

Stalna poslovna jedinica nerezidenta

Stalna poslovna jedinica (SPJ) predstavlja poreznu prisutnost inozemnog poduzetnika, najčešće inozemnoga trgovačkog društva, u drugoj državi u kojoj obavlja neku poslovnu aktivnost. SPJ obično nema samostalnu pravnu osobnost odvojenu od svoje matice te ova koncepcija omogućuje državi domaćinu oporezivanje poslovnih aktivnosti koje je inozemni poduzetnik realizirao u toj državi kao da ih je obavilo samostalno trgovačko društvo te države domaćina. Cilj je omogućiti državi izvora oporezivanje poslovnih prihoda. U ovom članku autori razjašnjavaju osnovna pravila za nastanak SPJ-a i njegovo oporezivanje.

1. UVOD

Primjena koncepcije SPJ-a radi ostvarivanja prava države na oporezivanje prihoda koje je inozemni poduzetnik ostvario poslujući na njegovu teritoriju nije novo. No snažnim širenjem poslovnih mreža trgovačkih društava u države izvan mjesta svoje porezne rezidentnosti te shvaćanjem tih država izvora da gube znatne porezne prihode koji se oporezuju samo u državi rezidentnosti poduzetnika, primoralo ih je da se ozbiljnije i sustavnije prihvate utvrđivanja postojanja SPJ-a. Tome su poduzetnici pokušali doskočiti izbjegavanjem nekih formalnih uvjeta za nastanak SPJ-a jer su usklađena svjetska pravila bila previše formalistička, manjkava i zastarjela te nisu pratila nove trendove prekograničnih poslovanja. Zbog toga je svjetska porezna zajednica odlučila redizajnirati definiciju stalne poslovne jedinice. Odabran je okvir OECD-ova BEPS Akcijskog plana kojemu je cilj sprječavanje smanjenja porezne osnovice i preusmjerenja dobitka. *Pitanja povezana s SPJ obrađena su Mjerom 7. BEPS Akcijskog plana.* Naime, na osnovi inicijative skupine G20, države članice međunarodne organizacije OECD¹ i mnoge druge, uključujući i Republiku Hrvatsku (dalje: RH), te države nečlanice OECD-a odlučile su izmijeniti cjelokupna međunarodna porezna pravila kroz *Okvir za implementaciju paketa mjera protiv BEPS-a* (smanjenja porezne osnovice i premještanja dobitka)² jer su primijetile da gube znatne prihode od oporezivanja društava

zbog agresivnoga međunarodnog poreznog planiranja. Takvo neželjeno porezno planiranje ima učinak umjetnog preusmjerenja dobiti na lokacije na kojima društva ne podliježu oporezivanju ili podliježu smanjenom oporezivanju. Umjesto da primjenjuju međunarodna porezna pravila kako bi izbjegla dvostruko oporezivanje, odnosno oporezivanje i u državi svoje porezne rezidentnosti i u drugoj državi u kojoj obavljaju dio svoje djelatnosti, trgovačka društva, a ponajprije multinacionalne kompanije, koriste neusklađenosti između poreznih pravila pojedinih država te nepotpunosti i manjkavosti međunarodnih poreznih pravila kako bi u potpunosti ili djelomično izbjegla oporezivanje.

U okviru rada država na različitim BEPS mjerama javila se i potreba izmjene dosadašnjih standardnih odredaba o stalnoj poslovnoj jedinici jer su postojeće dozvoljavale izbjegavanje osnovne ideje da se porez može plaćati u državi izvora prihoda, odnosno u državi u kojoj inozemni poduzetnik posluje i ima značajnu ekonomsku prisutnost. Često se stvaranje stalne poslovne jedinice izbjegavalo razbijanjem poslovanja na dijelove koji svaki sami po sebi ne bi zadovoljili uvijete za postojanje SPJ-a ili su se uključivali agenti koji su imali fiktivan status nezavisnih agenata ili su agenti obavili sav posao, a inozemni poduzetnik je u inozemstvu samo formalno sklapao ugovore te se posao agenata prikazivao kao pripreman ili pomoćni te stoga nisu bili ostvareni uvjeti za stalnu poslovnu jedinicu.

Sudjelujući u ime RH u radu OECD-a na BEPS Akcijskom planu te prateći najnovije međunarodne standarde, autori ovog članka prihvatili su se izmjenе definicije stalne poslovne jedinice u domaćim

¹ Organisation for Economic Co-operation and Development

² Inclusive Framework on Base erosion and profit shifting (BEPS) – Okvir za implementaciju paketa mjera protiv BEPS-a (smanjenja porezne osnovice i premještanja dobitka).

poreznim propisima. Izmjena domaćih propisa o stalnoj poslovnoj jedinici bila je poželjna i zbog preklapanja definicije SPJ-a u Zakonu o porezu na dobit (Nar. nov., br. 177/04. – 114/22.) i Općem poreznom zakonu (Nar. nov., br. 115/16. – 114/22., dalje: OPZ). U sklopu porezne reforme uklonjena je definicija stalne poslovne jedinice u Zakonu o porezu na dobit te je definicija u OPZ-u izmijenjena i usklađena s izričajem SPJ-a iz *najnovije verzije OECD Modela ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja iz 2017. godine koja sadržava dogovorene izmjene međunarodnog oporezivanja donesene u BEPS Akcijskom planu*. Navedene izmjene definicije SPJ-a u OPZ-u stupile su na snagu 1. siječnja 2019. godine. U novim ugovorima koje RH pregovara nastoji se ugovoriti nove odredbe koje se odnose na SPJ. Jednako tako, putem *Multilateralnog instrumenta³ (MLI)* RH nastoji se unijeti nove odredbe o SPJ-u i u stare ugovore o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja.

2. STALNA POSLOVNA JEDINICA NEREZIDENTA U OPZ-U

Nova verzija stalne poslovne jedinice u hrvatskim poreznim propisima nosi naziv „Stalna poslovna jedinica nerezidenta“ te je propisana odredbama čl. 45. OPZ-a. Ona predstavlja konsolidiranu verziju prijašnje definicije „Poslovne jedinice nerezidenta“ iz Zakona o porezu na dobit i prijašnje definicije „Stalne poslovne jedinice“ iz OPZ-a i rezultat implementacije paketa mjera razvijenih u okviru BEPS Akcijskog plana.

Nadalje, nova definicija iz OPZ-a u sebi također sadržava odredbu kojom je propisano pravo oporezivanja dobitka ili dohotka koji poduzetnik, nerezident, ostvari od nekretnina (uključujući dobitak ili dohodak od poljoprivrede ili šumarstva) koje se nalaze na području RH, čime se, u biti, zakonodavno uređuje neprikosnoveno pravo koje RH pripada s osnove primjene pojedinih ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja. Radi jasnoće promijenjen je i naslov članka da bi bilo jasno da se utvrđivanje stalne poslovne jedinice odnosi na poduzetnika nerezidenta.

3. OBILJEŽJA STALNE POSLOVNE JEDINICE

Stalna poslovna jedinica predstavlja stalno mjesto poslovanja putem kojega se poslovanje poduzetnika obavlja u cijelosti ili djelomično. Definicija stalne poslovne jedinice sadržava sljedeća obilježja:

- **poslovanje** inozemnog poduzetnika u državi izvora prihoda odnosno obavljanje neke djelatnosti koja nema samo pripremni ili pomoćni karakter
- postojanje **mjesta** poslovanja koje pretpostavlja fizičko mjesto, npr. zgrade, prostorije ili u određenim slučajevima postrojenja ili opremu
- mjesto poslovanja mora zadovoljavati određenu **stalnost**
- poslovanje mora biti s određenim stupnjem **trajnosti**.

³ Mnogostrana konvencija o provedbi mjera povezanih s ugovorima o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja u svrhu sprječavanja smanjenja porezne osnovice i preusmjerenja dobiti (MLI) razvijena je kao mjera 15 BEPS Akcijskog plana. Svrha MLI-ja je ubrzanje i pojednostavljenje implementacije onih mjera razvijenih u okviru BEPS Akcijskog plana koje zahtijevaju izmjene postojećih ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja.

3.1. POSLOVANJE

Pojam poslovanje u definiciji SPJ-a označava **djelatnosti koje obavljaju poduzetnik i njegovo osoblje**. Taj izraz treba tumačiti tako da on isključuje prihode koje porezni obveznik ostvaruje u drugoj državi samo na povremenoj i nisko intenzivnoj osnovi. Mada se kod utvrđivanja postojanja SPJ-a, u pravilu, promatra aktivno poslovanje i ostvarivanje aktivna dobitka, samom SPJ-u mogu se pripisati i tzv. pasivni prihodi⁴ ako su povezani sa SPJ-om i njegovim djelatnostima. Te pasivne prihode SPJ može čak ostvarivati iz trećih država, dok bi se aktivno poslovanje u trećim državama ipak uvjetovalo postojanjem posebnog SPJ-a matičnog poduzetnika u toj trećoj državi.

3.2. MJESTO

Izraz mjesto poslovanja obuhvaća **sve prostorije, objekte ili postrojenja u kojima se obavlja poslovanje poduzetnika, neovisno o tome koriste li se isključivo za tu svrhu ili ne**. Mjesto poslovanja može također postojati kada nisu potrebne ili ne postoje prostorije za obavljanje poslovanja poduzetnika, ali kada postoji određeni prostor njemu na raspolaganje. **Nevažno je jesu li prostorije, objekti ili postrojenja u vlasništvu ili zakupu, ili su na neki drugi način poduzetniku na raspolaganju**. Tako i prostorije u koje je poduzetnik protupravno ušao i nad kojima nema nikakvo formalno pravo vlasništva ili korištenja mogu biti njegovo mjesto poslovanja u smislu utvrđivanja postojanja SPJ-a. Čak i prazne sobe ili nekretnine neuređenih zidova ili dnevni smještaj trgovačkog putnika mogu se smatrati mjestom poslovanja ako se ondje mogu obavljati poslovne djelatnosti.

Međunarodni ugovori o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja i odredbe čl. 45. OPZ-a sadržavaju popis tipičnih stalnih poslovnih jedinica, kao što su: **mjesto uprave, podružnica, ured, tvornica, radionica i rudnik, naftni ili plinski izvor, kamenolom i bilo koje drugo mjesto crpljenja prirodnih bogatstava, no navedeni popis nije isključiv**. Jednako tako, navedeni primjeri ne moraju nužno predstavljati SPJ ako nisu ispunjeni svi elementi potrebni za njezino nastajanje. Tako npr. podružnica inozemnog poduzetnika u RH koja je formalno registrirana kod Trgovačkog suda ne mora predstavljati SPJ ako se bavi samo **pripremnim i pomoćnim aktivnostima kao što je npr. marketing**.⁵ S druge strane, djelovanje inozemnog poduzetnika u drugoj državi bez ikakva formalnog organizacijskog temelja predstavljat će SPJ ako su zadovoljeni svi uvjeti. To je pogotovo često primjer kod poslovanja trgovačkih društava rezidenata EU država koja u skladu s europskim tržišnim slobodama mogu dosta dugo poslovno djelovati na teritoriju druge države članice, a da još ne potpadnu pod pravila o formalnoj registraciji u toj državi.

Glavni razlog za to široko tumačenje pojma mjesto poslovanja je dosljednost s preduvjetima vezanim za agentsku stalnu poslovnu jedincu prema kojima nije potrebno stalno mjesto, prostorija, uredski stol ili bilo koja druga oprema. Stoga je zavaravajuće zahtijevati

⁴ Primjerice, prihodi od dividenda, kamata, autorskih naknada.

⁵ Marketing neće biti priprema i pomoćna aktivnost za poduzetnika kojemu je marketing jedna od osnovnih djelatnosti.

da postrojenje mora imati obilježja karakteristična za mjesto poslovanja. Nasuprot tome, **ako se objektom može koristiti samo za privatne ili neoperativne aktivnosti, on se ne može smatrati stalnom poslovnom jedinicom.** Upravo zbog toga društvene ustanove ili stambeni prostori zaposlenika ne predstavljaju stalnu poslovnu jedinicu ako se njima ne koristi za provođenje poduzetničkih djelatnosti.

Kriterij mjesta u definiciji SPJ-a je osnovni uvjet za njegovo utvrđivanje te predstavlja kamen temeljac definicije stalne poslovne jedinice, iako nikada nije bio neizostavni preduvjet u svim slučajevima. **Značajne iznimke od uvjeta fiksnog mjesta poslovanja su posebne odredbe za gradilište, građevinske i instalacijske projekte, ovisne agente i za uslužne djelatnosti (odnosno pružanje usluga, kao npr. savjetovanja, u drugoj državi)⁶ ako su one uključene u definiranje SPJ-a u skladu s pojedinim ugovorima o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja ili domaćim poreznim pravilima.** U domaću odredbu o SPJ-u uključene su sve spomenute kategorije, dok u našim ugovorima o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja često nije uključena odredba o pružanju usluga. Kako međunarodni ugovori o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja imaju prioritet u odnosu na domaće zakonodavstvo, u tom će se slučaju SPJ za pružanje usluga ocjenjivati u skladu s općim pravilima za utvrđivanje SPJ-a bez obzira na postojanje posebne odredbe u čl. 45. OPZ-a.

3.3. STALNOST

Izraz stalno pretpostavlja da **poslovanje mora imati karakteristiku stalnosti.** U pravilu, mora postojati **veza između mjesta poslovanja i određene geografske točke.** Dakle, s obzirom na to da mjesto poslovanja mora biti stalno, iz toga proizlazi da se smatra da stalna poslovna jedinica postoji samo ako mjesto poslovanja ima određeni stupanj stalnosti odnosno ako nije samo privremene prirode. Kada je to ispunjen kriterij stalnosti, nije točno određeno ni u međunarodnim poreznim pravilima ni u hrvatskim poreznim odredbama o SPJ-u, osim u navedenim posebnim slučajevima. **Često se smatra da je kriterij ispunjen kada djelatnost traje dulje od 6 mjeseci, no vrijeme može biti i kraće.** Tako bi npr. mogao postojati SPJ u slučaju da neki poduzetnik redovito tijekom više godina dolazi i prodaje svoj proizvod na specijaliziranom prodajnom sajmu druge države, mada je sama prisutnost u toj drugoj državi kratka. Treba naglasiti da **kad se utvrdi postojanje uvjeta za SPJ, smatra se utvrđenim za cijelo razdoblje od početka obavljanja djelatnosti u toj državi, a ne od trenutka utvrđivanja postojanja SPJ-a.**

3.4. TRAJNOST

Vežanjem uz geografsku lokaciju kvalifikacija mjesta poslovanja kao stalne poslovne jedinice podliježe uvjetu **vremenske stabilnosti.** **Geografska stabilnost ima pomoćnu funkciju uz vremensku stabilnost te**

⁶ U tom slučaju se ne primjenjuje kriterij stalnog i fiksnog mjesta poslovanja, nego je nastanak takve SPJ uvjetovan minimalnim vremenskim uvjetom, npr. 6 mjeseci ili 183 dana u dvanaestomjesečnom razdoblju. Fizička prisutnost u toj drugoj državi je i nadalje potrebna.

geografska stabilnost nema smisla bez vremenske stabilnosti. SPJ može postojati samo ako su oba zahtjeva ispunjena kumulativno. U skladu s tumačenjima iz međunarodne porezne prakse, sam objekt ili instalacija ne moraju nužno biti trajno fiksirani za tlo da bi se zadovoljio uvjet trajnosti.

4. POSEBNI SLUČAJEVI SPJ-a – PRIMJERI SPJ

Odredbe o SPJ-u iz ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja i čl. 45. OPZ-a sadržavaju popis primjera (mjesto uprave, podružnica, ured, tvornica, radionica i rudnik, naftni ili plinski izvor, kamenolom i bilo koje drugo mjesto crpljenja prirodnih bogatstava) od kojih se svaki na prvi pogled može smatrati da čini stalnu poslovnu jedinicu. No taj popis nije iscrpan te se SPJ može javljati i u raznim drugim oblicima. Budući da se ti primjeri trebaju promatrati u okviru opće definicije, takva mjesta poslovanja predstavljaju SPJ samo ako su ispunjeni opći ili možebitno posebni uvjeti za nastanak SPJ-a.

5. GRADILIŠTE ILI GRAĐEVINSKI ILI MONTAŽNI PROJEKT

Odredbama u ugovorima o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja i domaćim poreznim propisima obično je propisano **da gradilište ili građevinski ili montažni projekt čini stalnu poslovnu jedinicu samo ako traje dulje od propisanog roka.** U čl. 45. OPZ-a odnosni rok je šest mjeseci. U ugovorima o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja taj je rok obično 12 mjeseci, no potrebno je provjeriti svaki pojedini međunarodni ugovor. **Rok propisan konkretnim ugovorom ima prioritet pred rokom propisanim domaćim propisom.**

Svaki od tih objekata koji ne zadovoljava uvjete sam po sebi ne čini stalnu poslovnu jedinicu, čak i ako unutar montažnog projekta postoji, primjerice, ured ili radionica, u skladu s već navedenim primjerima za SPJ, a koji je povezan s građevinskom aktivnošću.

Ovdje bismo istaknuli da je potrebno voditi računa o razdvajanju ugovora. Naime, u skladu s rezultatima Mjere 7. OECD-ova BEPS Akcijskog plana pokušalo se stati na kraj praksi zloupotrebljavanja propisa tako da su se ugovori razdvajali / dijelili između usko povezanih poduzetnika. Zbog toga je dodan **test osnovne svrhe** kojemu je cilj prikazati kada je prikladno zbrojiti vrijeme kada su dva povezana poduzetnika radila na građevinskom projektu, jer je razumno zaključiti da je jedna od glavnih svrha razdvajanja / podjele ugovora izbjegavanje plaćanja poreza u državi izvora zaobilaženjem ispunjavanja vremenskog uvjeta za stvaranje ovoga posebnog oblika SPJ-a.

6. PRUŽANJE USLUGA

U skladu s odredbama čl. 45. OPZ-a stalnom poslovnom jedinicom poduzetnika, nerezidenta, smatra se i **pružanje usluga, uključujući savjetodavne ili poslovne usluge, koje obavljaju poduzetnici putem zaposlenika ili drugog osoblja koje je poduzetnik angažirao u tu svrhu, ali samo ako se takve djelatnosti nastavljaju (za isti ili povezani projekt) u razdoblju ili razdobljima koja ukupno traju dulje od tri mjeseca u bilo kojem dvanaestomjesečnom razdoblju.**

POREZI

Slična odredba može se pronaći i u nekim hrvatskim ugovorima o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja, no ne i u većini. Ako s državom rezidentnosti poreznog obveznika nemamo ugovorenu ovakvu posebnu odredbu unutar članka Ugovora koji se odnosi na SPJ, tada se SPJ za pružanje usluga utvrđuje prema općim pravilima iz tog Ugovora.

7. IZUZEĆA ZA ODREĐENE AKTIVNOSTI

Unutar odredaba o SPJ-u nalazi se i popis situacija za koje se ne smatra da uvjetuju postojanje SPJ-a, a to su: korištenje objektima isključivo u svrhu uskladištenja, izlaganja ili isporuke dobara ili robe koja pripada poduzetniku; održavanje zaliha dobara ili robe koja pripada poduzetniku isključivo u svrhu uskladištenja, izlaganja ili isporuke; održavanje zaliha dobara ili robe koja pripada poduzetniku isključivo u svrhu prerade koju obavlja drugi poduzetnik; održavanje stalnog mjesta poslovanja isključivo u svrhu kupnje dobara ili robe ili u svrhu prikupljanja podataka za poduzetnika; održavanje stalnog mjesta poslovanja isključivo u svrhu obavljanja bilo koje druge slične pripreme ili pomoćne aktivnosti za poduzetnika; održavanje stalnog mjesta poslovanja isključivo zbog bilo koje kombinacije spomenutih aktivnosti.

U starijim ugovorima o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja navedene su situacije automatski isključivale postojanje SPJ-a. Na temelju novog rješenja uvedenog na osnovi BEPS Akcijskog plana, navedene aktivnosti ne predstavljaju SPJ samo ako imaju karakter pripremnih i pomoćnih djelatnosti. U čl. 45. OPZ-a RH je uvela novo rješenje, no i nadalje postoje stari ugovori o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja sa starim rješenjem. Napominjemo da je RH nastojala promijeniti i obnoviti svoje odredbe o SPJ-u, uključujući i ovu, i u svojim starijim ugovorima o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja putem MLI-ja, no određene države zbog raznih razloga nisu željele mijenjati odredbe odnosnih Ugovora s RH putem MLI-ja ili u skladu s mogućnostima iz toga multilateralnog pravnog instrumenta nisu željele mijenjati ovu konkretnu odredbu u postojećim Ugovorima o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja.

8. PRAVILO PROTIV FRAGMENTACIJE

Ovo pravilo predstavlja novu odredbu razvijenu kroz BEPS Akcijski plan. Svrha je pravila protiv fragmentacije spriječiti primjenu izuzeća za prethodno navedene određene aktivnosti pripremnog i pomoćnog karaktera kako bi se na umjetan način izbjeglo nastajanje stalne poslovne jedinice, i to tako da se fragmentira jedinstveno poslovanje u nekoliko manjih operacija i da se na taj način tvrdi da svaka od tih operacija ima pripremi i pomoćni karakter. OECD je o ovom pitanju zauzeo stajalište da se zbog jednostavnosti osnivanja podružnica pravilo protiv fragmentacije treba proširiti na slučajeve kada mjesto poslovanja pripada usko povezanom poduzetniku.

Pravilo protiv fragmentacije bi tako spriječilo da se izuzeće za aktivnosti koje imaju pripremi ili pomoćni karakter primijeni na stalno mjesto poslovanja koje održava poduzetnik, ako isti poduzetnik, nerezident,

ili povezana osoba ili povezano društvo obavlja poslovanje na istom mjestu ili na drugom mjestu u RH, i to mjesto ili drugo mjesto čine stalnu poslovnu jedinicu poduzetnika ili povezane osobe ili povezanog društva prema odredbama članka kojim je definirana stalna poslovna jedinica; ili ukupna djelatnost koja proizlazi iz kombinacije djelatnosti koje obavljaju dva poduzetnika na istom mjestu ili isti poduzetnik ili povezane osobe ili povezano društva na dva mjesta, nije pripreme ili pomoćne naravi. **Pravilo se primjenjuje ako odnosne fragmentirane poslovne aktivnosti predstavljaju nadopunjujuće funkcije koje su dio jedinstvenog poslovanja.**

9. UMJETNO IZBJEGAVANJE STATUSA STALNE POSLOVNE JEDINICE PUTEM POSREDNIČKIH ARANŽMANA I SLIČNIH STRATEGIJA

Ovo pravilo također predstavlja novu odredbu razvijenu kroz BEPS Akcijski plan. Posrednički aranžman predstavlja aranžman koji je priznat prema europskoj koncepciji građanskog prava. Prema građanskom pravu, posrednik djeluje u svoje ime, ali za račun i na rizik glavnog društva.

Putem posredničkog aranžmana, inozemno društvo, koje djeluje kao nalogodavac, može prodavati robu i usluge u drugoj državi, putem povezanog društva koje djeluje kao posrednik, a da nema stalnu poslovnu jedinicu u toj državi, i to na temelju činjenice da posrednik u toj državi ne sklapa ugovore u ime inozemnog društva.

Putem posredničkog aranžmana, inozemno društvo, koje djeluje kao nalogodavac, može prodavati robu i usluge u drugoj državi, putem povezanog društva koje djeluje kao posrednik, a da nema stalnu poslovnu jedinicu u toj državi, i to na temelju činjenice da posrednik u toj državi ne sklapa ugovore u ime inozemnog društva.

Posrednički aranžmani zajednička su značajka učinkovitih međunarodnih poslovnih (poreznih) modela kojima se utječe na visinu porezne obveze u pojedinoj državi. Međutim, neki od tih posredničkih aranžmana su u posljednjih nekoliko godina predmet poreznih sporova raznih poreznih jurisdikcija upravo zato što se smatra da je takvim posredničkim aranžmanima moguće na umjetan način izbjegavati nastanak stalne poslovne jedinice.

Slične strategije koje se nastoji ograničiti uključuju primjenu još jedne nove odredbe koja pretpostavlja postojanje SPJ-a i u slučajevima kada sam ugovor u državi izvora formalno ne sklapa posrednik koji ima glavnu ulogu u postupku zaključivanja pravnog posla, nego takav ugovor rutinski sklapa inozemni poduzetnik (za prijenos vlasništva odnosno za dodjeljivanje prava na uporabu imovine koju poduzetnik posjeduje ili za koju ima pravo uporabe ili za usluge koje taj poduzetnik pruža).

Jednako tako, uvedena je nova odredba koja propisuje da se osoba neće smatrati neovisnim zastupnikom ako ta osoba djeluje isključivo ili gotovo isključivo u ime jednog ili više poduzetnika s kojima je usko povezana. Uz to, propisana su posebna pravila za utvrđivanje jesu li zastupnik i inozemni poduzetnik usko povezani.

10. DOHODAK OD NEKRETNINA

U sklopu novih odredaba čl. 45. OPZ-a unesena je i posebna odredba o pravu oporezivanja dohotka odnosno dobitka koju inozemni poduzetnik ostvaruje od nekretnina koje se nalaze u RH. Prema toj odredbi RH ima pravo oporezivati odnosni dobitak

ostvaren od tih nekretnina, uključujući dohodak od poljoprivrede ili šumarstva, koji potječe od izravnog iskorištavanja, davanja u zakup ili najam, korištenja nekretninama ili prodaje nekretnina te ostvarivanje dobitka na bilo koji drugi način od nekretnina koje se nalaze u RH.

Ova se odredba ne nalazi u standardnim odredbama o SPJ-u u ugovorima o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja, nego je to pravo propisano drugim odredbama tih ugovora. Kako je cilj odnosnih odredaba u ugovorima o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja dati pravo državi gdje se nekretnine nalaze na oporezivanje dobitka koji iz njih proizlazi bez potrebe utvrđivanja postojanja SPJ-a, i ova se odredba u domaćem poreznom propisu primjenjuje bez potrebe zadovoljenja ostalih uvjeta za postojanje SPJ-a.

11. PRIPISIVANJE DOBITKA STALNOJ POSLOVNOJ JEDINICI

Utvrđivanjem postojanja SPJ-a još uvijek nismo došli do najvažnijeg razloga za njegovo utvrđivanje, a to je kolika svota dobitka, odnosno prihoda i rashoda, inozemnog poduzetnika može se pripisati tom SPJ-u odnosno koja je svota oporeziva u državi izvora. Postoje razne metode utvrđivanja tog dobitka koje se međusobno ponajviše razlikuju u odnosu na pojedine vrste prihoda te po načinu razdiobe prihoda između SPJ-a i matičnog poduzetnika. Tu treba istaknuti činjenicu da SPJ nije pravno zaseban poduzetnik nego samo dio inozemnog poduzetnika te da SPJ ne sklapa ugovore u svoje ime s trećim neovisnim stranama ili s poduzetnikom povezanim osobama, nego se oni sklapaju u ime inozemnog poduzetnika. Također SPJ ne može biti vlasnikom ikakve imovine ili prava nego je to inozemni poduzetnik. Dodatni problem su transakcije između SPJ-a i matičnoga inozemnog poduzetnika u kojima u stvarnosti ne postoje međusobna plaćanja prema tržišnom načelu jer je riječ o istoj pravnoj osobi. Toj problematici pristupio je OECD kreiranjem pristupa pripisivanja dobitka SPJ-u, koji nosi naziv *Authorised OECD Approach (AOA)*. Takav je pristup prihvatila i RH te izmijenila odredbe čl. 50. OPZ-a pod nazivom *Obračun dobiti stalne poslovne jedinice*. Osnova toga novog pristupa je promatranje SPJ-a kao potpuno zasebnog poduzetnika te se transakcije između SPJ-a i matičnoga inozemnog poduzetnika, s njim povezanih poduzetnika te trećih neovisnih poduzetnika ocjenjuju prema načelu nepristranih transakcija u odnosu na to kakve bi one bile da je SPJ stvarno zaseban nepovezani poduzetnik. U ocjenjivanju transakcija između SPJ-a i matičnoga inozemnog poduzetnika primjenjuju se pravila o transfernim cijenama.

Nadalje, kada se utvrdi koliki bi bio dobitak SPJ-a kao neovisnoga samostalnog poduzetnika, potrebno je izvršiti razdiobu tako utvrđena dobitka između SPJ-a i matičnoga inozemnog poduzetnika. Pritom se uzimaju u obzir obavljene funkcije, imovina kojom se koristi i preuzeti rizici od poduzetnika putem stalne poslovne jedinice te kroz druge dijelove poduzetnika. To npr. znači da ako se utvrdi da pretežno rizik određenog vida poslovanja nije na SPJ-u nego na matičnom inozemnom poduzetniku ili nekom

drugom SPJ-u tog poduzetnika, tada se pretežni dio odnosnog dobitka neće pripisati tom SPJ-u te on neće moći biti oporeziv u državi gdje se nalazi SPJ odnosno državi izvora. Zbog toga je u praksi potrebno imati barem grubu percepciju koliki će se dobitak moći pripisati određenom SPJ-u jer inače može doći do situacije da se uz velik administrativni i financijski teret za poduzetnika te za samu Poreznu upravu utvrdi postojanje određenog SPJ-a, ali da je dobitak koji mu se može pripisati zanemariv.

12. ZAKLJUČAK

Ostvarivanje prava oporezivanja u državi u kojoj je stvorena nova vrijednost u odnosu na nerezidentne poduzetnike moguće je putem primjene odredaba o porezu po odbitku za pojedine vrste primitaka, kao što su npr. isplaćivanja u inozemstvo dividendi, kamata i autorskih naknada. No, ako inozemni poduzetnik aktivnije djeluje na području države izvora, potrebno je uključiti SPJ koji predstavlja fiktivnu podjelu poduzetnika u odnosu na njegovo poslovno djelovanje u drugoj državi. Pravila o SPJ-u postoje odavno, no posljednjih godina osvijestilo se među državama i njihovim poreznim tijelima da poduzetnici, a pogotovo multinacionalne kompanije, svjesno iskorištavaju manjkavosti i neusklađenosti između propisa pojedinih država i odredaba međunarodnih ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja da izbjegnju plaćanje poreza u državama izvora te premeštaju dobitak ili u države rezidentnosti ili u treće države gdje je porezni teret minimalan. Takvo je postupanje u uskoj vezi i s ostalim načinima izbjegavanja plaćanja poreza koje primjenjuju poduzetnici u međunarodnom poslovanju. Zbog toga je OECD na formalni zahtjev skupine G20 pokrenuo BEPS Akcijski plan u sklopu kojega su izmijenjena i međunarodna pravila vezana za utvrđivanje postojanja SPJ-a.

Povezan s radom na novim pravilima za stalnu poslovnu jedinicu je OECD-ov i EU-ov rad na mogućnostima oporezivanja tzv. digitalne ekonomije kada poduzetnici, obično velika multinacionalna društva, posluju u drugoj državi i prodaju svoje proizvode i usluge putem interneta bez ikakve fizičke prisutnosti. U sklopu porezne reforme RH je usvojila posljednji dogovoreni međunarodni standard u pravilima o stalnoj poslovnoj jedinici te tako pokazala da stoji uz bok državama članicama OECD-a te da i u tom području zadovoljava OECD-ove i međunarodne standarde.

No, u novim međunarodno dogovorenim pravilima o SPJ-u izostao je dio koji bi uredio pravo oporezivanja države izvora prihoda kada inozemni poduzetnik nema nikakvu fizičku prisutnost u državi izvora. Tu je najčešće riječ o poslovanju putem interneta, pogotovo internetskoj prodaji roba i usluga. Očiti primjer za to je poslovanje internetskih platformi koje umnogome sudjeluju na tržištu drugih država bez upućivanja djelatnika u te države ili otvaranja društva kćeri, podružnica i sl. Kako se države koje su sudjelovale u izradi BEPS Akcijskog plana, uključujući i RH, nisu uspjele usuglasiti oko izbacivanja potrebe fizičke prisutnosti kao uvjeta za nastanak SPJ-a, oporezivanje tog djela međunarodnog poslovanja razrješava se donošenjem pravila o oporezivanju tzv. digitalne ekonomije. Pravila

POREZI

o oporezivanju digitalne ekonomije stvorena su također kroz BEPS Akcijski plan te se sastoje od dva dijela odnosno Stupova I. i II. digitalne ekonomije. Ta pravila još nisu stupila na snagu, a planiraju se uvesti putem sklapanja međunarodne konvencije te izmjena domaćih poreznih zakonodavstava, pri čemu će ih RH u svoj pravni sustav dijelom implementirati kroz planirane Direktive Europske unije.

Smatramo da će snažnija i raširenija primjena novih pravila za stvaranje SPJ-a te pravila za oporezivanje digitalne ekonomije, imati značajan utjecaj na pravedniju raspodjelu ubiranja poreza između država, smanjenje mogućnosti izbjegavanja plaćanja poreza poduzetnika uključenih u međunarodno poslovanje te u konačnici povećati porezne prihode RH.

Literatura:

1. OECD (2010). Model Tax Convention on Income and Capital. OECD Publications, Paris
2. OECD (2014). Model Tax Convention on Income and Capital. OECD Publications, Paris
3. OECD, 2014, Model Tax Convention on Income and Capital 2014 (Full Version), OECD Publications, Paris
4. OECD (2017). Draft contents of the 2017 update to the OECD Model Tax Convention [Online] OECD. Dostupno na: <http://www.oecd.org/ctp/treaties/draft-contents-2017-update-oecd-model-tax-convention.pdf> [pristupljeno 5. travnja 2023.]
5. OECD (2017). Model Tax Convention on Income and Capital. OECD Publications, Paris
6. Ministarstvo financija, Porezna uprava, Ugovori o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja. Dostupno na: <https://www.porezna-uprava.hr/bi/Stranice/Dvostruko-oporezivanje.aspx> [pristupljeno 5. travnja 2023.]

