



Utvrdjivanje stalne poslovne jedinice prema ugovorima o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja, s izmjenama koje nalaže MLI (Multilateralni instrument / Mnogostrana konvencija)

Božica Bukovski Supanc, dipl. oec., Ivana Damjanović, mag. oec.

Definicija stalne poslovne jedinice nerezidenta (engl. Permanentestablishment: PE) bazirana je na smjernicama OECD-a. Osnovna definicija stalne poslovne jedinice proširena je i kroz primjenu BEPS mjera, a koje su se u hrvatsko zakonodavstvo uvele kroz BEPS mjeru 15, tj. usvajanje Mnogostrane konvencije o kojoj će detaljnije biti riječi u daljnjem dijelu članka.

1. Uvod

Stalna poslovna jedinica nerezidenta definirana je člankom 45. Općeg poreznog zakona¹ kao stalno mjesto poslovanja putem kojega poduzetnik nerezident obavlja djelatnost u cijelosti ili djelomično. Pojmom stalne poslovne jedinice nerezidenta obuhvaćeni su posebno mjesto uprave, podružnica, ured, tvornica, radionica i rudnik, naftni ili plinski izvor, kamenolom te bilo koje drugo mjesto crpljenja prirodnih bogatstava. Gradilište ili građevinski montažni projekt također mogu predstavljati stalnu poslovnu jedinicu nerezidenta, pod pretpostavkom da traju dulje od šest mjeseci. Stalnom poslovnom jedinicom poduzetnika nerezidenta može se smatrati i pružanje usluga (uključujući savjetodavne ili poslovne usluge) od strane poduzetnika putem zaposlenika ili drugosoblja koje je poduzetnik angažirao u tu svrhu, ali samo ukoliko se takve djelatnosti

nastavljaju (za isti ili povezani projekt) u razdoblju ili razdobljima koja ukupno traju dulje od tri mjeseca ubilo kojem dvanaestomjesečnom razdoblju.

Osim Općeg poreznog zakona, pojam stalne poslovne jedinice definiran je i ugovorima o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja (uobičajeno **člankom 5.** Ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja). Pojednostavljeno rečeno, koncept stalne poslovne jedinice obuhvaća nerezidente koji dio ili cjelokupno poslovanje obavljaju na području hrvatske jurisdikcije. Mehanizmom stalne poslovne jedinice hrvatska jurisdikcija polaže pravo na oporezivanje dobiti iz poslovanja nerezidenta čije se poslovanje trajno odvija na teritoriju Republike Hrvatske.

1 Opći porezni zakon, "Narodne novine" br. 115/2016., 106/2018., 121/2019., 32/2020., 42/2020

1.1. Tko je porezni nerezident u Republici Hrvatskoj?

Prema odredbama članka 3. stavka 1. Zakona o porezu na dobit² porezna se rezidentnost utvrđuje prema sjedištu upisa u propisani registar u Republici Hrvatskoj te mjestu stvarne uprave i nadzora poslovanja. Dakle, ako su pravne ili fizičke osobe upisane u sudski ili neki drugi registar ili upisnik u Republici Hrvatskoj, odnosno ako im se mjesto stvarne uprave i nadzora poslovanja nalazi u Republici Hrvatskoj, smatraju se hrvatskim poreznim rezidentima.

Analogijom na ranije navedeno, može se ustvrditi da su nerezidenti sve one osobe koje ne zadovoljavaju barem jedan od ranije navedenih uvjeta za potvrđivanje rezidentnosti, osim ako nije drugačije definirano posebnim zakonom ili međunarodnim ugovorom (ugovorom o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja), kako je propisano člankom 3. stavkom 2. Zakona o porezu na dobit.

1.2. Položaj Ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja u hrvatskom pravnom sustavu

Položaj međunarodnih ugovora reguliran je temeljnim zakonodavnim aktom Republike Hrvatske. Naime, člankom 134. Ustava Republike Hrvatske propisano je da svi međunarodni ugovori koji su sklopljeni i potvrđeni u skladu s Ustavom Republike Hrvatske, koji su objavljeni i još su na snazi predstavljaju dio unutarnjeg pravnog poretka Republike Hrvatske. Kao takvi su po svojoj pravnoj snazi iznad zakona. Mijenjanje ili ukidanje pojedinih odredbi međunarodnih ugovora dozvoljeno je isključivo uz uvjete i na način koji je u njima utvrđen, odnosno sukladno pravilima međunarodnog prava.

Obzirom da ugovori o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja predstavljaju kategoriju međunarodnih ugovora, proizlazi da odredbe važećih ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja imaju prednost pred odredbama domaćih zakonskih propisa.

1.3. Karakteristike stalne poslovne jedinice prema ugovorima o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja

Prema se člankom 45. Općeg poreznog zakona daje pregled karakteristika koje utječu na svrstavanje određenih aktivnosti nerezidentata pod pojam stalne poslovne jedinice, uvijek je nužno analizirati i odredbe konkretnog Ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja, a čiji je pravni subjekt rezident. Valja naglasiti da nerezident na području Republike Hrvatske djeluje bez pravne osobnosti.

Ugovorima o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja se u članku 5. definiraju uvjeti koji moraju biti zadovoljeni kako bi se određene aktivnosti smatrale stalnom poslovnom jedinicom te čijim bi zadovoljavanjem Republika Hrvatska polagala pravo na oporezivanja dobiti proizašle iz njihovog poslovanja³. Stalna poslovna jedinica obično se određuje kao stalno mjesto poslovanja, kao što su ured ili tvornica. No stalna poslovna jedinica može postojati i kod nepostojanja stalnog mjesta poslovanja, i to u obliku zastupnika, ako je riječ o zastupniku s nesamostalnim statusom.⁴

2 Zakon o porezu na dobit, "Narodne novine" br. 177/2004., 90/2005., 57/2006., 80/2010., 22/2012., 146/2008., 148/2013., 143/2014., 50/2016., 115/2016., 106/2018., 121/2019., 32/2020., 138/2020.

3 Popis i detaljni prikaz odredbi svih sklopljenih ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja koje je sklopila Republika Hrvatska dostupan je na stranici Porezne uprave: https://www.porezna-uprava.hr/hr_propisi/_layouts/15/in2.vuk2019.sp.propisi.intranet/propisi.aspx?id=pr01402

4 Detaljnije u: Tatjana Vrban: Obilježja stalne poslovne jedinice, RRIIF 10/2010

Prema ranije navedenom nameće se zaključak da su glavna obilježja stalne poslovne jedinice:

- 1) Postojanje mjesta poslovanja koje je na raspolaganju nerezidentu (ured, zgrada, dio zemljišta i sl.), pri čemu nije važno je li to mjesto unajmljeno ili je u vlasništvu nerezidenta, već je ključno postojanje tzv. stvarne moći raspolaganja određenim mjestom;
- 2) Stalnost/trajnost mjesta poslovanja sa zemljopisnog i vremenskog aspekta, pri čemu se razdoblje od 6 mjesecismatra razdobljem koje ispunjava uvjet trajnosti postojanja stalnog mjesta poslovanja (npr. građevinski projekti), prema OECD-ovim smjernicama;⁵
- 3) Obavljanje vlastitog poslovanjanerezidenta kroz definirano mjesto poslovanja, budući da samo postojanje nekog mjesta koje je na raspolaganju nerezidentu nije dovoljni uvjet da se utvrdi postojanje stalne poslovne jedinice, ukoliko taj nerezident ne obavlja svoje poslovanje baš kroz to mjesto.⁶

Zavisni agent kao stalna poslovna jedinica javlja se u slučaju kada se kumulativno ispune sljedeći uvjeti:

- Osoba ima ovlaštenja da zaključuje ugovore u ime nerezidenta;
- Ta osoba redovito koristi takva ovlaštenja;
- Ne radi se o osobi sa samostalnim statusom koja radi u okviru svoje redovite poslovne djelatnosti;
- Osoba obavlja aktivnosti koje nisu isključivo pripremnog i pomoćnog značaja.

Člankom 5. stavkom 4. svih ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja izričito se navodi što se ne podrazumijeva pod stalnom poslovnom jedinicom, kako slijedi:

- a) korištenje objekata isključivo za uskladištenje, izlaganje ili isporuku dobara ili robe koji pripadaju poduzeću,
- b) održavanje zaliha dobara ili robe koje pripadaju poduzeću isključivo u svrhu uskladištenja, izlaganja ili isporuke,
- c) održavanje zaliha dobara ili robe koje pripadaju poduzeću isključivo u svrhu prerade koje obavlja drugo poduzeće,
- d) održavanje stalnog mjesta poslovanja isključivo u svrhu kupnje dobara ili robe ili za prikupljanje obavijesti za poduzeće,
- e) održavanje stalnog mjesta poslovanja isključivo u svrhu obavljanja drugih djelatnosti za poduzeće koje imaju pripremnost ili pomoćno značenje,
- f) održavanje stalnog mjesta poslovanja isključivo zbog kombinacije djelatnosti spomenutih u podstavcima od a) do e) pod uvjetom da cjelokupna djelatnost stalnog mjesta poslovanja, koja je posljedica te kombinacije, ima pripremnost ili pomoćno značenje.

2. Mnogostrana konvencija

Mnogostrana konvencija o provedbi mjera povezanih s ugovorima o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja u svrhu sprječavanja smanjenja porezne osnovice i preusmjeravanja dobitidokument je OECD-a koji daje mogućnost svim zainteresiranim državama da izmjene, odnosno nadopune postojeće odredbe odnosnih ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja na jednostavniji i učinkovitiji način, bez potrebe provođenja dugotrajnih bilateralnih pregovora. Predmetne izmjene, odnosno nadopune postojećih odredbi odnosnih ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja odražavaju

5 OECD Komentari 2014, str. 97-98

6 Šimurina N. i Prtain. Š: Određivanje postojanja stalne poslovne jedinice



modele, odnosno standarde koji su definirani na međunarodnoj razini i to putem mjera BEPS'akcijskog plana OECD-a.

Mnogostrana konvencija sastavljena je u Parizu 24. studenog 2016., kao mjera 15. u okviru BEPS akcijskog plana, a Republika Hrvatska ju je potpisala 7. lipnja 2017.⁸ Sadržaj Mnogostrane konvencije objavljen je 16. prosinca 2020. donošenjem Zakona o potvrđivanju Mnogostrane konvencije o provedbi mjera povezanih s ugovorima o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja u svrhu sprječavanja smanjenja porezne osnovice i preusmjeravanja dobiti ("Narodne novine - Međunarodni ugovori" br. 7-51/20)⁹. Objava o stupanju na snagu Mnogostrane konvencije o provedbi mjera povezanih s ugovorima o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja u svrhu sprječavanja smanjenja porezne osnovice i preusmjeravanja dobiti donesena je 5. ožujka 2021. ("Narodne novine - Međunarodni ugovori" br. 1-3/21)¹⁰ te je ista za Republiku Hrvatsku u primjeni od 1. lipnja 2021.

U nastavku članka bit će prikazane osnovne značajke i odredbe Mnogostrane konvencije te pozicije koje je Republika Hrvatska zauzela prema istima s pojašnjenjima razloga odabira pojedinih pozicija.

2.1. Izvor i ciljevi Mnogostrane konvencije

U sklopu BEPS projekta razvijen je Akcijski plan s 15 mjera s ciljem smanjenja i suzbijanja agresivnog poreznog planiranja, porezne prijevare i porezne evazije, osobito u slučaju velikih multinacionalnih kompanija. U nastavku se daje pregled mjera BEPS akcijskog plana¹¹.

Mjera	Naziv
1.	Digitalna ekonomija
2.	Hibridne neusklađenosti
3.	Pravila o kontroliranim društvima
4.	Pravila za odbitak kamate, ograničavanje kamata
5.	Štetna porezna praksa
6.	Sprečavanje zlouporabe Ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja
7.	Sprečavanje fiktivnog izbjegavanja statusa poslovne jedinice (PJ)
8.	Razvijanje pravila transfernih cijena za sprečavanje BEPS-a za nematerijalnu imovinu
9.	Razvijanje pravila transfernih cijena za sprečavanje BEPS-a za rizike i kapital
10.	Razvijanje pravila transfernih cijena za sprečavanje BEPS-a za visoko rizične transakcije
11.	Izrada metodologije izvješća i ekonomske analize
12.	Pravila protiv agresivnog poreznog planiranja
13.	Dokumentacija o transfernim cijenama
14.	Mehanizmi za rješavanje sporova
15.	Multilateralni instrumenti za ugovore

U svojoj suštini Mnogostrana konvencija predstavlja način kojim se implementiraju pojedine mjere iz BEPS akcijskog plana u ugovore o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja na brz i efikasan način, bez

potrebe provođenja dugotrajnih bilateralnih pregovora, te svojevrsan rezultat ostalih 14 mjera iz BEPS akcijskog plana u obliku specifičnog multilateralnog instrumenta nastalog s ciljem oporezivanja dobiti na mjestu odvijanja same ekonomske aktivnosti koja je pretходила nastanku dobiti.

Mnogostrana konvencija kao multilateralni instrument omogućava brzu i dosljednu nadopunu postojećih ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja predloženim preporukama, odnosno mjerama iz BEPS akcijskog plana i to sljedećih mjera:

- Hibridna neusklađenost (BEPS mjera 2, eng. Hybrid mismatches)
- Sprečavanje zlouporabe Ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja (BEPS mjera 6, eng. Treaty abuse)
- Sprečavanje fiktivnog izbjegavanja statusa poslovne jedinice (BEPS mjera 7, eng. Permanent establishments) i
- Mehanizmi za rješavanje sporova (BEPS mjera 14, eng. Dispute resolution)

Potpisnike¹² i stranke Mnogostrane konvencije kao i vrijeme stupanja na snagu iste u pojedinoj jurisdikciji moguće je pronaći na sljedećoj web stranici OECD-a:

<https://www.oecd.org/tax/treaties/beps-ml-signatories-and-parties.pdf>

Kako je objašnjeno u samom Zakonu o potvrđivanju Mnogostrane konvencije¹³, pojam „*potpisnica*“ odnosi se na državu ili jurisdikciju koja je potpisala Mnogostranu konvenciju, ali za koju ista još uvijek nije na snazi, dok se pojam „*stranka*“ odnosi na državu ili jurisdikciju za koju je Mnogostrana konvencija već na snazi.

2.2. Fleksibilnost Mnogostrane konvencije

Mnogostrana konvencija kao multilateralni instrument iz BEPS akcijskog plana ne obvezuje države i jurisdikcije koje su joj pristupile na njezinu bezrezervnu, dosljednu i sveobuhvatnu primjenu, već im dozvoljava određenu fleksibilnost u procjeni nužnosti primjene svake pojedine odredbe te mogućnosti odabira prihvatljivih opcija na postojeće ili dio postojećih Ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja. Fleksibilnost Mnogostrane konvencije ogleda se kroz fleksibilnost u pogledu obuhvata postojećih ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja na koje će se Mnogostrana konvencija primjenjivati, ali i u pogledu samih odredbi Mnogostrane konvencije.

2.2.1. Fleksibilnost u pogledu obuhvata postojećih Ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja

Multilateralni instrument Mnogostrane konvencije omogućava da svaka jurisdikcija odabere na koje od postojećih ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja će se odnositi, a koji će biti izuzeti. To se postiže na način da se izrijekom navedu obuhvaćeni ugovori. Drugim riječima, ugovori o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja s pojedinim državama, a koji nisu izrijekom navedeni u samom Zakonu o primjeni Mnogostrane konvencije se ne nadopunjavaju, odnosno ne mijenja se njihova primjena.

Prema evidenciji Porezne uprave¹⁴ Republika Hrvatska trenutno ima u primjeni 66 Ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja. Međutim, Mnogostranom konvencijom Republika Hrvatska je obuhvatila ukupno 65 Ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja,

7 BEPS (engl. Base Erosion and Profit Shifting) – projekt OECD-a i G20 grupe, koji se odnosi na strategije za izbjegavanje dvostrukog oporezivanja kojima se istražuju propusti i neusklađenosti u poreznim propisima sa svrhom preusmjeravanja dobiti u jurisdikcije s niskim ili bez poreznih stopa, koje za posljedicu ima neplaćanje poreza na dobit ili plaćanje poreza na dobit u vrlo malim iznosima

8 <https://www.iusinfo.hr/zakonodavstvo/MEM2020B7A51>

9 https://narodne-novine.nn.hr/clanci/medunarodni/2020_12_7_51.html

10 https://narodne-novine.nn.hr/clanci/medunarodni/2021_03_1_3.html

11 Prema https://www.porezna-uprava.hr/EU_Vanjski_poslovi/Documents/EU%20BEPS%20projekt%20postignuti%20rezultati%20V%202015.pdf

12

13 https://narodne-novine.nn.hr/clanci/medunarodni/2020_12_7_51.html

14 https://www.porezna-uprava.hr/hr_propisi/_layouts/15/in2.vuk2019.sp.propisi.intranet/propisi.aspx#id=gru598

koji su navedeni u Prilogu Zakona o potvrđivanju Mnogostrane konvencije o provedbi mjera povezanih s ugovorima o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja u svrhu sprječavanja smanjenja porezne osnovice i preusmjeravanja dobiti ("Narodne novine - Međunarodni ugovori" br. 7-51/20)¹⁵. Ugovor o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja koji nije naveden u samoj Mnogostranoj konvenciji Ugovor o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja s Japanom, budući da je minimalni standard odredbi već ugrađen u sam bilateralni Ugovor o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja, te stoga nije bilo potrebe za njegovom izmjenom, odnosno nadopunom kroz instrument Mnogostrane konvencije.

Činjenica da je država s kojom je sklopljen Ugovor o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja navedena u tekstu Mnogostrane konvencije od strane Republike Hrvatske ne znači da će se primjena odredbi Mnogostrane konvencije automatski odnositi na taj Ugovor jer vrijedi pravilo reciprociteta, odnosno potrebno je da i druga strana navede Republiku Hrvatsku kao državu s kojom želi kroz multilateralni instrument BEPS akcijskog plana izvršiti primjenu odredbi Mnogostrane konvencije. U slučaju da druga strana ne navede Republiku Hrvatsku, tada se odredbe Mnogostrane konvencije neće odnositi, odnosno sama primjena odredbi Mnogostrane konvencije neće biti moguća.

2.2.2. Fleksibilnost u pogledu obuhvata odredbi Mnogostrane konvencije

Postoji tzv. minimalni standard Mnogostrane konvencije koji se mora primijeniti u svakoj jurisdikciji, dok su ostale odredbe opcionalne. Međutim i kod primijene minimalnog standarda postoji dodatna fleksibilnost u smislu mogućnosti isticanja rezerve na pojedine odredbe, a što onda znači da se ni ta odredba neće primjenjivati. Rezerve koje su istaknute mogu se povući u bilo koje doba, no nakon ratifikacije nije moguće isticati nove rezerve. Dakle, kroz sustav rezervi, nakon ratifikacije, moguće je samo širenje primjene Mnogostrane konvencije kroz ukidanje ranije istaknutih rezervi, dok sužavanje primijene Mnogostrane konvencije, tj. isticanje novih rezervi više nije moguće.

Minimalni standard obuhvaća sljedeće BEPS mjere:

- Mjera 6 - Sprečavanje zlouporabe Ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja i
- Mjera 14 - Mehanizmi za rješavanje sporova.

Preostale odredbe Mnogostrane konvencije, a koje se odnose na druge mjere koje Mnogostrana konvencija obuhvaća, su opcionalne, odnosno svaka zemlja za sebe određuje koje će primijeniti, za koje će izjaviti rezervu u primjeni, a koje uopće ne želi primjenjivati.

2.3. Pozicije Republike Hrvatske prema Mnogostranoj konvenciji

Zakon o potvrđivanju Mnogostrane konvencije u cijelosti sadrži tekst Mnogostrane konvencije i to u izvorniku na engleskom jeziku i u prijevodu na hrvatski jezik. Sam tekst Mnogostrane konvencije sadrži 39 članaka te u prilogu popis rezervi i obavijesti koje je Republika Hrvatska sastavila prilikom polaganja isprave o ratifikaciji Mnogostrane konvencije.

Objava o stupanju na snagu Mnogostrane konvencije ustvari prikazuje poziciju koju je zauzela hrvatska jurisdikcija.

U tabeli je prikaz dijelova i članaka teksta Mnogostrane konvencije, s opisom je li došlo do primjene u cijelosti po tom članku, odnosno ako se ne navodi točan članak to znači da je taj članak Mnogostrane konvencije nudi nekoliko opcija, a sam upisan članak označava opciju koju je odabrala hrvatska jurisdikcija. Istanje rezerve na pojedini članak ustvari znači da se taj članak trenutno ne primjenjuje, no moguće ga je aktivirati u budućnosti. Jedino članci Mnogostrane konvencije kod kojih stoji napomena „nije u primjeni“ su ustvari članci koji su u cijelosti odbijeni te ne postoji jednostavan način njihovog uvođenja. Da bi ih se aktiviralo moralo bi se pristupiti ponovo bilateralnim pregovorima, ali tada samo prema jurisdikcijama s kojima bi se direktno pregovaralo. Primjena pojedinog članka ili odabir opcije je vidljiv u Objavi.

U slučaju kada nije prihvaćena primjena određene odredbe, a kao što je u ovom slučaju Dio VI. - Arbitraža, proizlazi da taj instrument nikada neće biti niti moguć, tj. neće biti moguće jednostavno aktivirati pripadne članke Mnogostrane konvencije.

U sljedećoj tablici dan je pojednostavljeni prikaz BEPS mjera i pripadajućih odredbi (članaka) Mnogostrane konvencije s pozicijom koju je na iste zauzela Republika Hrvatska.

BESPLATNO ZA PRETPLATNIKE ČASOPISA RiPup SVAKODNEVNO KORIŠTENJE STRUČNE TELEFONSKE KONZULTANTSKE SLUŽBE!

Porezni i pravni stručnjaci, svakim radnim danom, neograničeno, bez naplate telefonskih impulsa!

RAČUNOVODSTVO
i POREZI u praksi



20 godina
rješavamo vaše poslovne izazove iz područja računovodstva, poreza, plaća i naknada, radnih odnosa i trgovačkog prava

Stručno, praktično, brzo i točno!
01 49 21 739
01 48 36 046
(temeljem PIN-a)

www.racunovodstvo-porezi.hr

¹⁵ https://narodne-novine.nn.hr/clanci/medunarodni/2020_12_7_51.html



BEPS		Mnogostrana konvencija		Status popisa rezervi i obavijesti prilikom polaganja isprave o ratifikaciji	
Akcijnska mjera	Dio Zakona	Opis dijela Zakona	čl. Zakona u kojima se regulira određeni dio, tj. BEPS mjera	pozicija koju je zauzela HR	Dodatno pojašnjenje
	DIO I.	Opseg i tumačenje izraza			
BEPS mjera 3	DIO II.	Hibridne neusklađenosti (čl. 3.- čl.5.)	(čl. 3.) Transparentni subjekt	puna primjena	
			(čl. 4.) Subjekt s dvostrukom rezidencijom	nije prihvaćena primjena	
			(čl. 5.) Primjena metoda za uklanjanje dvostrukog oporezivanja	nije prihvaćena primjena	
BEPS mjera 6	DIO III.	Zloupotreba ugovora (čl. 6.- čl.11.)	(čl. 6.) Svrha obuhvaćenog ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja	primjena čl. 6. st. 3.	U preambule obuhvaćenih ugovora unosi se tekst koji naglašava borbu protiv porezne utaje i izbjegavanje plaćanja poreza.
			(čl. 7.) Sprječavanje zloupotrebe ugovora	puna primjena	Propisuje se opće pravilo za sprječavanje izbjegavanja plaćanja poreza koje je dizajnirano posebno za primjenu prilikom korištenja povlastica iz ugovora.
			(čl. 8.) Transakcije za prijenos dividendi	primjena s rezervom	Za sada se u cijelosti ne primjenjuje.
			(čl. 9.) Kapitalni dobitci od otuđenja dionica ili udjela subjekata koji ostvaruju vrijednost prvenstveno na temelju nepokretne imovine	primjena čl. 9. st. 4.	Preciznije se određuje i dopunjuje pravo države oporezivati kapitalne dobitke nastale od otuđenja dionica ili udjela subjekata koji ostvaruju vrijednost prvenstveno na temelju nepokretne imovine koja se nalazi u toj državi.
			(čl. 10.) Pravilo protiv zloupotrebe za stalne poslovne jedinice koje se nalaze na trećim jurisdikcijama	primjena s rezervom	Za sada se u cijelosti ne primjenjuje.
			(čl. 11.) Primjena ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja u svrhu ograničavanja prava stranke na oporezivanje vlastitih rezidenata	puna primjena	Propisuje već postojeće načelno pravilo da odredbe iz ugovora ne utječu na oporezivanje vlastitih rezidenata, osim u jasno navedenim slučajevima.
BEPS mjera 7	DIO IV.	Izbjegavanja statusa stalne poslovne jedinice (čl. 12. - čl.15.)	(čl. 12.) Umjetno izbjegavanje statusa stalne poslovne jedinice putem posredničkih aranžmana i sličnih strategija	primjena čl. 12. st. 3. podstavak a), b)	Odredbe se općeravno primjenjuju putem zastupnika sa samostalnim statusom (već uključeno u sve ugovore, čl. 5. st.5 DTTa).
			(čl. 13.) Umjetno izbjegavanje statusa stalne poslovne jedinice putem izuzeća za određene aktivnosti	primjena čl. 13. st. 1., mogućnost A	Stalna poslovna jedinica ne obuhvaća djelatnosti koje su definirane ugovorima o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja.
			(čl. 14.) Razdvajanje ugovora	primjena s rezervom	Za sada se u cijelosti ne primjenjuje.
			(čl. 15.) Definicija osobe usko povezane s poduzećem	primjena čl.15. st.1.	Daje se definicija osobe usko povezane s poduzećem.
BEPS mjera 14	DIO V.	Poboljšanje rješavanja sporova (čl. 16. - čl.17.)	(čl. 16.) Postupak zajedničkog pregovaranja	primjena s rezervom	Djelomična primjena, propisuje dopune pravila u postupku zajedničkog dogovaranja.
			(čl. 17.) Odgovarajuća usklađenja	primjena s rezervom	Djelomična primjena, propisuje dopune pravila u postupku zajedničkog dogovaranja.
	DIO VI.	Arbitraža (čl. 18. - čl.15.)	(čl. 18.) Odabir o primjeni dijela VI.	nije prihvaćena primjena	
			(čl. 19.) Obvezna obvezujuća arbitraža	nije prihvaćena primjena	
			(čl. 20.) Imenovanje Arbitara	nije prihvaćena primjena	
			(čl. 21.) Povjerljivost arbitražnog postupka	nije prihvaćena primjena	
			(čl. 22.) Rješavanje slučajeva prije zaključenja arbitraže	nije prihvaćena primjena	
			(čl. 23.) Vrsta arbitražnog postupka	nije prihvaćena primjena	
			(čl. 24.) Sporazum o drukčijem rješenju	nije prihvaćena primjena	
			(čl. 25.) Troškovi arbitražnog postupka	nije prihvaćena primjena	
(čl. 26.) Sukladnost	nije prihvaćena primjena				
DIO VII.	Završne odredbe				

2.4. Opis zauzete pozicije od strane hrvatske jurisdikcije koji reguliraju stalnu poslovnu jedinicu nerezidenta

U nastavku se daje opis članaka Zakona o Mnogostranoj konvenciji, i to od članka 12. do članka 15., jer su isti vezani uz odredbe koje dodatno reguliraju izbjegavanje statusa stalne poslovne jedinice.

2.4.1. Sprječavanje umjetnog izbjegavanja statusa stalne poslovne jedinice (BEPS mjera 7)

BEPS mjera 7, tj. Sprječavanje umjetnog izbjegavanja statusa stalne poslovne jedinice predstavlja izmjenu uvjeta za nastanak stalne poslovne jedinice, tj. proširivanje obuhvata na zastupnika s nesamostalnim statusom, a kako bi se spriječilo umjetno izbjegavanje statusa stalne poslovne jedinice putem posredničkih aranžmana i sl. Njome se definiraju uvjeti koji trebaju smanjiti mogućnost primjene izuzeća stalne poslovne jedinice uslijed tzv. pripremljenih i pomoćnih aktivnosti. Dodatno se uvodi pravilo protiv fragmentacije poslovanja, a sve s ciljem nepoštene prakse izbjegavanja ostvarivanja uvjeta za stjecanje statusa stalne poslovne jedinice.

2.4.2. Umjetno izbjegavanje statusa stalne poslovne jedinice putem posredničkih aranžmana i sličnih strategija (članak 12.)

Predmetnim člankom nadopunjuju se članci 5.5 i 5.6 postojećih ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja, a kroz primjenu čl. 12. st. 3.a) kojim se umjesto postojećih odredbi ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja, prema kojima je predviđeno da se ne smatra da poduzeće ima stalnu poslovnu jedinicu u pogledu djelatnosti koju obavlja zastupnik sa samostalnim statusom za to poduzeće, iste nadopunjuju odnosno mijenjaju na način da se zauzima stav da osoba neće biti smatrana zastupnikom sa samostalnim statusom ukoliko djeluje isključivo ili gotovo isključivo u ime jednog ili više poduzeća s kojima je usko povezana te uobičajeno sklapa ugovore ili ima glavnu ulogu u postupku sklapanja ugovora koji se rutinski sklapaju bez značajne preinake od strane poduzeća druge jurisdikcije. Sami ugovori se sklapaju:

Republika Hrvatska je u potpunosti prihvatila odredbu Mnogostrane konvencije kojom se sprečava nastanak tzv. posredničkih aranžmana. Sami ugovori sklapaju se:

- u ime poduzeća,
- za prijenos vlasništva, ili za dodjeljivanje prava na korištenje, imovine koju posjeduje to poduzeće ili za koju to poduzeće ima pravo korištenja,
- za pružanje usluga od strane tog poduzeća.

2.4.3. Umjetno izbjegavanje statusa stalne poslovne jedinice putem izuzeća za određene aktivnosti (članak 13.)

Zakon o potvrđivanju Mnogostrane konvencije u članku 13. daje državama ili jurisdikcijamogućnost izboraizmeđu Mogućnosti A) i Mogućnosti B). Republika Hrvatska je prema ovoj poziciji odabrala Mogućnost A.

Odabrana opcija nadograđuje postojeće ugovore o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja na način da neovisno o odredbama iz članka 5.4 ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja, a kojima je definiran izraz stalne poslovne jedinice, država ili jurisdikcija koja ga primjenjuje smatra da izraz stalne poslovne jedinice ne obuhvaća:

- djelatnosti izričito navedene u obuhvaćenom ugovoru kao djelatnosti za koje se smatra da ne čine stalnu poslovnu jedinicu, neovisno o tome ovisi li ta iznimka od statusa stalne poslovne jediniceo tome je li djelatnost pripreme ili pomoćne naravi,
 - održavanje stalnog mjesta poslovanja isključivo u svrhu bilo koje kombinacije djelatnosti,
- ali sve pod uvjetom da je takva djelatnost ili **ukupna djelatnost**stalne poslove jedinice**pripreme ili pomoćne naravi**.

Svrha ovog članka je sprječavanje prekida aktivnosti, tj. dijeljenja poslovanja (tzv. **antifragmentacijsko pravilo**) s ciljem da se nerezident oslobodi od nastanka stalne poslovne jedinice s osnova primjene izuzeća nastanka, a na osnovi aktivnosti pripreme i pomoćne naravi.

Republika Hrvatska je u potpunosti prihvatila tu odredbu Mnogostrane konvencije.

1.3.4. Definicija osobe usko povezane s poduzećem (članak 15.)

Osoba se smatra usko povezana s poduzećem ako:

- jedno,izravno ili neizravno, posjeduje više od 50 posto stvarnog udjela u drugom,
- u slučaju društva, posjeduje više od 50 posto ukupnog glasačkog prava i vrijednosti dionica društva ili stvarnog vlasničkog udjela u društvu),
- ako druga osoba, izravno ili neizravno, posjeduje više od 50 posto stvarnog udjela,
- u slučaju poduzeća, posjeduje više od 50 posto ukupnog glasačkog prava i vrijednosti dionica društva ili stvarnog vlasničkog udjela u društvu, u osobi i poduzeću.

Republika Hrvatska je u potpunosti prihvatila tu odredbu Mnogostrano konvencije.

3. Primjena Mnogostrane konvencije u praksi

Obzirom da je, zakonski gledano, Mnogostrana konvencija u Hrvatskoj u punoj primjeni, ostaje nadati se da će Porezna uprava izdati konsolidirani dokument svih ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja, a koji bi u sebi sadržavali i odredbe koje su definirane kroz Mnogostranu konvenciju. Od velike pomoći već bi bila i činjenica da odredbe Zakona o potvrđivanju Mnogostrane konvencije pozicije koje je zauzela Republika Hrvatska prema pojedinim odredbama budu objavljene na stranicama Porezne uprave, u istom dijelu gdje su već objavljeni sklopljeni ugovori o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja.

Međutim, poznavanje pozicije koju je zauzela hrvatska strana u primjeni pojedine odredbe Mnogostrane konvencije ne pomažeukoliko ne postoji saznanje o tome koju je poziciju prema istoj odredbi zauzela i druga država ili jurisdikcija koja se analizira. Kao što je na početku članka navedeno, odredbe Mnogostrane konvencije vrijede samo prema načelu reciprociteta, odnosno primjenjuju se samo ukoliko su iste pozicije prihvatile i hrvatska i druga analizirana/promatrana država ili jurisdikcija.

Kao pomoć u određivanju usklađenosti, odnosno primjenjivosti pojedinih pozicija Mnogostrane konvencije od velike pomoći je OECD alat, odnosno baza prihvaćenih pozicija svih država i jurisdikcija potpisnica Mnogostrane konvencije, a koja se u beta verziji nalazi na stranici: <https://www.oecd.org/tax/treaties/mli-matching-database.htm>.

U navedenom alatu, odabirom dvaju usporednih država ili jurisdikcija, moguće je izvršiti analizi prihvaćenih, odnosno odbačenih pozicija Mnogostrane konvencije. Radi ilustracije u nastavku članka bit će prikazana usporedba Republike Hrvatske i Republike Austrije te, u skladu s temom članka, odredbe Mnogostrane konvencije i pozicije koje su prema tim odredbama zauzele uspoređivane države, a koje se odnose na status stalne poslovne jedinice (BEPS mjera 7).

Navedeni pregled u dijelu BEPS mjere 7, tj. dijelu pozicija koje se odnose na stalnu poslovnu jedinicu prikazuje se u nastavku:

MLI Matching Database beta © OECD 2017-21		Select jurisdictions:		<u>Austria</u>	<u>Croatia</u>	Read the Disclaimer
	Status as of 28 February 2022	Austria	Croatia			
	Signature MLI	07/06/2017	07/06/2017			Jump to entry into effect MLI
	Ratification instrument deposited	22/09/2017	18/02/2021			
	Mock-up date of ratification					
	Status of List	Definitive	Definitive			
Synthesised text	published by Austria	Synthesised text published by Austria				
	published by Croatia	Not available yet				

Objavite svoje financijske izvještaje u RiPup-u



Article 12 Artificial Avoidance of Permanent Establishment Status through Commissionaire Arrangements and Similar Strategies				Article 12 would not apply.					
EE	12	4	Opting out of Article 12 for all CTAs	X				Article 12 would not apply.	
		5	Notification of existing provisions - Article 12(1)				A.5(5)		
		6	Notification of existing provisions - Article 12(2)				A.5(6)		
	Article 13 Artificial Avoidance of Permanent Establishment Status through the Specific Activity Exemptions				Article 13(4) would not apply. Option A would apply with respect to A.5(4).				
	13	6	a	Opting out of Article 13 for all CTAs					
			b	Opting out of Option A for specific CTAs					
c			Opting out of Article 13(4) for all CTAs	X				Article 13(4) would not apply.	
7		Choice of Option A or B Notification of existing provisions	A	A.5(4)	A	A.5(4)	Option A would apply with respect to A.5(4).		
8		Notification of existing provisions							
Article 14 Splitting-up of Contracts				Article 14 would not apply.					
14	3	a	Opting out of Article 14 for all CTAs	X		X		Article 14 would not apply.	
		b	Opting out of Article 14 for specific provisions						
	4	Notification of existing provisions							
Article 15 Definition of a Person Closely Related to an Enterprise				Article 15 would not apply.					

Kao što je vidljivo iz prikaza koji se odnosi na BEPS mjeru 7, preuzetu iz ranije objašnjenog alata OECD-a (*MLI Matching Database OECD-a*), na primjerima jurisdikcija Republike Austrije i Republike Hrvatske, proizlaze sljedeći zaključci:

- I) Članak 12. Mnogostrane konvencije (Umjetno izbjegavanje statusa stalne poslovne jedinice putem posredničkih aranžmana i sličnih strategija) neće biti u primjeni te ne dolazi do izmjena, odnosno nadopuna članka 5.5 i 5.6 postojećeg Ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja porezima na dohodak i na imovinu sklopljenog između Republike Hrvatske i Republike Austrije (NN - Međunarodni ugovori' br. 3/01).

Premda je hrvatska jurisdikcija kroz Mnogostranu konvenciju zauzela poziciju kojom bi se predmetni članci trebali nadopuniti, druga jurisdikcija, tj. Republika Austrija nije odabrala istu takvu poziciju iz kojeg razloga ne može doći do primjene članka 12. Mnogostrane konvencije. Pozicija i sama nadopuna postojećih članaka 5.5. i 5.6. je ovdje samo jednostrano prihvaćena te kao takva ne može imati pravni učinak na izmjenu, tj. dopunu postojećeg Ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja.

- II) Vezano na članak 13. (Umjetno izbjegavanje statusa stalne poslovne jedinice putem izuzeća za određene aktivnosti) Mnogostrane konvencije, a koji se odnosi na članak 5. stavak 4. svih ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja, kroz Mnogostranu konvenciju se isti nadopunjava te se kroz točku 1. uvodi tzv. **antifragmentacijsko pravilo** koje ne dopušta umjetno dijeljenje poslovnih aktivnosti na tzv. pripremne i pomoćne, a s ciljem izbjegavanja statusa stalne poslovne jedinice.

Prema bazi OECD-a (*MLI Matching Database OECD-a*), koja prikazuje stanje na dan 28. veljače 2022., vidljivo je kako su obje jurisdikcije, i hrvatska i austrijska, odabrale Mogućnost A te na taj način nadopunile primjenu članka 5.4 postojećeg Ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja porezima na dohodak i na imovinu sklopljenog između Republike Hrvatske i Republike Austrije (NN - Međunarodni ugovori' br. 3/01).

- III) Iz predmetnog pregleda dviju jurisdikcija razvidna je i činjenica da članci 14. i 15. uopće nisu primjenjivi. Promatrajući samo poziciju Republike Hrvatske, iz gornjeg pregleda jevidljivo da je Republika Hrvatska stavila rezervu na članak 14., dok je istovremeno prihvatila punu primjenu članka 15. Mnogostrane konvencije. No, obzirom da je iz baze OECD-a (*MLI Matching Database OECD-a*) vidljivo s druge strane, tj. Republika Austrija nije prihvatila članak 15., ne može niti doći do primjene članka 15. Mnogostrane konvencije na postojeći Ugovor o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja porezima na dohodak i na imovinu sklopljen između Republike Hrvatske i Republike Austrije (NN - Međunarodni ugovori' br. 3/01). Iz navedenoga proizlazi da nije zadovoljen uvjet reciprociteta te se ne mogu primjenjivati članci za koji se jednostrano odlučila samo jedna od uspoređivanih jurisdikcija.

S ciljem približavanja problematike u nastavku se daju **primjeri** poslovanja kakvi su u današnjoj poslovnoj praksi uobičajeni, kao i primjeri analize koji mogu dovesti do zaključka kreira li nerezident stalnu poslovnu jedinicu u tom konkretnom slučaju ili ne kreira, kao i proizlazi li iz tog postupka mogućnost oporezivanja od strane jurisdikcije u kojoj je poslovni subjekt nerezident.

Primjer 1: Skladištenje robe i isporuka¹⁶

Poduzeće XY iz države R (osnovna poslovna djelatnost prodaja/distribucija) posjeduje u državi S skladište robe u kojem radi deset radnika, s glavnom svrhom skladištenja i otpreme robe koja je i dalje u vlasništvu društva XY iz države R. Poduzeće XY iz države R robu dostavlja kupcima unutar države S, a kupci iz države S robu naručuju preko Interneta (on-line).

Iako je u konkretnom slučaju riječ o skladištu za koje je člankom 5. stavak 4.a) ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja propisano da se ne smatra stalnom poslovnom jedinicom¹⁷, **država S polaže pravo na oporezivanje aktivnosti koje se odvijaju na njezinom teritoriju** jer se ukonkretnom slučaju ne može se primijeniti članak 5. stavak 4. Ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja između država S i R,

ANALIZA:

Nakon provedene analize poslovnih aktivnosti i poslovnih procesa razvidno je da poslovi skladištenja i dostave koji se obavljaju preko skladišta u državi S predstavljaju važnu imovinu i zahtijevaju određeni broj zaposlenika te time predstavljaju bitan dio poslovanja poduzeća XY iz države R i stoga nemaju i ne mogu imati pripremni ili pomoćni karakter.

Primjer 2: Skladištenje robe, otprema robe, oglašavanje i prikupljanje informacija¹⁸

Činjenice:

- 1) OnlineCo je rezident države R i prodaje dobra putem online platforme direktno kupcima, fizičkim osobama u različitim državama, uključujući i državu S. Roba je naručena od nepovezanog društva, tj. dobavljača. OnlineCo ima skladište u državi S i to skladište opslužuje 25 radnika.
- 2) OnlineCO iznajmljuje skladište od nepovezanog društva. Zaposlenici obrađuju narudžbenice od dobavljača, primke za ulazak robe i vrše otpremu robe kupcima iz države S koristeći neovisan sustava dostave/otpreme, u skladu s uputama iz sjedišta društva OnlineCo.
- 3) OnlineCo u zemlji S posjeduje vlastiti ured u državi S, ali na drugoj lokaciji od lokacije na kojoj se nalazi skladište. U tom uredu radi 15 osoba koje su odgovorne za marketing proizvoda i prikupljanje informacija od kupaca u državi S.

ANALIZA:

Analizom poslovnog modela, a uzimajući u obzir izvršene funkcije, korištenu imovinu i rizike koje preuzima poduzeće kroz stalnu poslovnu jedinicu i preko drugih dijelova poduzeća, te uzimajući u obzir izmijene članka 5. stavka 4. (uključujući i dodatak stavka 4.1.) nameće se zaključak da se u konkretnom slučaju ne radi o aktivnostima koje su izuzete od kreiranja stalne poslovne jedinice, kao niti o aktivnostima koje imaju pripremni ili pomoćni karakter iz sljedećih razloga:

- A) **Analiza vezana uz aktivnosti skladištenja i otpreme robe**
- funkcionalna i činjenična analiza pokazuje da se radnici poduzeća OnlineCo, registriranog u državi R, bave kupnjom robe od nepovezanih dobavljača i prodajom robe kupcima. Sukladno

tome, pretpostavlja se da glavni ured OnlineCo u državi R ima prava i obveze koje proizlaze iz transakcija između poduzeća i nepovezanih dobavljača te između poduzeća i njegovih kupaca,

- funkcionalna i činjenična analiza pokazuje da je osoblje stalne poslovne jedinice odgovorno za zakup skladišta i angažiranje neovisnih pružatelja usluga za isporuke u državi S. Prema tome, pretpostavlja se da stalna poslovna jedinica ima prava i obveze koje proizlaze iz transakcija između OnlineCo i poduzeća vlasnika skladišta, kao i između OnlineCo i neovisnih pružatelja usluga dostave,
 - funkcionalna i činjenična analiza pokazuje da značajne funkcije relevantne za upravljanje skladištem obavlja osoblje stalne poslovne jedinice u državi S. Prema tome, pretpostavlja se da je **stalna poslovna jedinica ekonomski vlasnik skladišta.**
- B) **Analiza vezana uz aktivnosti vlastitog ureda poduzeća OnlineCo u državi S**
- funkcionalna i činjenična analiza pokazuje da je osoblje stalne poslovne jedinice odgovorno za marketing i prikupljanje informacija o kupcima u državi S.
 - funkcionalna i činjenična analiza također pokazuje da se funkcije relevantne za upravljanje uredom obavljaju od strane osoblja stalne poslovne jedinice u državi S. Prema tome, pretpostavlja se da je **stalna poslovna jedinica ekonomski vlasnik ureda.**

Iz prikazanih analiza proizlazi da država S polaže pravo na oporezivanje aktivnosti stalne poslovne jedinice. Naime, ukonkretnom slučaju odredbe iz članka 5. stavak 4.1. Ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja sprječavaju primjenu odredbi iz članka 5. stavak 4. kojim su regulirane iznimke od statusa nastanka stalne poslovne jedinice za aktivnosti koje se mogu promatrati odvojeno kao aktivnosti pripremne ili pomoćne prirode. Provedena analiza pokazala je kako se radi o aktivnostima koje su dio većeg skupa poslovnih aktivnosti koje poduzeće provodi u državi S i predstavljaju **komplementarnu funkciju u ukupnom poslovanju poduzeća**. Iz ovog primjera uočljiva je fragmentacija aktivnosti, a koja se sada kroz primjenu Mnogostrane konvencije i nadopunu kroz članak 5. stavak 4.1. Ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja sprječava (tzv. **antifragmentacijsko pravilo**).

¹⁶ <https://tpguidelines.com/additional-guidance-on-the-attribution-of-profits-to-permanent-establishments/>

¹⁷ Čl. 5. st. 4.a) Neovisno od prethodnih odredaba ovoga članka, pod izrazom "stalna poslovna jedinica" ne podrazumijeva se: ... a) korištenje objekata isključivo za uskladištenje, izlaganje ili isporuku dobara ili robe koji pripadaju društvu

¹⁸ <https://tpguidelines.com/additional-guidance-on-the-attribution-of-profits-to-permanent-establishments/>