

ODREĐIVANJE POSTOJANJA STALNE POSLOVNE JEDINICE U REPUBLICI HRVATSKOJ PREMA UGOVORIMA O IZBJEGAVANJU DVOSTRUKOG OPOREZIVANJA¹

Izv. prof. dr. sc. Nika Šimurina
Sveučilište u Zagrebu
Ekonomski fakultet Zagreb
nsimurina@efzg.hr

Šime Prtain, mag. oec.
Mazars Cinotti Consulting d.o.o.
sime.prtain@mazars.com.hr

Sažetak

Potencijalno postojanje stalne poslovne jedinice nerezidenata koji se uključuju u poslovanje u Hrvatskoj i tuzemnih poduzetnika koji se uključuju u prekogranično poslovanje može igrati važnu ulogu u donošenju poslovnih odluka. Svrha ovog rada jest analiza teorijskih postavki i pravnog položaja koncepta stalne poslovne jedinice, kao i razrada i tumačenje obilježja stalne poslovne jedinice prema ugovorima o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja te pružanje uvida u konkretnu primjenu ugovornih odredbi kroz presude nacionalnih sudova drugih država. Moguće je zaključiti da ispravna primjena ugovornih odredbi vezanih za koncept stalne poslovne jedinice podrazumijeva značajnu razinu subjektivne procjene okolnosti i činjenica vezanih za stvarnu situaciju u praksi. Imajući u vidu navedeno te nedostatak sudske prakse i prakse poreznog tijela u Hrvatskoj,

¹ Ovaj rad je nastao kao znanstvena nadogradnja diplomskog rada koji je Šime Prtain, mag. oec. obranio pod mentorstvom izv. prof. dr. sc. Nike Šimurine.

poduzetnici se i dalje suočavaju s mnogim otvorenim pitanjima oko predmetne problematike. Zbog globalizacijskih procesa te potrebe za boljom regulacijom ovog područja međunarodnog oporezivanja, u budućnosti će rasti značaj pitanja vezanih za utvrđivanje postojanja stalne poslovne jedinice.

Ključne riječi: *stalna poslovna jedinica, porez na dobit, ugovori o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja, stalno mjesto poslovanja, zavisani agent*

JEL klasifikacija: F23, H25

1. Uvod

Pitanja vezana za međunarodne aspekte oporezivanja dobiti koju poduzetnici ostvaruju kroz poslovanje izvan granica matične države, odnosno u inozemstvu, već su dugo vremena u središtu pozornosti znanstvene i stručne javnosti.

Kako bi zaštitile svoje javne prihode i stavile u ravnopravan porezni položaj domaće poduzetnike i nerezidente koji dio ili cjelokupno poslovanje obavljaju na njihovom teritoriju, nacionalne države u pravilu posežu za mjerama koje u sustav izravnog oporezivanja unose načelo izvora.

Jedna od takvih mjera jest definiranje koncepta stalne poslovne jedinice (nadalje: SPJ) u nacionalnim zakonodavstvima. Kroz mehanizam stalne poslovne jedinice, države polažu pravo na oporezivanje dobiti iz poslovanja nerezidenata koje se trajno odvija na njihovom teritoriju. Hrvatska je, poput većine zemalja u svijetu, koncept SPJ u potpunosti uklopila u nacionalne porezne propise.

U radu su detaljno obrađena obilježja SPJ prema ugovorima o izbjegavanju međunarodnog dvostrukog oporezivanja, a s ciljem pružanja uvida u praktičnu primjenu koncepta stalne poslovne jedinice te razumijevanja prava i obveza poduzetnika koja iz njih proizlaze.

2. Stalna poslovna jedinica i ugovori o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja

2.1. Osnovne pretpostavke koncepta stalne poslovne jedinice

Vežanost nekog poduzetnika za određenu državu jedna je od temeljnih pretpostavki načela univerzalnosti u oporezivanju. Unošenjem načela univerzalnosti u nacionalne odredbe, države polažu pravo na oporezivanje ukupne dobiti poduzetnika koji su u dovoljnoj mjeri povezani s njihovim gospodarskim životom. Mjera povezanosti pojedinog subjekta s nekom državom u sustavu izravnog oporezivanja ostvaruje se definiranjem i unošenjem načela rezidentnosti u porezne propise. Prema odredbama članka 3. Zakona o porezu na dobit (NN 177/04 do NN 115/16), porezna rezidentnost utvrđuje se prema mjestu upisa u sudski registar ili prema mjestu stvarne uprave, pri čemu se rezidentom smatra svaki poduzetnik koji ispunjava barem jednu od navedenih odrednica rezidentnosti.

Međutim, imajući u vidu činjenicu da poslovanje nekog inozemnog društva u dovoljnoj mjeri može biti povezano s gospodarskim životom neke države čak i ako sam poduzetnik kao takav nije, države u svoje nacionalne porezne propise unose načelo izvora. U hrvatskom poreznom pravu predviđena su dva temeljna mehanizma kojima se u sustavu poreza na dobit ostvaruje načelo izvora – naplata poreza na dobit nerezidenata po odbitku (engl. *withholding tax*) te oporezivanje dobiti stalnih poslovnih jedinica (engl. *permanent establishment*).

Za razliku od poreza po odbitku koji je kao takav definiran s obzirom na određene izvore dobiti (plaća se na kamate, osim na kamate isplaćene na robne kredite, kredite koje daje inozemna banka ili druga financijska institucija, imateljima državnih i korporativnih obveznica, inozemnim pravnim osobama, dividende i udjele u dobiti, autorska prava i druga prava intelektualnog vlasništva, istraživanja tržišta, usluge poreznog i poslovnog savjetovanja i revizorske usluge), stalna poslovna jedinica definirana je s obzirom na način i obilježja samog poslovanja.

Porez po odbitku modalitet je kojim se interno, unutar nacionalnog poreznog zakonodavstva regulira oporezivanje nerezidenta. Porez po

odbitku odnosi se na oporezivanje dobiti koju u Hrvatskoj ostvari nerezident, ali kako bi se pojednostavio postupak oporezivanja i ujedno osigurala naplata poreznog duga, porezni obveznik je tuzemni isplatitelj naknade inozemnom primatelju, odnosno nerezidentu, kao i poslovna jedinica inozemnog poduzetnika u slučaju kada matičnom poduzeću plaća kamate na autorska i duga prava intelektualnog vlasništva.

Prema općoj definiciji sadržanoj u članku 4. stavku 1. Zakona o porezu na dobit (NN 177/04 do NN 115/16), SPJ je: „... stalno mjesto poslovanja putem kojega inozemni poduzetnik nerezident obavlja djelatnost u Republici Hrvatskoj u cijelosti ili djelomično“. Ako bi se utvrdilo postojanje SPJ koju nerezident drži u Hrvatskoj, oporezuje se samo dobit koja se može pripisati SPJ, odnosno dobit koju nerezident ostvaruje iz svojeg poslovanja u Hrvatskoj.

2.2. Ugovori o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja u hrvatskom poreznom pravu

Činjenica da države izvora u nekim slučajevima polažu pravo na oporezivanje dijela dobiti inozemnih poduzetnika ne znači nužno da se država rezidentnosti tih poduzetnika odrekla prava na oporezivanje ukupne dobiti svojeg rezidenta. Takav pak porezni tretman može uzrokovati dvostruko oporezivanje koje svakako predstavlja dodatan teret za one poduzetnike čije je poslovanje povezano s inozemstvom. Naime, kod oporezivanja dobiti poduzeća, u većini zemalja primjenjuje se koncept neograničene porezne obveze, koji podrazumijeva pravo države rezidentnosti (matične države) da oporezuje svu dobit koju je njezin rezident ostvario na njezinom teritoriju, ali i bilo gdje drugdje u svijetu. S druge strane, za nerezidente primjenjuje se koncept ograničene porezne obveze koji podrazumijeva da će im se u zemlji nerezidentnosti oporezivati ona dobit koja je ostvarena na teritoriju te države.

Ova pojava naziva se međunarodnim ili eksternim dvostrukim oporezivanjem te uvijek obuhvaća istog poreznog obveznika koji plaća isti ili istovrsni porez na isti porezni objekt za isto razdoblje dvjema različitim državama. Drugim riječima, kako navodi Čičin-Šain (2016, str. 1232), primjena dvaju različitih načela dovodi do dvostrukog oporezivanja određenog dijela dobiti poreznog obveznika. Kao što je

naglašeno, njegova je posljedica negativna i ogleda se u većem poreznom opterećenju onih poreznih obveznika čiji su poslovni interesi vezani za druge države.

Uz jednostrane odredbe nacionalnog zakonodavstva, jedan od osnovnih mehanizama za sprječavanje međunarodnog dvostrukog oporezivanja jest sklapanje ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja (nadalje: Ugovor) koji, kako navode Lončarić-Horvat i Arbutina (2007, str. 5), predstavljaju primaran izvor međunarodnog poreznog prava. Po svojoj prirodi, Ugovori su dvostrani sporazumi čije odredbe obvezuju samo države potpisnice. Samim time, načelo uzajamnosti jedno je od temeljnih ugovornih načela te podrazumijeva, kako navodi Sertić (2012, str 78), da su njegove odredbe istoznačno obvezujuće za porezna tijela država potpisnica Ugovora u poreznim postupanjima prema rezidentima druge države.

Položaj Ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja u hrvatskom pravnom sustavu potrebno je razmotriti u općem kontekstu pravnog položaja međunarodnih ugovora koje Hrvatska sklapa s drugim državama. Člankom 141. Ustava Republike Hrvatske (NN 56/90 do NN 05/14) definirano je da: „Međunarodni ugovori koji su sklopljeni i potvrđeni u skladu s Ustavom i objavljeni, a koji su na snazi, čine dio unutarnjega pravnog poretka Republike Hrvatske, a po pravnoj su snazi iznad zakona. Njihove se odredbe mogu mijenjati ili ukidati jedino uz uvjete i na način koji su u njima utvrđeni, ili suglasno općim pravilima međunarodnog prava.“. Dakle, međunarodni ugovori koje sklopi Republika Hrvatska, pa tako i ugovori o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja, stupanjem na snagu postaju dio unutarnjeg pravnog poretka te postaju opći i obvezujući pravni akti koji su po pravnoj snazi iznad tuzemnih zakona. Navedeno u praksi znači da u situaciji kad je na snazi Ugovor, njegove odredbe imaju prednost nad odredbama Zakona i Pravilnika o porezu na dobit (NN 95/05 do NN 1/17) u onom djelu u kojem oni uređuju isto područje kao Ugovor.

Trenutno je na snazi više od 60 ugovora o izbjegavanju međunarodnog dvostrukog oporezivanja koje je Republika Hrvatska sklopila s različitim državama. Ugovori koje Hrvatska primjenjuje međusobno se razlikuju u dijelu u kojem odražavaju posebnosti gospodarskog odnosa Hrvatske i druge države potpisnice.

OECD-ov model ugovora (2014, OECD) predstavlja zajedničku osnovu svih Ugovora koje Hrvatska trenutno primjenjuje, dok su OECD-ovi Komentari pojedinih članaka modela ugovora dopunsko sredstvo za tumačenje i primjenu njegovih odredbi. Uz OECD-ov Model ugovora, pojedine odredbe vezane za SPJ u Ugovorima koje Hrvatska primjenjuje preuzete su iz UN-ovog modela ugovora (2011, United Nations). Kako bi se osigurao ujednačen pristup konceptu stalne poslovne jedinice između dvije države potpisnice, nacionalne odredbe kojima se definiraju obilježja SPJ ukidaju se u korist članka 5. Ugovora u primjeni.

Nakon što se mehanizmom članka 5. utvrdi postojanje SPJ u određenoj državi, članak 7. pojedinih Ugovora, kako obrazlaže Pečenjak (2015, str. 104 do 112), pruža osnovna pravila za određivanje djela dobiti nerezidenta koji se može pripisati toj SPJ. Pravilna raspodjela dobiti između ostaloga uključuje, kako navodi Tucaković (2012, str. 87 do 98), primjenu Izvješća o pripisivanju dobiti stalnoj poslovnoj jedinici (OECD, 2008) kao dopunskog sredstva za ispravnu primjenu ugovornih odredbi.

3. Obilježja stalne poslovne jedinice prema Ugovorima o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja

Kako je navedeno, koncept SPJ nužno podrazumijeva potencijalno oporezivanje dobiti nerezidenta kao takvog, iz čega proizlazi da inozemno društvo kao poslovni subjekt nije u dovoljnoj mjeri povezano s gospodarskim životom neke države da bi ona polagala pravo na oporezivanje dobiti tog subjekta.

Samim time, osnovna pretpostavka koncepta SPJ jest postojanje određenih obilježja poslovanja tog nerezidenta koja, ako su prisutna, dovode do utvrđivanja postojanja SPJ. U nastavku se analiziraju ugovorne odredbe koje se odnose na obilježja SPJ.

3.1. Stalno mjesto poslovanja kao stalna poslovna jedinica

Članak 5. stavak 1. svih Ugovora koje Hrvatska primjenjuje donosi opću definiciju SPJ koja je podudarna s onom u Zakonu o porezu na

dobit, prema kojoj stalna poslovna jedinica označava stalno mjesto poslovanja putem kojega se poslovanje poduzeća obavlja u cijelosti ili djelomično.

Iz navedene opće odredbe vidljive su glavne odrednice SPJ:

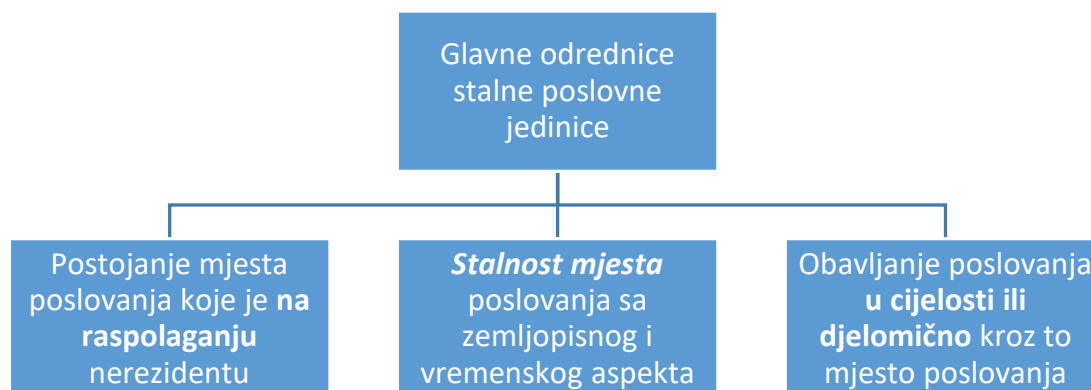
- postojanje mjesta poslovanja koje je na raspolaganju nerezidentu,
- mjesto poslovanja je stalno sa zemljopisnog i vremenskog aspekta,
- nerezident obavlja svoje poslovanje kroz tako definirano mjesto.

Ad. 1) postojanje mjesta poslovanja koje je na raspolaganju nerezidentu

Kad se razmatra postoji li u Hrvatskoj neko mjesto koje je na raspolaganju nerezidentu u smislu predmetnog uvjeta, potrebno je imati u vidu da se „mjestom“ smatra bilo koji dio prostora. Prema OECD-ovim Komentarima (2014) „mjesto“ u smislu SPJ može biti ured, zgrada, komad zemlje, čak i neka cesta, pločnik i slično. Međutim, samo prisustvo nerezidenta nije dovoljno da bi predmetni uvjet bio ispunjen. Naime, takvo mjesto mora biti na raspolaganju nerezidentu za obavljanje njegovog poslovanja, pri čemu treba imati u vidu da svojstvo u kojem nerezident raspolaže nekim mjestom nije relevantno za određivanje postojanja SPJ. Samim time, nije važno je li to mjesto u vlasništvu nerezidenta ili unajmljeno, niti je bitno čini li to mjesto samostalnu cjelinu ili dio prostora nekog drugog poduzeća. Takvo mjesto može biti i nezakonito zaposjednuto, što ne utječe na činjenicu da ono postoji s aspekta SPJ. Ključno je, dakle, da je to mjesto stvarno na raspolaganju tom poduzeću za obavljanje njegovog poslovanja.

Navedena načela moguće je sažeti u dvije temeljne odrednice koje donosi OECD-ov Revidirani prijedlog u pogledu tumačenja i primjene članka 5. (2012) o dopuni definicije pojma „raspolaganje“:

- 1) postojanje stvarne moći da se raspolaže određenim mjestom, te
- 2) obuhvat prisutnosti poduzeća na tom mjestu.

Grafikon 1. Glavne odrednice SPJ u Hrvatskoj

Izvor: Autori.

OECD-ovi Komentari (2014, str. 95) pružaju slikovite primjere raspolaganja nekim mjestom u smislu SPJ. Primjerice, ako prodavač redovito posjećuje ured klijenta da bi preuzimao narudžbe i dogovarao buduće kupnje, ne može se smatrati da su prostorije klijenta na raspolaganju nerezidenta za kojeg prodavač radi pa samim time ne postoji „mjesto poslovanja“ u smislu SPJ. S druge strane, ako tuzemno društvo omogući korištenje ureda u svojoj zgradi predstavniku nerezidenta koji redovito dolazi u te prostorije kako bi nadgledao ispunjenje obveza u sklopu ugovora koja su dva društva sklopila, takav ured može se smatrati mjestom poslovanja koje je na raspolaganju nerezidentu da bi on putem njega obavljao svoje aktivnosti. Samim time, ako su ispunjeni ostali uvjeti, može se utvrditi postojanje SPJ.

Kao primjer za ovu odrednicu, navodimo sažetak Obrazloženja presude Okružnog suda u Stavangeru (1999, navedeno u Miller i Oats, 2014): Norway-Universal Furniture Ind. AB protiv Vlade Norveške, od 19. studenog 1999. godine.

Norveški porezni sud je u predmetnom slučaju između ostaloga razmatrao ima li švedsko društvo u Norveškoj na raspolaganju mjesto poslovanja. Naime, gospodin Wesstad je za švedsko društvo četiri dana u tjednu obilazio postojeće i potencijalne norveške kupce, dok je jednom tjedno u svojem kućnom uredu planirao aktivnosti za sljedeći tjedan te sređivao papirologiju i pisao izvještaje za švedsko društvo koje

ga je angažiralo. Uz naknadu za obavljene poslove, gospodinu Wesstadu su nadoknađivani troškovi korištenja vlastitih prostorija za spomenuti jedan dan u tjednu.

Sud je u predmetnom slučaju zaključio da ured gospodina Wesstada predstavlja mjesto poslovanja koje je na raspolaganju švedskom društvu putem kojeg je, preko gospodina Wesstada, obavljano poslovanje tog društva. Samim time, utvrđeno je da švedsko društvo ima SPJ u Norveškoj.

Ad 2) stalnost mjesta poslovanja sa zemljopisnog i vremenskog aspekta

Prema OECD-ovim Komentarima (2014, str. 96) „stalnost“ mjesta poslovanja u smislu SPJ između ostaloga podrazumijeva da nerezident svoje aktivnosti obavlja na zasebnoj i prepoznatljivoj zemljopisnoj lokaciji, odnosno da postoji jasna veza između mjesta poslovanja i određene zemljopisne točke. Navedeno ne znači, primjerice, da neka oprema mora biti pričvršćena za zemlju kako bi predmetni uvjet bio ispunjen, već je dovoljno da ona ostaje na određenoj lokaciji. Iako je u većini slučajeva jednostavno utvrditi postoji li mjesto poslovanja koje je stalno sa zemljopisnog aspekta, u praksi se mogu pojaviti situacije da se isto poslovanje obavlja na više lokacija te se postavlja pitanje čini li stalno mjesto poslovanja ukupan prostor na kojem se te lokacije nalaze ili je pak potrebno promatrati svaku lokaciju zasebno kako bi se utvrdilo postojanje SPJ.

Vezano za navedeno, ključno je utvrditi čini li neka lokacija unutar koje se obavlja poslovanje koherentnu zemljopisnu i komercijalnu cjelinu s obzirom na prirodu posla koji se obavlja. Samim time, zemljopisnom aspektu SPJ ne može se pridodati preširoko značenje pa se sukladno tome ne može tvrditi da cijeli grad ili država predstavljaju stalno mjesto poslovanja. Međutim, niti preusko tumačenje tog pojma nije u skladu sa svrhom postavljanja predmetnog uvjeta te se ne može unaprijed isključiti postojanje stalnog mjesta poslovanja, primjerice, u slučaju šume ili rudnika koji potencijalno imaju velik prostorni obuhvat. Primjerice, ako bi se u nekom rudniku obavljala rudarska djelatnost, Komentari navode da je očito postojanje stalnog mjesta poslovanja iako se može raditi o potencijalno velikom rudniku, budući da on: „... čini jedinstvenu zemljopisnu i komercijalnu jedinicu s aspekta rudarskog posla“.

OECD-ovi Komentari (2014, str. 96-97) navode dodatne primjere koji oslikavaju bit uvjeta zemljopisne stalnosti mjesta poslovanja. Primjerice, kada soboslikar obavlja svoju djelatnost unutar jedne zgrade za različite klijente u sklopu različitih projekata koji nisu međusobno povezani, ne može se tvrditi da ta zgrada čini stalno mjesto poslovanja. Naime, iako je ispunjen uvjet zemljopisne cjeline u vidu zgrade, ne postoji komercijalna koherentnost poslovanja budući da se aktivnosti obavljaju u sklopu različitih projekata, za različite klijente. Ako bi taj soboslikar obavljao istu djelatnost za istog klijenta u sklopu jednog projekta u dvije različite, fizički odvojene zgrade, vidljivo je da postoji komercijalna koherentnost djelatnosti koja se obavlja. Međutim, ne može se smatrati da postoji zemljopisna koherentnost budući da se djelatnost obavlja u dvije zgrade koje su na različitim lokacijama, što znači da te dvije zgrade promatrane zajedno ne mogu činiti „stalno“ mjesto poslovanja.

Uz uvjet zemljopisne stalnosti, „stalnost“ u smislu SPJ podrazumijeva postojanje vremenske stalnosti mjesta poslovanja, odnosno određenu trajnost. Opća ugovorna definicija SPJ izrijeком ne navodi koliko dugo mjesto poslovanja treba postojati da bi bio zadovoljen uvjet trajnosti. Međutim, u OECD-ovim Komentarima (2014, str. 97-98) navodi se da je praksa u državama članicama OECD-a pokazala da se rijetko ustanovilo postojanje SPJ ako bi se poslovanje odvijalo u razdoblju kraćem od 6 mjeseci. S druge strane, navode Komentari, česti su slučajevi u kojima se ustanovilo postojanje SPJ ako se poslovanje obavljalo u razdoblju duljem od 6 mjeseci. Samim time, razdoblje od 6 mjeseci za ispunjenje uvjeta trajnosti postojanja stalnog mjesta poslovanja može se smatrati pravilom koje dopunjuje opću definicije SPJ, a nastalo je na temelju prakse u konkretnim slučajevima.

Međutim, bitno je istaknuti da navedeno ne znači da je isključena mogućnost postojanja stalnog mjesta poslovanja ako obavljanje djelatnosti traje kraće od 6 mjeseci. Prema OECD-ovim Komentarima (2014, str. 98), dvije su moguće iznimke od općeg pravila:

U prvom slučaju, ne može se smatrati da je obavljanje djelatnosti putem nekog mjesta isključivo privremenog karaktera ako se ono tako redovno ponavlja kroz dulje razdoblje. Primjerice, kako navodi Cinotti et al. (2015, str. 260), moguće je zaključiti da postoji trajnost u slučaju poduzetnika jedne države koji na izdvojenom dijelu arktičkog kruga

druge države zbog vremenskih uvjeta obavlja bušenje samo tri mjeseca godišnje kroz razdoblje od 5 kalendarskih godina. Naime, kratkotrajnost bušenja u jednoj godini posljedica je sezonske prirode posla koji se obavlja u takvim okolnostima pa je samim time uvjet trajnosti ispunjen činjenicom da se aktivnosti ponavljaju kroz više godina. Dakle, uvjet trajnosti u smislu SPJ ne testira se nužno unutar jedne godine ako su okolnosti i priroda posla koji se obavlja takve da je tu trajnost moguće ostvariti isključivo u razdoblju od više godina.

Vezano za drugu iznimku od općeg pravila od 6 mjeseci, čak i u slučaju kad se poslovanje obavlja u jednom kraćem razdoblju, uvjet trajnosti može se smatrati ispunjenim ako se to poslovanje obavlja isključivo u jednoj državi. Veza između mjesta poslovanja i te države je u takvom slučaju dovoljno jaka, navode OECD-ovi Komentari (2014, str. 98), da dovede do postojanja SPJ. Primjerice, kako navodi Arnold (2015, str. 23), ako kuhar amater koji se profesionalno ne bavi kulinarstvom jedne godine otvori u susjednoj državi restoran u sklopu dvotjednog festivala, on će u toj državi imati SPJ budući da tu vrstu djelatnosti obavlja isključivo u toj državi.

Smatra se da SPJ postoji od trenutka kad se putem stalnog mjesta počne obavljati poslovanje. Razdoblje potrebno za operativno uspostavljanje i pokretanje poslovanje ne smatra se razdobljem postojanja stalne poslovne jedinice, pod uvjetom da aktivnosti koje se u tom razdoblju obavljaju nisu slične poslovanju koje će se naknadno obavljati.

Prema OECD-ovim Komentarima (2014, str. 98 i 100), moguće je razlikovati dvije situacije prema kojima se određuje početak postojanja stalne poslovne jedinice:

- 1) poduzeće ima namjeru trajno obavljati poslovanje, odnosno dovoljno dugo da dovede do postojanja stalne poslovne jedinice.

U ovoj situaciji smatra se da SPJ postoji od početka obavljanja djelatnosti. Sama namjera da se trajno obavlja djelatnost, navode Komentari, dovoljna je da se utvrdi postojanje SPJ. Bitno je istaknuti da navedeno vrijedi bez obzira na to je li naknadno ispunjen uvjet trajnosti, odnosno neovisno o tome koliko je poslovanje stvarno trajalo. Drugim riječima, ako bi poduzetnik koji je prvotno namjeravao obavljati djelatnost u razdoblju duljem od 6 mjeseci ipak prekinuo

obavljati djelatnost prije proteka tog roka, smatra se da je postojala SPJ u razdoblju u kojem se obavljala djelatnost, bez obzira na stvarno trajanje.

- 2) poduzeće prvotno namjerava samo privremeno obavljati poslovanje.

U ovoj situaciji eventualno postojanje SPJ utvrđuje se povratno. Ako se naknadno pokaže da je poslovanje u skladu s namjerom poduzeća trajalo manje od 6 mjeseci, takvo poslovanje ne čini SPJ. Međutim, ako se naknadno ipak ispuni uvjet trajnosti, odnosno ako se poslovanje odvija u razdoblju duljem od 6 mjeseci, utvrđuje se postojanje SPJ. Bitno je istaknuti da se u tom slučaju početkom postojanja SPJ smatra početak obavljanja djelatnosti, a ne trenutak ispunjenja roka od 6 mjeseci. Navedeno pravilo primjenjivo je i kad se trajnost poslovanja utvrđuje kroz razdoblje od nekoliko godina, odnosno u slučaju iznimke od općeg pravila od 6 mjeseci. Ako se nakon nekoliko godina ustanovi da se poslovanje redovito ponavljalo u kraćim razdobljima te se sukladno tome utvrdi postojanje SPJ, smatra se da je ona postojala od prve godine u kojoj se obavljala djelatnost.

Kao primjer za ovu odrednicu, navodimo sažetak Obrazloženja presude Vrhovnog suda Indije (2017): Formula One World Championship Ltd. protiv Povjerenika za porez na dobit, međunarodno oporezivanje, od 24. travnja 2017. godine.

U konkretnom predmetu, Vrhovni sud Indije po Žalbi Formula One World Championship Ltd. (nadalje: FOWC) razmatrao je presudu Visokog suda Indije u kojoj je presuđeno da je godišnja utrka Formule 1 koja se održavala u Indiji činila stalnu poslovnu jedinicu FOWC-a prema članku 5. stavku 1. Ugovora između Indije i Ujedinjenog Kraljevstva.

Između ostaloga, Sud u svojoj presudi ističe da u pogledu „... stalnog mjesta poslovanja kroz koje se poslovanje poduzeća obavlja u cijelosti ili djelomično... ” kao jednog od ključnih elemenata SPJ, može se zaključiti da je međunarodna trkaća staza stalno mjesto te, budući da su utrke održavale na toj stazi, na njoj se odvijalo poslovanje. Kako bi se utvrdio je li ta staza bila na raspolaganju FOWC-u ("test raspolaganja"), Sud je pregledao sve poslovne sporazume između FOWC i indijskih poslovnih partnera s ciljem utvrđivanja subjekta koji je imao stvarnu i

dominantnu kontrolu nad događajem. Sud je smatrao da sporazum pokazuje da je cijeli događaj preuzeo i kontrolirao FOWC i njegove podružnice. Prema tome, zaključeno je da je FOWC imao potpunu kontrolu nad stazom tijekom razdoblja utrke te je stoga "test raspolaganja" bio zadovoljen.

Kao odgovor na FOWC-ovu tvrdnju da ukupno trajanje događaja (tri dana) nije dovoljno da bi se ustanovila razina stalnosti potrebna za uspostavljanje stalne poslovne jedinice, Sud zaključuje da broj dana u kojima je staza bila na raspolaganju FOWC-a nije relevantan u konkretnom slučaju budući da se taj događaj ponavljao jednom godišnje tijekom razdoblja od pet godina, oslanjajući se pritom na presudu Poreznog suda Kanade u predmetu Joseph Fowler protiv M.N.R. od 8. kolovoza 1990. godine u kojoj je presuđeno da izlagačeva prisutnost na sajmu u razdoblju od nekoliko tjedana godišnje kroz dulji niz godina ispunjava uvjet trajnosti u smislu SPJ. Samim time, Sud smatra da je u konkretnom slučaju ispunjen uvjet stalnosti sa zemljopisnog aspekta, ali i s vremenskog aspekta. U zaključku, Vrhovni sud Indije odbacuje Žalbu FOWC-a te presuđuje da je trkaća staza predstavljala FOWC-ovu SPJ, pri čemu se dobit ostvarena poslovanjem putem takvog stalnog mjesta na odgovarajući način treba oporezivati u Indiji.

Ad 3) obavljanje poslovanja kroz mjesto

Jednom kad se utvrdi postojanje mjesta koje je na raspolaganju poduzeću, OECD-ovi Komentari (2014, str. 98-99) navode da je bitno utvrditi obavlja li to poduzeće putem tog mjesta u cijelosti ili djelomično svoje poslovanje. Naime, postojanje nekog mjesta koje je na raspolaganju nerezidentu samo po sebi nije dovoljno da se utvrdi postojanje SPJ ako taj nerezident ne obavlja svoje poslovanje kroz to mjesto. Samim time, ako nerezidentno društvo primjerice posjeduje u Hrvatskoj ured koji je zatvoren i ne koristi se, ne može se smatrati da taj nerezident ima u Hrvatskoj SPJ bez obzira na to što mu je taj ured zaista na raspolaganju.

OECD-ovi Komentari (2014, str. 98-100) navode da poslovanje u pravilu obavlja sam poduzetnik ili osobe koje su u radnom odnosu s tim poduzetnikom, odnosno poduzećem. Međutim, te osobe ne moraju biti u formalnom radnom odnosu da bi se utvrdilo da poduzeće obavlja svoje poslovanje preko njih. Dovoljno je da postoje osobe koje rade za

račun poduzeća, odnosno da djeluju pod njegovom kontrolom i uputama. Bitno je razlikovati situaciju u kojoj poduzeće obavlja svoje poslovanje preko osobe koja je pod njegovom kontrolom putem stalnog mjesta poslovanja, od situacije u kojoj takvo mjesto ne postoji. U prvom slučaju, za utvrđivanje postojanja SPJ nije relevantno ima li ta osoba ovlaštenje za sklapanje ugovora u ime poduzeća, već je sama činjenica da postoji stalno mjesto poslovanja dovoljna da se utvrdi postojanje SPJ, pod pretpostavkom da su ispunjeni ostali uvjeti. S druge strane, ako neka osoba djeluje pod kontrolom poduzeća pri čemu se takvo poslovanje ne provodi putem stalnog mjesta koje je poduzeću na raspolaganju, potrebno je utvrditi ima li ta osoba ovlaštenja za sklapanje obvezujućih ugovora u ime društva, odnosno radi li se o zavisnom agentu kao stalnoj poslovnoj jedinici.

Međutim, postojanje osoba na nekom mjestu koje djeluju za račun poduzeća ne mora nužno značiti da poduzeće obavlja svoje poslovanje na nekom mjestu. Komentari navode primjer iznajmljivanja razne imovine. Primjerice, kad poduzeće postavlja igraće automate na nekom mjestu, potrebno je utvrditi opseg aktivnosti koje poduzeće obavlja kako bi se odredilo čini li to mjesto SPJ poduzeća. Samim time, ako poduzeće ne upravlja tim automatima za svoj račun već ih samo instalira u prostorije klijenta te ih potom ostavlja na korištenje najmprimcu, ne može se tvrditi da ono obavlja svoje poslovanje kroz to mjesto. Navedeno može biti slučaj čak i ako poduzeće ustupi najmprimcu svoje osoblje koje te automate postavlja i održava za račun najmprimca.

S druge strane, ako to isto poduzeće u drugoj državi raspolaže uredom u kojem se dogovara najam automata s klijentima, smatra se da taj prostor predstavlja mjesto putem kojeg poduzeće obavlja svoju djelatnost, odnosno iznajmljivanje automata. Dakle, u prethodnom primjeru postoji poslovanje ali se ono ne obavlja putem nekog mjesta pa prema tome nije ispunjen jedan od osnovnih uvjeta za utvrđivanje SPJ, dok u drugom primjeru postoji stalno mjesto koje je na raspolaganju poduzeću – ured, pri čemu se putem tog mjesta obavlja poslovanje - iznajmljivanje automata. Uz pretpostavku dovoljne trajnosti takvog načina poslovanja, ispunjeni su uvjeti za postojanje SPJ. Da je poduzeće iz prethodnog primjera nakon postavljanja automata nastavilo upravljati njima za svoj račun, također bi se moglo

smatrati da ono obavlja poslovanje u drugoj državi, i to putem prostora u kojem se automati nalaze.

Kao primjer za ovu odrednicu, navodimo sažetak Obrazloženja presude Visokog suda u Madrasu (2014): Povjerenik za porez na dobit, međunarodno oporezivanje protiv Van Oord Acz Equipment Bv, od 14. studenog 2014. godine.

U predmetnom slučaju, indijski Visoki sud je između ostaloga razmatrao postojanje SPJ u slučaju u kojem je nizozemsko društvo iznajmilo indijskom društvu brod i opremu za jaružanje (proširenje plovnog puta po širini i dubini) bez članova posade.

U svojoj presudi, Visoki sud između ostaloga navodi da se ne može smatrati da postoji SPJ u Indiji budući da su brod i oprema iznajmljeni bez posade, pri čemu su i brod i oprema bili pod kontrolom indijskog najmprimca sve vrijeme trajanja najma. Prema tome, zaključeno je da nizozemsko društvo nije obavljalo svoje poslovanje kroz stalno mjesto u Indiji u smislu SPJ.

U kontekstu svega ranije navedenog, valja spomenuti i postojanje izuzeća za djelatnosti pripremnog i pomoćnog značaja. Naime, bez obzira na to razmatra li se postojanje SPJ kao stalnog mjesta poslovanja ili u obliku zavisnog agenta, mogućnost njezinog postojanja isključuje se ako se obavljaju isključivo aktivnosti koje su od pripremnog ili pomoćnog značaja za poslovanje nerezidenta. Dakle, iako su potencijalno ispunjeni svi drugi uvjeti za postojanje SPJ, ona ne postoji ako se obavljaju isključivo aktivnosti ove vrste.

Ugovorna formulacija predmetnog izuzeća u pravilu izrijeком navodi nekoliko aktivnosti koje ne mogu činiti SPJ. Između ostalih, tu spada korištenje objekata u svrhu uskladištenja, održavanje zaliha robe, održavanje stalnog mjesta u svrhu prikupljanja informacija i slično. Međutim, bitno je istaknuti da predmetna odredba ne nabraja taksativno aktivnosti koje se isključuju iz definicije SPJ, već je i bilo koja druga aktivnost koja nije izrijeком navedena isključena iz definicije SPJ ako je ona, kako navode OECD-ovi Komentari (2014, str. 103) „pripremnog ili pomoćne naravi“. Pri razmatranju činjenice uklapa li se neka aktivnost u ovu odredbu, potrebno je procijeniti predstavlja li ona „bitan i značajan dio aktivnosti društva kao cjeline“. Samim time, ako je opća svrha stalnog mjesta poslovanja ili zavisnog agenta podudarna s općom

svrhom poslovanja nerezidenta kao cjeline, tada to mjesto poslovanja ili zavisni agent ne obavlja aktivnosti pripremnog i pomoćnog značaja.

OECD-ovi Komentari (2014, str. 103-107) navode da je isključivanje ovih aktivnosti iz definicije SPJ opravdano na temelju toga što one samo marginalno doprinose dobiti društva ili su toliko udaljene od stvarnog ostvarenja dobiti da je teško rasporediti bilo kakvu dobit na stalno mjesto poslovanja.

Ako se putem nekog stalnog mjesta ili posredstvom zavisnog agenta obavlja više različitih aktivnosti, izuzeće je moguće primijeniti isključivo pod uvjetom da su sve te aktivnosti promatrane zajedno pripremnog ili pomoćnog značaja za poslovanje nerezidenta. Samim time, nije moguće jednu aktivnost koja promatrana zasebno nema pripremni ili pomoćni značaj podijeliti na više manjih aktivnosti koje bi pojedinačno ispunile taj uvjet.

Kao primjer, navodimo sažetak Obrazloženja presude Vrhovnog suda Indije (2007): Povjerenik za porez na dobit, međunarodno oporezivanje protiv Morgan Stanley & Co. INC, od 9 srpnja 2007. godine.

U predmetnom slučaju, indijski Vrhovni sud je između ostaloga razmatrao predstavlja li indijska podružnica američkog društva njegovu SPJ ako poslovi koje obavlja za matično društvo obuhvaćaju informatičku podršku pri obradi podataka, tehničke usluge, usklađivanje računa te ostale usluge podrške poslovanju matičnog društva kojemu je osnovna djelatnost pružanje raznih usluga vezanih za financijsko savjetovanje, korporativno zaduživanje i slično.

U svojoj presudi, indijski Vrhovni sud između ostaloga napominje da je vidljivo da indijska podružnica pruža isključivo usluge podrške glavnom poslovanju matice te se takve usluge mogu smatrati onima pomoćne i/ili pripremne prirode u smislu SPJ. Drugim riječima, predmetne aktivnosti ne predstavljaju bitan i značajan dio poslovanja društva kao cjeline. Samim time, Sud zaključuje da se indijska podružnica ne može smatrati stalnom poslovnom jedinicom matičnog društva na račun navedenih aktivnosti.

3.2. Zavisni agent kao stalna poslovna jedinica

Osim u posebnim slučajevima poput posebne odredbe o pružanju usluga, poslovanje nerezidenta u drugoj državi u pravilu ne dovodi do postojanja SPJ ako se ono ne obavlja preko nekog stalnog mjesta. Međutim, ako se takvo poslovanje obavlja putem fizičkih ili pravnih osoba koje djeluju u ime nerezidenta, potrebno je razmotriti imaju li te osobe kao takve obilježja SPJ, odnosno predstavljaju li te osobe ono što se u poreznoj teoriji i važećim propisima naziva zavisnim agentom (engl. *dependent agent* ili *agency permanent establishment*, nadalje: zavisni agent).

Imajući u vidu formulaciju relevantne odredbe u većini ugovora u primjeni, proizlazi da se neka osoba smatra zavisnim agentom nerezidenta i kao takva čini njegovu SPJ ako su kumulativno ispunjeni sljedeći uvjeti:

- 1) osoba ima ovlaštenja da zaključuje ugovore u ime nerezidenta,
- 2) ta osoba redovito koristi takva ovlaštenja,
- 3) ne radi se o osobi sa samostalnim statusom koja radi u okviru svoje redovite poslovne djelatnosti, te
- 4) osoba obavlja aktivnosti koje nisu isključivo pripremnog i pomoćnog značaja.

Značenje formulacije „ovlaštenje za sklapanje ugovora u ime društva“ također je važno za definiranje pojma zavisnog agenta. Budući da, kako navode OECD-ovi Komentari (2014, str. 107-109), ne bi bilo u skladu s međunarodnim gospodarskim interesima tvrditi da je svaka osoba koja je zavisna od nekog nerezidenta ujedno njegova stalna poslovna jedinica, osnovna pretpostavka koncepta zavisnog agenta kao SPJ jest da postoji osoba koja u okviru svojih ovlaštenja i prirode svojih aktivnosti koje obavlja za nerezidenta u određenoj mjeri veže poslovanje tog nerezidenta za drugu državu. Kao ostvarenje navedenog pristupa u praksi proizlazi temeljno obilježje zavisnog agenta da on nužno posjeduje ovlaštenja za sklapanje ugovora koji su obvezujući za nerezidenta.

Ovlaštenje za sklapanje ugovora u ime nerezidentnog društva može imati i fizička i pravna osoba, pri čemu nije relevantno je li ta osoba

rezident neke države u kojoj se razmatra potencijalno postojanje zavisnog agenta. Zaključivanje ugovora „u ime društva“ potrebno je promatrati šire od doslovnog tumačenja takve formulacije. Naime, ne smatra se neka osoba zaključuje ugovore u ime društva isključivo ako su oni u formalno-pravnom smislu potpisani u ime tog društva, odnosno ako se ime društva pojavljuje na ugovorima. Ključno je, prema OECD-ovim Komentarima (2014, str. 107-109), da su ti ugovori obvezujući za društvo. Kako navodi Arnold (2015), u praksi su se pojavile nedoumice oko tumačenja pojma obvezujući. Naime, sami Komentari izrijekom ne navode podrazumijeva li taj uvjet da su ugovori doslovno odnosno pravno obvezujući za nerezidenta, ili je pak dovoljno da ga oni ekonomski obvezuju. Dva pristupa u pravilu podrazumijevaju različitu primjenu predmetnog uvjeta u konkretnim slučajevima budući da je „slobodnijim“ tumačenjem značajno proširen obuhvat pojma obvezujući u smislu poslovnih modela koji se mogu pojaviti u praksi.

Ugovornoj formulaciji „ovlaštenje za zaključivanje ugovora“ također se pridodaje šire značenje od ovlaštenja s isključivo formalno-pravnog aspekta. Ne smatra se da osoba posjeduje ovlaštenje da zaključuje ugovore u ime nerezidentnog društva isključivo ako je, primjerice, sklopljena punomoć koja toj osobi daje zakonsko pravo zastupanja nerezidenta. Ovlaštenje može postojati i u situaciji, primjerice, kada neka osoba u ime nerezidenta dogovara sve elemente i detalje ugovora koji, jednom kad je sklopljen, obvezuje tog nerezidenta. U tom slučaju, nije relevantno ima li ta osoba formalno pravo zastupanja nerezidenta niti je ključno tko formalno potpisuje taj ugovor.

U tom kontekstu potrebno je prokomentirati i pojam „uobičajeno“ zaključivanje ugovora u ime društva. Naime, bitno obilježje koncepta SPJ jest, kao što je već naglašeno, element stalnosti. U slučaju stalnog mjesta poslovanja kao SPJ, stalnost se utvrđuje razmatranjem razdoblja postojanja stalnog mjesta poslovanja. Imajući u vidu da koncept zavisnog agenta podrazumijeva nepostojanje mjesta poslovanja, jasno je da u tom slučaju takav pristup nije primjenjiv. U slučaju zavisnog agenta, stalnost se utvrđuje prema redovitosti, odnosno uobičajenosti (engl. *habitually*) korištenja ovlaštenja za sklapanje ugovora u ime nerezidenta.

OECD-ovi Komentari (2014, str. 108) navode da: „... opseg i učestalost aktivnosti koji su potrebni kako bi se zaključilo da agent uobičajeno

koristi ovlaštenje za sklapanje ugovora ovisi o prirodi tih ugovora i o djelatnosti društva. Dakle, nije moguće odrediti konkretna mjerila i testove za utvrđivanje redovitosti sklapanja ugovora u smislu koncepta zavisnog agenta budući da se pojmovi redovitost ili uobičajenost ne mogu na isti način tumačiti u slučaju kad nerezidentno društvo, primjerice, obavlja djelatnost gradnje velikih infrastrukturnih projekata, i u slučaju kad nerezident obavlja trgovačku djelatnost koja podrazumijeva prodaju robe široke potrošnje. U prvom slučaju, ako neka osoba u ime nerezidenta sklopi svega nekoliko ugovora o izgradnji mostova kroz razdoblje od nekoliko godina, moguće je da je ispunjen uvjet redovitosti zbog prirode djelatnosti koja podrazumijeva da se takvi ugovori ne sklapaju na dnevnoj ili mjesečnoj razini. S druge strane, nekolicina ugovora sklopljenih u razdoblju od nekoliko godina koji se odnose na manje isporuke trgovačke robe široke potrošnje teško da se može smatrati uobičajenim sklapanjem ugovora.

Uz vremenski aspekt stalnosti, potrebno je ispuniti i uvjet zemljopisne stalnosti prema kojem ugovori moraju biti sklopljeni u državi u kojoj se razmatra postojanje SPJ. Pojam sklopiti u ovom kontekstu ne podrazumijeva samo formalno potpisivanje ugovora, već se prvenstveno odnosi na aktivnosti koje su u bitnome doprinijele sklapanju tog ugovora. Samim time, da bi se smatralo da je ugovor zaključen u jednoj državi dovoljno je da je glavnina aktivnosti koja je dovela do potpisivanja tog ugovora obavljena na teritoriju te države, od strane agenta. U slučaju gdje, primjerice, hrvatski zastupnik inozemnog društva dogovara sve detalje i uvjete ugovora o kupoprodaji robe nerezidenta s hrvatskim kupcem pri čemu taj nerezident rutinski odobrava i potpisuje takve ugovore, iz navedenih razmatranja proizlazi da se može smatrati da hrvatski zastupnik ima ovlaštenja i zaključuje ugovore koji su obvezujući za nerezidenta. Naime, sama činjenica da nerezident potpisuje takve ugovore ukazuje na činjenicu da su oni za njega obvezujući (odnosno da su sklopljeni u njegovo ime), dok činjenica da je hrvatski rezident dogovarao sve uvjete takvih ugovora ukazuje na to da taj zastupnik, u smislu koncepta zavisnog agenta kao SPJ, posjeduje te u konkretnom slučaju i koristi ovlaštenja za njihovo sklapanje. Prema tome, ako hrvatski zastupnik uobičajeno postupa na takav način, moguće je zaključiti da on predstavlja SPJ nerezidentnog društva.

Jednom kad se utvrdi da neka osoba posjeduje te redovito koristi ovlaštenja za sklapanje ugovora u ime nerezidentnog društva, to ne znači nužno da je ta osoba njegova SPJ. Članak 5. stavak 5. Ugovora u vezi sa stavkom 6. isključuje mogućnost postojanja SPJ ako nerezident svoje poslovanje obavlja putem: „... posrednika, generalnog komisionara ili drugog zastupnika sa samostalnim statusom, ako te osobe rade u okviru svoje redovite poslovne djelatnosti“. Drugim riječima, i u slučaju da neka osoba ima i redovito koristi ovlaštenja za zaključivanje ugovora u ime nerezidenta, on se ne smatra njegovom SPJ:

- 1) ako je pravno i ekonomski nezavisan od nerezidenta, i
- 2) ako za nerezidenta radi u okviru svoje redovite poslovne djelatnosti.

Prema OECD-ovim Komentarima (2014, str. 109-111), pravna i ekonomska nezavisnost agenta podrazumijeva da aktivnosti koje on obavlja za nerezidenta nisu pod strogim nadzorom tog nerezidenta, odnosno da se te aktivnosti obavljaju tako da je moguće utvrditi da ih agent obavlja samostalno i u skladu sa svojim znanjem i poduzetničkom vještinom. U protivnom, moguće je zaključiti da te agentove aktivnosti zapravo predstavljaju poslovanje nerezidentnog društva koje ono putem tog agenta prenosi u drugu državu. Dva bitna testa pri razmatranju ekonomske i pravne nezavisnosti agenta su razina nadzora kojeg nerezident ima nad agentom te udio aktivnosti koje agent obavlja za nerezidenta u ukupnom poslovanju agenta.

Ključna odrednica razine nadzora u smislu SPJ jest onaj nadzor kojeg nerezident ima nad načinom na koji agent za njega obavlja aktivnosti koje su dogovorene. Kako navode OECD-ovi Komentari (2014, str. 109-111), nezavisan agent u pravilu ne prima detaljne upute kako da obavlja aktivnosti za osobu koju zastupa. Osnovna pretpostavka navedenog pristupa jest da se u normalnim okolnostima agent angažira zbog njegovog znanja i vještina u konkretnom području, što podrazumijeva da ne postoji potreba da nerezident upravlja načinom njegovog poslovanja. Samim time, obujam informacija koje agent pruža nerezidentu također može biti odrednica njegovog statusa. Iako je moguće da osoba sa samostalnim statusom zbog prirode posla dostavlja detaljne informacije osobi koja ju je angažirala, nije uobičajeno da nezavisan agent takve informacije, kako navode OECD-

ovi Komentari (2014., str. 110), dostavlja: „... u sklopu traženja odobrenja za način na koji će se obavljati posao“.

Dodatan test nezavisnosti nekog agenta jest udio aktivnosti koje obavlja za jednog nerezidenta u njegovom ukupnom poslovanju. U situaciji kad agent radi za više različitih osoba pri čemu niti jedna od njih nema značajan udio u njegovom ukupnom poslovanju, moguće je zaključiti da je samostalan status agenta izvjestan. Međutim, iako je broj osoba za koje agent radi bitan pri određivanju njegove potencijalne zavisnosti o jednoj osobi, on nije presudan te je potrebno razmotriti razinu nadzora koju jedna osoba ima nad poslovanjem agenta u kontekstu prirode djelatnosti koja se obavlja i svih ostalih relevantnih okolnosti.

Bez obzira na to što je neki agent potencijalno nezavisan u smislu navedenog, dodatan uvjet koji je potrebno ispuniti kako bi izuzeće u smislu članka 6. bilo primjenjivo jest da on, radeći za nerezidenta, djeluje u okviru svoje redovite poslovne djelatnosti. Obavljanje aktivnosti u okviru redovite poslovne djelatnosti podrazumijeva da aktivnosti koje agent obavlja za društvo koje zastupa ne spadaju pod redovno poslovanje društva, već u redovitu poslovnu djelatnost tog agenta. Prema OECD-ovim Komentarima (2014, str. 110), obavlja li neki agent za nerezidenta aktivnosti koje su u okviru njegove redovite poslovne djelatnosti obično se utvrđuje usporedbom s aktivnostima koje uobičajeno obavlja taj agent, ili drugi agenti iste ili slične vrste.

Kao primjer, navodimo sažetak Obrazloženja presude Vrhovnog suda Norveške (2011): Dell Products protiv Države, od 2. prosinca 2011. godine.

Norveški sud je u predmetnom slučaju razmatrao predstavlja li norveška podružnica irskog društva njegovu SPJ s obzirom na klasično komisijsko poslovanje koje se odvijalo između dva društva. Irska podružnica je u svoje ime sklapala ugovore s norveškim kupcima, pri čemu su ti ugovori sklapani za račun irske matice, odnosno podrazumijevali su isporuku isključivo proizvoda irskog Della.

Norveški Vrhovni sud u svojoj presudi između ostaloga navodi da ugovornu formulaciju „u ime“ treba tumačiti tako da samo ugovori koji su pravno obvezujući za inozemno poduzeće mogu spadati pod odredbe vezane za zavisnog agenta kao SPJ. Budući da u norveškom pravnom sustavu ugovori koje komisijski agent sklapa nisu izravno obvezujući

za njegovog komitenta, Sud smatra da u konkretnom slučaju nije ispunjen navedeni uvjet. Samim time, Sud presuđuje da norveški Dell ne predstavlja SPJ irskog Della.

Kao dodatan primjer, navodimo sažetak Obrazloženja presude Vrhovnog suda Španjolske (2016): Dell Products protiv Opće državne uprave, od 20. lipnja 2016. godine.

U predmetnom slučaju, španjolski Vrhovni sud razmatrao je postojanje SPJ irskog Della u Španjolskoj s obzirom na poslovnu suradnju koja je identična onoj između irskog Della i njegove norveške podružnice.

Vrhovni Sud u svojoj presudi zaključuje da irski Dell u Španjolskoj ima SPJ kao stalno mjesto poslovanja budući da su mu prostorije španjolske podružnice na raspolaganju u smislu Ugovora između Španjolske i Irske. Međutim, uz navedeno, Sud također smatra da španjolski Dell predstavlja zavisnog agenta irske matice. Prema Sudu, ugovornu formulaciju „u ime“ treba tumačiti tako da nije nužan izravni obvezujući učinak za inozemno društvo ugovora koje sklapa španjolski agent. Naprotiv, tvrdi Sud, potrebno je uzeti obzir funkcionalni i činjenični odnos dvaju društava te razmotriti vezuje li španjolsko društvo svojim korištenjem ovlaštenja za sklapanje ugovora nerezidenta za svoje svakodnevno poslovanje. U konkretnom slučaju, Sud smatra da je navedeni uvjet ispunjen.

Sud dodatno zaključuje da se španjolski Dell ne može smatrati nezavisnim agentom u smislu izuzeća za osobe sa samostalnim statusom budući da u konkretnom slučaju: i) španjolski Dell slijedi upute irskog Della; ii) irski Dell odobrava dogovorene cijene; iii) irski Dell odlučuje o prihvaćanju narudžbi kupaca; iv) španjolski Dell mora podnositi izvještaje irskom Dellu pri čemu irski Dell ima pravo obilaziti i nadzirati prostorije španjolskog Della te; v) španjolski Dell od irskog Della mora ishoditi odobrenje za kupnju proizvoda.

3.3. Posebni slučajevi stalnih poslovnih jedinica

U nastavku ćemo se kratko osvrnuti i na posebnosti vezane za slučaj pružanja usluga. Posebne odredbe o uslugama temelje se na UN-ovom Modelu ugovora te se u praksi često uklapaju u Ugovore, kao i jednostrane propise država. Ako predmetna odredba nije na snazi,

postojanje SPJ pri pružanju usluga utvrđuje se u skladu s općom definicijom. Dakle, potrebno je ispuniti sve uvjete koji su u prethodnom djelu ovog rada objašnjeni, uključujući i uvjet postojanja stalnog mjesta poslovanja. Samim time, ako primjerice mađarski poduzetnik pruža određene usluge hrvatskim kupcima, postojanje SPJ na račun pružanja tih usluga može se utvrditi isključivo ako se one pružaju kroz neko stalno mjesto, ako takvo mjesto poslovanja traje dulje od 6 mjeseci (ili prema spomenutim izuzecima u trajnosti poslovanja ako su primjenjivi).

S druge strane, ako usluge u Hrvatskoj pruža rezident države s kojom Hrvatska ima sklopljen Ugovor koji sadrži posebnu odredbu o pružanju usluga, potencijalno postojanje SPJ utvrđuje se isključivo u ovisnosti o razdoblju trajanja, neovisno o tome postoji li stalno mjesto poslovanja.

Primjerice, ako bi iste usluge kao mađarski rezident iz prethodnog primjera u Hrvatskoj obavljao poljski rezident, takvo obavljanje usluga dovelo bi do postojanja SPJ već samom činjenicom da se one obavljaju u razdoblju duljem od 12 mjeseci uzastopno, pod uvjetom da se obavljene usluge odnose na isti ili povezani projekt. U skladu s načelom uzajamnosti, isti porezni tretman primjenjiv je i na hrvatskog rezidenta koji pruža usluge u Poljskoj. Formulacija posebne odredbe o uslugama podudarna je u većini Ugovora koji ju sadrže, pri čemu se razlike u pravilu odnose na postavljeni vremenski rok.

Kao primjer, navodimo sažetak Obrazloženja presude Presuda Poreznog suda Južnoafričke Republike (2015): AB LLC i BD Holding LLC protiv Povjerenika južnoafričkog odjela za prihode, od 15. svibnja 2015. godine.

Društva AB LLC i BB Holding LLC, rezidenti Sjedinjenih Američkih Država (nadalje: SAD), pružale su klijentu u Južnoafričkoj Republici (nadalje: JAR) usluge strateškog i financijskog savjetovanja u razdoblju od veljače 2007. do svibnja 2008. Tijekom tog razdoblja, zaposlenici navedenih društava bili su prisutni u JAR-u više od 183 dana te su se koristili prostorijama klijenta za vrijeme dok su tamo bili.

Sud se u svojoj presudi uvodno osvrće na pitanje predstavlja li posebna odredba o uslugama koju sadrži Ugovor između JAR-a i SAD-a samostalnu odredbu, ili je pak ona dopunska odredba opće definicije SPJ. Sud zaključuje da se predmetna odredba ne može promatrati u

kontekstu opće definicije SPJ iz članka 5. stavka 1. pa samim time nije potrebno ispuniti uvjet postojanja mjesta poslovanja koje je na raspolaganju društvo. Predmetna odredba, zaključuje Sud, odnosi se na način obavljanja poslovanja a ne na mjesto obavljanja poslovanja. Vezano za vremenski uvjet, iako zaposlenici društva nisu bili prisutni u JAR-u više od 183 dana u samoj 2008. godini, njihovo fizičko prisustvo je započelo u 2007. godini pa je samim time bilo moguće utvrditi da su oni bili prisutni više od 183 dana (propisani prag) u razdoblju od 12 mjeseci koje je započelo u 2007. godini a završilo u 2008. godini. Sukladno svemu navedenom, Sud presuđuje da pružanje usluga klijentu u JAR-u na opisani način predstavlja SPJ američkog društva na čiju je dobit dužan platiti porez u JAR-u.

Potrebno je istaknuti i poseban slučaj gradilišta, građevinskog i instalacijskog projekta. Naime, većina Ugovora u primjeni sadrži odredbu prema kojoj „gradilište ili građevinski ili instalacijski projekt“ čini SPJ samo ako traje dulje od razdoblja propisanog konkretnim Ugovorom. Prema OECD-ovim Komentarima (2014, str. 101-103), gradilište, odnosno građevinski ili instalacijski projekt obuhvaća, uz izgradnju zgrada, cesta, mostova ili kanala i obnovu zgrada, kao i polaganje ili iskapanje cjevovoda. Instalacijski ili montažni projekt obuhvaća ugradnju vezanu za gradnju, kao i ugradnju nove opreme u postojećim zgradama ili na otvorenom. Planiranje i nadzor podizanja nove zgrade također su uključeni.

Dakle, ako primjerice katarski rezident kao izvođač radova održava gradilište u Hrvatskoj u razdoblju duljem od 5 mjeseci, prema Ugovoru s Katarom (NN 1/09) to gradilište predstavlja njegovo stalno mjesto poslovanja ako su ispunjeni ostali uvjeti iz opće definicije SPJ, odnosno ako se taj građevinski projekt provodi putem mjesta koje mu je na raspolaganju i koje predstavlja koherentnu zemljopisnu cjelinu. Imajući u vidu primjerice odredbe Ugovora s Njemačkom (NN 9/06), njemački građevinar će imati SPJ u Hrvatskoj ako održava gradilište dulje od 12 mjeseci, bez obzira na to što je takvo gradilište potencijalno identično onome Katarskog rezidenta. S druge strane, budući da posebna odredba o gradilištima ne postoji u Ugovoru s Rusijom (NN 1/11-96), ruski rezident će potencijalne obveze za porez na dobit na račun građevinskog projekta kojeg izvodi u Hrvatskoj razmatrati u potpunosti prema općoj definiciji SPJ, odnosno prema općem pravilu od 6 mjeseci ako nisu primjenjivi izuzeci od tog pravila.

Kao primjer, navodimo sažetak Obrazloženja presude Visokog suda u New Delhi-u (2016): National Petroleum Construction Company protiv Povjerenika za porez na dobit, međunarodno oporezivanje, od 29. siječnja 2016. godine.

National Petroleum Construction (nadalje: NPC), društvo sa sjedištem u Ujedinjenim Arapskim Emiratima (nadalje: UAE), proizvodilo je naftne platforme, cjevovode i povezanu opremu. NPC je s indijskim društvom ugovorio isporuku naftne platforme, pri čemu je proizvodnja obavljena u UAE. Aktivnosti NPC-a u Indiji uključivale su nadzor i instalaciju same platforme. Uslijed sporova s indijskim poreznim tijelom, navedeni slučaj dospio je pred indijski sud, koji je između ostaloga razmatrao je li NPC u Indiji imao SPJ u smislu posebne odredbe o gradilištima i građevinskim projektima.

U svojoj presudi, Visoki sud između ostaloga navodi da se posebna odredba o gradilištima mora tumačiti u kontekstu opće definicije SPJ. Prema Sudu, svi uvjeti iz opće definicije moraju biti ispunjeni, pri čemu se nužno trajanje mjesta poslovanja izrijeком postavlja na 9. mjeseci (prema Ugovoru između Indije i UAE). Budući da je u konkretnom slučaju NPC obavljao poslovanje (instalacija i ostalo) kraće od 9 mjeseci, Sud zaključuje da se ne može smatrati da postoji SPJ na račun ove posebne odredbe.

Uz navedene posebne odredbe koje se često pojavljuju u Ugovorima koje Hrvatska primjenjuje, postoje i ostale iznimke iz opće definicije koje se pojavljuju u Ugovorima s pojedinim državama. Primjerice, pojedini Ugovori sadrže odredbe koje se odnose se na aktivnosti osiguravajućih društava ili korištenje opreme velike vrijednosti u drugoj državi. Samim time, poduzetnici koji se uključuju u prekogranično poslovanje trebali bi pažljivo razmotriti odredbe primjenjivog Ugovora kako bi ispravno utvrdili svoja prava i obveze oko pitanja vezanih za SPJ.

4. Zaključak

Koncept stalne poslovne jedinice u bitnome podrazumijeva postojanje subjekta bez pravne osobnosti, koji predstavlja poslovanje nekog društva koje se odvija van granica njegove matične države, pri čemu je

to poslovanje u dovoljnoj mjeri povezano s državom u kojoj se odvija da ona polaže pravo na oporezivanje dobiti koja iz njega nastaje. Prema općoj zakonskoj definiciji SPJ, dovoljna mjera povezanosti poslovanja inozemnog poduzetnika s gospodarskim životom Hrvatske utvrđuje se prema zemljopisnoj određenosti tog poslovanja, njegovom trajanju te značaju za ukupno poslovanje nerezidenta.

Analizirajući važeće odredbe Ugovora, moguće je zaključiti da utvrđivanje postojanja SPJ često zahtijeva značajnu razinu subjektivne procjene okolnosti i poznavanje činjenica vezanih za konkretan slučaj u praksi. Naime, imajući u vidu razne kombinacije i velik broj potencijalnih poslovnih modela kojima se poduzeća mogu uključiti u prekogranično poslovanje, odredbe vezane za SPJ u pravilu ne pružaju detaljne smjernice te rijetko pribjegavaju taksativnom nabrojanju pojava oblika određenih elemenata bitnih za utvrđivanje SPJ, već pružaju načelne smjernice koje je potrebno tumačiti u kontekstu događaja i poslovnih veza koje se mogu pojaviti u praksi.

Da su mnoge okolnosti vezane za SPJ stvar subjektivne procjene, također je vidljivo iz niza presuda koje su obrađene u radu u kojima porezna tijela i nadležni sudovi raznih država u nekim slučajevima zauzimaju oprečan stav o istoj odredbi koja uređuje SPJ. Naravno, obrađene presude i zaključci inozemnih sudova nisu obvezujući za hrvatske poduzetnike i Poreznu upravu, međutim, mogu pružiti korisne smjernice pri razmatranju ispravnog postupanja u praksi.

U Hrvatskoj je zamjetan značajan nedostatak prakse oko pitanja vezanih za SPJ. Iako je Hrvatska u potpunosti uklopila koncept SPJ u svoje zakonodavstvo, tek se očekuju prve presude nadležnih sudova ili konkretna uputa poreznog tijela koje bi zasigurno pružile značajne smjernice poduzetnicima koji se uključuju u prekogranično poslovanje.

Imajući u vidu akcijski plan BEPS (engl. base erosion and profit shifting - erozija porezne osnovice i preusmjeravanje dobiti) čiji je Hrvatska pridruženi član i čije će se mjere uklopiti u postojeće Ugovore putem mnogostrane konvencije, te uzimajući u obzir očekivano pristupanje Hrvatske OECD-u, moguće je očekivati rast značaja predmetne problematike te napredak spomenute prakse oko pitanja vezanih za koncept stalne poslovne jedinice.

Sukladno svemu navedenom, razumijevanje koncepta SPJ s aspekta obilježja poslovanja koja dovode do nastanka porezne obveze u drugoj državi od velikog su značaja za inozemne poduzetnike koji posluju u Hrvatskoj, kao i za tuzemna poduzeća koja se uključuju u prekogranično poslovanje. U suprotnom, poduzetnici riskiraju neželjene kazne i zatezne kamate na zakašnjelo plaćanje poreza na dobit ako na vrijeme ne prijave svoje poslovanje kao stalnu poslovnu jedinicu.

Reference

1. Arnold, B. J. (2015) *Article 5: Permanent Establishment - Global Tax Treaty Commentaries*. IBFD: Amsterdam.
2. Cinotti, K. et. al. (2015) *Mazars porezni savjetnik*. Mazars Cinotti Consulting d.o.o.: Zagreb.
3. Čičin Šain, N. (2016) Novi pristup u određenju dobiti stalne poslovne jedinice – pristup OECD-a te implikacije za hrvatsko porezno pravo, *Zbornik Pravnog fakulteta Sveučilišta u Rijeci*, No. 37, str. 1231-1252.
4. Lončarić Horvat, O. i Arbutina, H. (2007) *Osnove međunarodnog poreznog prava*. Narodne novine d.d.: Zagreb.
5. Miller, A. i Oats, L. (2014) *Principles of International Taxation: Fourth Edition*. Bloomsbury Professional: UK.
6. Ministarstvo financija, Porezna uprava. Ugovori o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja. Dostupno na: <https://www.porezna-uprava.hr/bi/Stranice/Dvostruko-oporezivanje.aspx>
7. Organisation for Economic Co-operation and Development (2012) *OECD Model tax convention: Revised proposals concerning the interpretation and application of Article 5 (permanent establishment)*. OECD Publishing: Pariz.
8. Organisation for Economic Co-operation and Development (2014) *Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2014*. OECD Publishing: Pariz.
9. Organisation for Economic Co-operation and Development (2008): *Report on the attribution of profits to permanent establishments*. OECD Publishing: Pariz.
10. Pečenjak, S. (2015) Stalna poslovna jedinica i transferne cijene, *Porezni vjesnik Instituta za javne financije*, No. 1, str. 104-112. Dostupno na: www.ijf.hr/upload/files/file/PV/2015/111/pecenjak.pdf

11. Pravilnik o porezu na dobit, NN 95/05, 133/07, 156/08, 146/09, 123/10, 137/11, 61/12, 146/12, 160/13, 12/14, 157/14, 137/15, 1/17.
12. Presuda Poreznog suda Južnoafričke Republike (2015) *AB LLC i BD Holding LLC protiv Povjerenika južnoafričkog odjela za prihode*. Dostupno na: <http://www.sars.gov.za/AllDocs/LegalDoclib/Judgments/LAPD-DRJ-TC-2015-04%20-%20TCIT%2013276%20JHB%2015%20May%202015.pdf>
13. Presuda Visokog suda u Madrasu (2014): *Povjerenik za porez na dobit, međunarodno oporezivanje protiv Van Oord Acz Equipment Bv*. Dostupno na: <https://indiankanoon.org/doc/19027550/>
14. Presuda Visokog suda u New Delhi-u (2016) *National Petroleum Construction Company protiv Povjerenika za porez na dobit, međunarodno oporezivanje*. Dostupno na: <http://lobis.nic.in/ddir/dhc/VIB/judgement/30-01-2016/VIB29012016ITA1432013.pdf>
15. Presuda Vrhovnog suda Indije (2007) *Povjerenik za porez na dobit, međunarodno oporezivanje protiv Morgan Stanley & Co. INC*. Dostupno na: <http://supremecourtfindia.nic.in/jonew/judis/29205.pdf>
16. Presuda Vrhovnog suda Indije (2017) *Formula One World Championship ltd. protiv Povjerenika za porez na dobit, međunarodno oporezivanje*. Dostupno na: <http://supremecourtfindia.nic.in/jonew/judis/44818.pdf>
17. Presuda Vrhovnog suda Norveške (2011) *Dell Products protiv Države*. Dostupno na: <http://itatonline.org/archives/dell-products-vs-state-supreme-court-norway-in-absence-of-legal-right-to-bind-principal-dependent-agent-is-not-permanent-establishment/>
18. Presuda Vrhovnog suda Španjolske (2016) *Dell Products protiv Opće državne uprave*. Dostupno na: <https://tpcases.com/spain-vs-dell-june-2016-supreme-court-case-no-14752016/>
19. Sertić, A. (2012) Pogodnosti temeljem ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja, *Porezni vjesnik Instituta za javne financije*, No. 2, str. 77-88.
20. Tucaković, Nada (2012) Osnove oporezivanja dobiti stalnih poslovnih jedinica (osnivača nerezidenata) u Republici Hrvatskoj, *Porezni vjesnik Instituta za javne financije*, No. 9, str. 89-98. Dostupno na: <http://www.ijf.hr/upload/files/file/PV/2012/9/tucakovic.pdf>
21. Ugovor između Republike Hrvatske i Republike Mađarske o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja porezima na dohodak i na imovinu, NN 11/97.
22. Ugovor između Republike Hrvatske i Republike Poljske o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja porezima na dohodak i na imovinu, NN 13/95.
23. Ugovor između Republike Hrvatske i Savezne Republike Njemačke o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja porezima na dohodak i na imovinu, NN 9/06.

24. Ugovor između Vlade Republike Hrvatske i Vlade Ruske Federacije o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja porezima na dohodak i na imovinu, NN 1/11-96.
 25. United Nations (2011) *Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries*. United Nations - Department of Economic & Social Affairs.
 26. Ustav Republike Hrvatske, NN 56/90, 135/97, 8/98, 113/00, 124/00, 28/01, 41/01, 55/01, 76/10, 85/10, 05/14.
 27. Zakon o porezu na dobit, NN 177/04, 90/05, 57/06, 146/08, 80/10, 22/12, 148/13, 143/14, 50/16, 115/16.
-

DETERMINING THE EXISTENCE OF A PERMANENT BUSINESS UNIT IN THE REPUBLIC OF CROATIA UNDER DOUBLE TAXATION TREATIES

Nika Šimurina, PhD
University of Zagreb
Faculty of Economics and Business Zagreb
nsimurina@efzg.hr

Šime Prtain
Mazars Cinotti Consulting d.o.o.
sime.prtain@mazars.com.hr

Abstract

The potential existence of a permanent establishment of non-residents that engage in business activities in Croatia and domestic entrepreneurs involved in cross-border transactions can play a significant role in business decision-making. The purpose of this paper

is to analyse the theoretical and legal position of the permanent establishment concept, as well as to elaborate and interpret the characteristics of a permanent establishment under the double taxation avoidance treaties and to provide insight into the concrete application of treaty provisions through judgments of national courts of other states. It can be concluded that the correct application of treaty provisions concerning the permanent establishment concept implies a significant level of subjective assessment of the circumstances and facts related to the actual situation in practice. Bearing in mind the lack of court practice and practice of Croatian tax authorities, entrepreneurs are still confronted with numerous issues related to the subject matter. Due to globalization processes and the need for better regulation of international taxation matters in the future, issues related to determining the existence of permanent establishment are expected to gain significance in future periods.

Key words: *permanent establishment, treaties on the avoidance of double taxation, corporate tax, fixed place of business, dependent agent*

JEL classification: F23, H25
