezidenti plaćaju porez na dohodak ostvaren od partnerstva registriranog u Republici Latviji. Stopa poreza na dohodak je 25%.
- **ČEŠKA:** Partnerstvo se mora sastojati od barem jednog partnera, porez se razrezuje u obliku paušalnog oporezivanja, mora postojati minimalna porezna osnovica koja se temelji na godišnjem prosjeku bruto dohotka, u iznosu 107 300 CZK za 2005. godinu. Nadalje, partnerstvo ima posebne obveze u slučaju stečaja, predviđene posebnim zakonom, te se može koristiti kao porezni poticaj pod određenim uvjetima. Uobičajena porezna osnovica označava zbroj poreznih osnovica oba partnera. Nadalje, oba partnera podnose poreznu prijavu, ali odvojeno. Dohodak ostvaren od poreznih obveznika (dva ili više) u svrhu zajedničke djelatnosti na osnovi ugovora o partnerstvu i troškovi nastali u svrhu postizanja dobiti, bit će razdijeljeni među poreznim obveznicima na jednake dijelove, osim ako je ugovorom o partnerstvu određeno drugačije.
- **SLOVAČKA:** U Slovačkoj je uobičajeno razlikovati dvije vrste partnerstva –opće trgovačko partnerstvo i ograničeno partnerstvo. Partnerstvo je potrebno registrirati u trgovački registar, te je potrebno sastaviti izjavu o osnivanju. Definicija partnerstva: društvo u kojem najmanje dvije osobe vode poslovnu djelatnost, pod uobičajenim poslovnim imenom i odgovaraju za potraživanja društva osobno i zajednički svom svojom imovinom. Izjava o osnivanju sadrži sjedište partnerstva, naziv društva, imena partnera, njihova prebivališta, te opseg poslovanja društva.
- **SLOVENIJA:** U Sloveniji je partnerstvo definirano u građanskom zakonu kao „societas“ –udruženje dvije ili više osoba na osnovi ugovora kojim se obvezuju da će uložiti svoj rad ili imovinu da bi postigli zajednički cilj. Gotovo u svim slučajevima je societas uobičajena osnova za osnivanje društva (pravne osobe) u skladu s odredbama Zakona o trgovačkim društvima. Ne postoje posebne odredbe o oporezivanju partnerstva., nego se primjenjuju odgovarajuće odredbe Zakona o porezu na dobit i Zakona o porezu na dohodak.

Zaključak

Obzirom na sve navedeno, nedvojbeno se nameće zaključak da postoje tri načina oporezivanja partnerstva, i to:

1. oporezivanje na razini partnerstva- partnerstvo se smatra zasebnom fizičkom ili pravnom osobom („*partnership level*“);
2. oporezivanje na razini partnera – dohodak ili gubitak obuhvaća svakog partnera zasebno i oporezuje se na nivou partnera („*partner level*“);
3. kombinacija oba načina- dohodak distribuiran i alociran kod partnera i oporezovan na razini svakog partnera, svi ostali dohoci oporezovani na razini partnerstva („*hybrid approach*“), što je praksa u SAD-u.

Nadalje, velika je razlika u oporezivanju partnerstva od države do države, i to ovisno da li država pripada anglosaksonskom pravnom sustavu („*common law*“) ili europskom pravnom sustavu („*civil law*“).

Obzirom da partnerstvo kao porezni entitet nije predviđeno da bude oporezovano porezom na dohodak, članak je usmjeren na porezni tretman – alokaciju dobiti i gubitka među partnerima.

Važno je još napomenuti da je pravna priroda partnerstva različita ovisno o, kako je ranije rečeno pravnom sustavu, tako je partnerstvo u common law sustavu definirano kao odnos više osoba koje obavljaju djelatnost radi ostvarivanja dobiti.

Za razliku od navedene definicije uobičajena građanskopravna definicija partnerstva jest „udruženje osoba“.

Partnerstvo možemo isto tako podijeliti u dvije kategorije, i to u takozvano opće partnerstvo („*general partnership*“) u kojem su slučaju partneri zajedno odgovorni za dugove partnerstva, te ograničeno partnerstvo („*limited partnership*“), gdje je odgovornost partnera ograničena na pojedinačno uložene udjele.

Još jedno važno pitanje na koje smo obratili pozornost u ovom članku jest da li je partnerstvo pravna ili fizička osoba, te je li partnerstvo kao takvo oporeziv subjekt.