

NOVI PRISTUP U ODREĐENJU DOBITI STALNE POSLOVNE JEDINICE – PRISTUP OECD-A TE IMPLIKACIJE ZA HRVATSKO POREZNO PRAVO

Dr. sc. Nevia Čičin-Šain
Pravni fakultet Sveučilišta u Zagrebu

UDK: 336.227
Ur.: 13. svibnja 2016.
Pr.: 26. listopada 2016.
Pregledni znanstveni rad

Sažetak

Organizacija za ekonomsku suradnju i razvoj (OECD), vodeća je organizacija u području poreza, nasljednica rada Lige naroda u području poreza. Ta organizacija, u svom dugogodišnjem radu nastojala je riješiti problem raspodjele dobiti poduzeća koja posluju prekogranično, a da pritom ne zasnuju posebno društvo za vršenje takvog posla.

Predmetna tema zaokuplja međunarodnu poreznu zajednicu već dugi niz godina. U posljednje vrijeme napravljen je potpuno novi pristup u određenju dobiti tzv. stalne poslovne jedinice. Budući da ta tema nije uopće bila raspravljena u domaćoj akademskoj literaturi, autorica je smatrala kako je važno obraditi tu temu te vidjeti na koji se način u domaćem zakonodavstvu određuje dobit stalne poslovne jedinice.

*Rad je koncipiran u više poglavlja. U prvom se raspravlja o pojmu stalne poslovne jedinice. Drugi dio rada posvećen je povijesnom pregledu metoda za određivanje dobiti stalne poslovne jedinice. U trećem dijelu obrađeni su različiti teorijski modeli za određivanje dobiti stalne poslovne jedinice. Četvrti dio posvećen je novom pristupu nazvanom *Authorised OECD Approach (AOA)*. Peti dio posvećen je domaćem pravu te provjeri koje implikacije rad OECD-a ima na njega. Naposljetku, autorica iznosi određene zaključke.*

Ključne riječi: stalna poslovna jedinica, raspodjela dobiti, OECD, AOA.

1. UVOD - POJAM STALNE POSLOVNE JEDINICE U POREZNO PRAVU

Problem određivanja dobiti stalne poslovne jedinice problem je koji zaokuplja međunarodno poreznopravnu zajednicu već dugi niz godina. Uvodno je nužno ukratko razložiti pojam stalne poslovne jedinice koji je u međunarodnom poreznom pravu prisutan već čitav niz desetljeća.

Kao što obrazlaže Arbutina stalna poslovna jedinica (engl. *permanent*

establishment, PE) je: subjekt bez svojstva pravne osobnosti, stalno mjesto poslovanja preko kojega inozemni poduzetnik, osnivač SPJ, obavlja svoje poslovanje u cijelosti ili djelomično u državi u kojoj je SPJ osnovan. Primjeri oblika poslovne prisutnosti inozemnih poduzetnika koji se naročito ubrajaju u stalne poslovne jedinice jesu: mjesto uprave, podružnica, ured, tvornica, radionica, rudnik, izvor nafte ili plina, kamenolom ili drugo mjesto iskorištavanja prirodnih bogatstava; prema OECD¹ modelu, gradilište ili građevinski ili instalacijski projekt čine SPJ samo ako traju dulje od dvanaest mjeseci. Model ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja Ujedinjenih naroda propisuje, međutim, da gradilište čine SPJ ako traje dulje od šest mjeseci. To je razlikovanje uvjetovano različitošću interesa razvijenih i nerazvijenih zemalja. SPJ čine i tzv. zavisni zastupnici, tj. osobe koje u kontekstu svojih ovlasti ili prirode svoje djelatnosti svojom aktivnošću u određenoj mjeri uključuju inozemnog poduzetnika u poslovnu djelatnost zemlje u kojoj zastupnik djeluje. U praksi, to znači ovlast zastupnika na sklapanje ugovora koji obvezuju poduzetnika, i to tako da se zastupnik opetovano, a ne samo u izoliranim slučajevima, koristi tom svojom ovlašću. Ako je poduzetnik koji je tuzemni porezni obveznik jedne države ugovornice zastupan u drugoj državi ugovornici od osobe koja je od njega nezavisna, tada ta osoba ne čini SPJ. U tom slučaju riječ je o tzv. nezavisnom zastupniku. Definicija SPJ obično isključuje objekte koji služe isključivo za potrebe skladištenja, izlaganja ili isporuke dobara koja pripadaju poduzetniku te druga slična ograničenja. SPJ je nerezidentni porezni obveznik u državi u kojoj je osnovan, to znači da plaća porez samo na dobit ostvarenu u toj državi.²

Povijesno je pojam stalne poslovne jedinice nastao kao posljedica aktivnosti da se regulira, odnosno izbjegne dvostruko oporezivanje trgovačkog društva u situaciji u kojoj to društvo vrši neku poslovnu aktivnost prekogranično, u nekoj drugoj državi. Doista, sukladno načelu teritorijalnosti, država u kojoj to društvo vrši neku poslovnu aktivnost ima pravo oporezivati dobit koju ono ostvari od poslovne aktivnosti koje obavlja na području te države. S druge strane, država čije je to trgovačko društvo rezident, također ima pravo oporezivati tu dobit, sukladno načelu svjetskog dohotka/dobiti.³ Time dolazi do dvostrukog oporezivanja određenog dijela dobiti poreznog obveznika istodobnom primjenom dvaju različitih načela.

Kako bi se to izbjeglo Liga naroda 1922. godine imenovala je komisiju od sedam članova (*Technical Experts*), pod predsjedanjem Pasquale d'Arma, kako bi se proučila pitanja dvostrukog oporezivanja, ali i izbjegavanja plaćanja poreza. Godine 1925. Liga naroda donijela je rezoluciju u kojoj se navodi sljedeće:

1. *Ukoliko se cijelo poduzeće odvija u jednoj te istoj državi, dobit od tog poduzeća se treba smatrati kao da je proistekla iz te države, neovisno o nacionalnosti vlasnika tog poduzeća.*

2. *Ukoliko poduzeće ima svoju upravu u jednoj državi, dok u drugoj ima poslovnicu, zastupstvo, poslovnu jedinicu, stalnu poslovnu ili industrijsku organizaciju*

1 Organizacija za ekonomsku suradnju i razvoj (*Organisation for Economic Cooperation and Development*, u nastavku: OECD), vodeća je svjetska organizacija u području poreza.

2 Arbutina, Hrvoje: *Pojmovnik*, Hrvatska javna uprava, god. 10. (2010.), br. 2., str. 621.

3 Arbutina, Hrvoje u: B. Jelčić, O. Lončarić-Horvat, J. Šimović, H. Arbutina, N. Mijatović: *Financijsko pravo i financijska znanost*, Narodne novine, Zagreb, 2008., str. 285.

ili stalnog zastupnika, svaka od tih država ima pravo oporezivati dio dobiti stvorene na svom teritoriju. Stoga porezne uprave obiju država imaju pravo tražiti poreznog obveznika da im preda poslovne knjige, posebne bilance te svu ostalu relevantnu dokumentaciju.⁴

Izraz poduzeće nije odabran slučajno. Naime, korišten je termin *enterprise* na engleskom jeziku, odnosno *entreprise* na francuskom, termin koji ima svoj etimološki korijen u francuskom glagolu *entreprendre*, što na hrvatskom znači poduzeti. Pojam *enterprise*, odnosno „poduzeće“ jest širi pojam od samoga pojma „trgovačkog društva“ koji podrazumijeva samo inkorporirane osobe. Ovo je posebice važno određenje za nastavak ovog članka koji se odnosi na ispravno određenje cijena između ne samo povezanih osoba (koje predstavljaju različite pravne subjekte), već i za njihovo određenje između stalne poslovne jedinice određenog društva te samog društva.

Nastavno na Rezoluciju iz 1922. godine, 1928. godine⁵ donesen je nacrt ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja, koji u članku 5. predlaže: *Dobit od svakog industrijskog, komercijalnog ili poljoprivrednog poduzeća ili od trgovine ili profesije će biti oporeziva u onoj državi u kojoj osobe koje kontroliraju poduzeće, odnosno koje su uključene u trgovinu ili profesiju imaju svoju stalnu poslovnu jedinicu.*⁶ Stavak 3. članka 5. kaže: *Ukoliko poduzeće ima stalnu poslovnu jedinicu u obje države ugovornice, svaka od tih država će oporezivati onaj dio dobiti koji je stvoren na njenom području.*⁷

Za potrebe ovog članka važno je napomenuti kako je definicija stalne poslovne jedinice preuzeta i u veliki broj nacionalnih zakonodavstava, pa se stoga pitanja određivanja dobiti stalne poslovne jedinice koja će biti obrađena nastavno, analogno mogu postaviti i u kontekstu primjene definicije iz domaćeg zakonodavstva.

4 1. *When the whole of an undertaking is carried on in one and the same country, the income should be regarded as originating in that country, irrespective of the nationality of the owner of the undertaking.*

2. *If the enterprise has its head office in one of the States and in another has a branch, an agency, an establishment, a stable commercial or industrial organisation, or a permanent representative, each one of the contracting States shall tax that portion of the net income produced in its own territory. Therefore, the financial authorities of the interested States shall be able to request the taxpayer to hand in general balance-sheets, special balance-sheets and all other relevant documents,* Technical Experts on Double Taxation and Tax Evasion, League of Nations Doc. F. 212 (1925).

5 Wittendorff, Jens: *Transfer Pricing and the Arm's Length Principle in International Tax Law*, str. 86 – 88.

6 U izvorniku članak 5. stavak 1. glasi: *Income from any industrial, commercial or agricultural undertaking and from any other trade or professions shall be taxable in the State in which the persons controlling the undertaking or engaged in the trade or profession possess permanent establishments.*

7 U izvorniku članak 5. stavak 3. glasi: *Should the undertaking possess permanent establishments in both Contracting States, each of the two States shall tax the portion of the income produced in its territory.*

2. POVIJESNI PREGLED METODA ZA ODREĐIVANJE DOBITI STALNE POSLOVNE JEDINICE

Pitanje određivanja postojanja stalne poslovne jedinice odvojeno je od pitanja na koji način treba odrediti koji dio dobiti poduzeća ima pravo oporezivati država u kojoj se nalazi stalna poslovna jedinica. Drugim riječima, na koji način treba raspodijeliti ostvarenu dobit između dijelova društva koja se nalaze u nekoj drugoj državi (engl. *attribution of profits*)?

To je pitanje važno iz dva razloga. Primarno je bilo potrebno odrediti dio dobiti koji se može pripisati državi u kojoj se stalna poslovna jedinica nalazi kako bi ista mogla oporezivati tu dobit. Međutim, određivanje dijela dobiti stalne poslovne jedinice koji se može pripisati državi rezidentnosti društva čiji je dio stalna poslovna jedinica, nužno je i zbog izbjegavanja dvostrukog oporezivanja u državi rezidentnosti.

Krajem 1928. godine, Liga naroda odredila je da se ustanovi stalni Fiskalni odbor (*Fiscal Committee*) u sklopu Lige naroda koji bi, među ostalim, utvrdio mogućnost utvrđivanja pravila za raspodjelu dobiti i kapitala između dijelova poduzeća koja se nalaze u različitim državama.

Na prvom sastanku Fiskalnog odbora izrađen je detaljni upitnik o načinu preraspodjele dobiti svim državama članicama s razvijenom trgovinom. Upitnike je obradio Thomas Adams, profesor na Sveučilištu Yale te savjetnik u američkoj državnoj riznici (*U.S. Treasury Department*), koji je ustvrdio da je problem preraspodjele dobiti puno kompleksniji no što se činilo na prvi pogled.⁸ Njegov posao nastavio je Mitchell B. Carroll, koji je posjetio 35 različitih jurisdikcija kako bi proučio navedenu problematiku, te je svoje zaključke objedinio u knjizi od pet dijelova pod nazivom „*Taxation of Foreign and National Enterprises: Methods of allocating taxable income*“.⁹ U četvrtom dijelu knjige preporučio je tri metode za raspodjelu poslovne dobiti: 1) metodu odvojenog knjigovodstva (*separate accounting method*), 2) empirijsku metodu (*empirical method*) te 3) metodu frakcijske raspodjele (*fractional apportionment method*).¹⁰

Prva metoda podrazumijeva da se svakoj stalnoj poslovnoj jedinici treba raspodijeliti onoliko dobiti za koju se može očekivati da bi ostvarilo neovisno društvo koje se bavi istim ili sličnim djelatnostima, pod istim ili sličnim uvjetima. Druga metoda je ona kojom se porezne uprave često služe kako bi utvrdile prihode u

8 Report of the Council on the Work of the Third Session of the Committee (Geneva: Fiscal Committee, League of Nations Document C.415.M.171.1931.II.A, 6. lipnja 1931.

9 Carroll, Mitchell B.: *Taxation of Foreign and National Enterprises: Methods of allocating taxable income*, Liga Naroda, 1933. Cijeli je tekst dostupan na stranicama: <[10 Carroll, Mitchell B.: *Taxation of Foreign and National Enterprises: Methods of allocating taxable income*, Vol. IV \(Geneva: League of Nations, League of Nations Document No C.425 \(b\).M.217\(b\).1933.II.A. str. 45.: <](http://adc.library.usyd.edu.au/view?docId=law/xml-main-texts/cartaxa.xml;chunk.id=d643e1934;toc.depth=1;toc.id=d643e1934;database=;collection=;brand=ozexplore;query=aboriginal%20#>, 7. svibnja 2016. godine.</p></div><div data-bbox=)

slučajevima u kojima smatraju da je porezna prijava nepotpuna ili pogrešna. Porezne uprave nastoje utvrditi prihode tako da uspoređuju prihode nadziranog društva s prihodima ostalih društava koja se bave istim ili sličnim poslovnim aktivnostima, u istim ili sličnim okolnostima.¹¹ Treća metoda koristi se na način da se dobit dijela društva utvrđuje tako da se ukupna dobit društva podijeli uzimajući u obzir određene faktore poput imovine, prihoda ili mase plaća. Određene države primjenjuju tu metodu samo na podjelu dobiti koju ostvare društvo i inozemna poslovna jedinica (primjerice od proizvodnje ili prodaje), dok ju druge države primjenjuju na podjelu ukupne dobiti društva.¹²

Mitchell B. Carroll iznio je zaključak kako je iz analize nacionalnih zakonodavstava vidljivo da je metoda odvojenog knjigovodstva (*separate accounting method*) zastupljenija od svih ostalih preporučenih metoda. Slijedom toga, preporučio je tu metodu kao novi međunarodni standard u određivanju dobiti između stalnih poslovnih jedinica te ostatka društva. Metodu frakcijske raspodjele odbacio je kao „nepoželjnu“ zbog razlika u nacionalnim računovodstvenim standardima te nesuglasicama između zemalja oko zajedničke osnove za raspodjelu dobiti.¹³

Na temelju njegova zaključka, Fiskalni odbor sastavio je novi multilateralni ugovor o raspodjeli poslovne dobiti 1933. godine koji je zapravo postao predložak današnjeg članka 7. OECD-ovog Model ugovora. U tom ugovoru prvi se puta spominje određivanje dobiti stalne poslovne jedinice kao da se radi o neovisnom trgovačkom društvu (*separate enterprise concept*), što je u biti posljedica kumulativne primjene metode odvojenog računovodstva (*separate accounting method*), te načela nepristrane transakcije (*arm's length principle*).¹⁴ U radnoj verziji multilateralnog ugovora iz 1935. godine preuzet je tekst članka 3. Modela ugovora iz 1933. godine. Ipak, ideja o stvaranju multilateralnog instrumenta o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja nije zaživjela, a Odbor je predložio da se daljnji rad nastavi u obliku bilateralnih ugovora.

Za nastavak ovog rada važno je obraditi Model ugovora OECD-a iz 1963. godine. Članak 7. OECD-ovog Modela ugovora o dvostrukom oporezivanju iz 1963. godine glasio je: (1) *Dobit od poslovanja poduzeća jedne države ugovornice oporezuje se samo u toj državi, osim ako poduzeće posluje u drugoj državi ugovornici putem stalne poslovne jedinice koja se u njoj nalazi. Ako poduzeće posluje u drugoj*

11 *Empirical methods are frequently employed by tax administrators when they have reason to believe that the declaration of income based on the accounts of the enterprise is insufficient or false. The authorities attempt to estimate an income by comparing the given enterprise with similar enterprises, or taking into account turnover, assets and other readily ascertainable factors.* Ibid., str. 45.

12 *By fractional apportionment is meant the determination of the income of one establishment of an enterprise by dividing total net income in the ratio of certain factors — for example, assets, turnover, pay-roll or a fixed percentage. The practice varies, some countries apportioning merely the joint income which the local establishment and an establishment abroad have together produced (e.g., one manufacturing and the other selling), whereas other countries apply the apportionment fraction to the entire net income of the enterprise.* Ibid., str. 46.

13 Langbein, Stanley: *The Unitary Method and the Myth of Arm's Length*, 30 Tax Notes, 17. veljače 1986., str. 633.

14 Hamaekers, Hubert, u: Klaus Vogel, Paul Kirchhof: *International and Comparative Taxation: Essays in Honour of Klaus Vogel*, Kluwer Law International, Sep 3, 2002., str. 36.

državi ugovornici putem stalne poslovne jedinice, poslovna dobit poduzeća može se oporezivati u toj drugoj državi, ali samo onoliko dobiti koliko se može pripisati toj stalnoj poslovnoj jedinici.

(2) U skladu s odredbama stavka 3. ovoga članka, ako poduzeće države ugovornice posluje u drugoj državi ugovornici putem stalne poslovne jedinice koja se u njoj nalazi, onda se u svakoj državi ugovornici toj stalnoj poslovnoj jedinici pripisuje dobit koju bi mogla ostvariti da je bila odvojena u posebno poduzeće koje se bavi istim ili sličnim poslovanjem pod istim ili sličnim uvjetima te da je poslovala potpuno samostalno s poduzećem čija je stalna poslovna jedinica.

(3) Pri utvrđivanju dobiti stalne poslovne jedinice, kao odbici priznaju se rashodi što su učinjeni za potrebe stalne poslovne jedinice, uključujući izvršne i opće administrativne rashode bilo da su učinjeni u državi u kojoj se nalazi stalna poslovna jedinica ili drugdje.

Tekst članka ostao je većinom nepromijenjen sve do izmjena koje su nastupile u Modelu ugovora iz 2010. godine, o kojima će detaljno biti izloženo naknadno. Identičan tekst prisutan je također u većini bilateralnih ugovora zaključenih na temelju Modela ugovora OECD-a iz 1963. godine, odnosno 1977., budući da se većina tih ugovora temelji upravo na tim modelima, a ne na modelu iz 2010. godine.

Ipak, tumačenje i primjena toga članka bilateralnih ugovora, jednako kao i raspodjela dobiti primjenom definicije stalne poslovne jedinice iz domaćih zakonodavstava generirala je u praksi brojne dvojbe u pogledu konkretnog načina njegove primjene. Tako je za razliku od dugogodišnje stabilnosti teksta članka 7. OECD-ovog Model ugovora, komentar istoga bio je bitno mijenjan i dopunjavan tijekom godina, na način da je u razdoblju između 1963. i 2008. godine tekst komentara udvostručen.

Određivanje dobiti stalne poslovne jedinice na način kao da se radi o neovisnom trgovačkom društvu u sebi sadrži inherentnu tenziju. S jedne strane, pravna je činjenica da stalna poslovna jedinica nije zasebna pravna osoba. S druge, porezno pravo polazi od fikcije da jest. Problem pri određivanju dobiti od njenog poslovanja jest u tomu što stalna poslovna jedinica nema sklopljene pravne ugovore s društvom čiji je dio. Ne može postojati pravo vlasništva različito od prava vlasništva društva čiji je dio stalna poslovna jedinica. Ne postoje plaćanja izvršena između stalne poslovne jedinice i ostatka društva, budući da se radi o jednoj te istoj pravnoj osobi. Najzad u transakcijama između stalne poslovne jedinice i ostatka društva ne bi smjelo biti ostvarivanja dobiti.

3. TEORIJSKI MODELI ODREĐIVANJA DOBITI STALNE POSLOVNE JEDINICE

S jedne strane postoje jurisdikcije u kojima se stalna poslovna jedinica smatra kao potpuno zasebno tijelo, odnosno kao zasebni porezni obveznik. Primjer za to bile bi Argentina, Čile i Peru, dakle zemlje Južne Amerike.¹⁵ S druge strane, postoje

¹⁵ Baker, Philip and Collier, Richard S., General Report, in IFA, The attribution of profits to permanent establishments, Cahiers de droit fiscal international, vol. 91b, 2006., str. 38.

države u kojima se stalna poslovna jedinica tretira kao dio jedinstvene pravne osobe, pa stoga ne može biti oporezivih transakcija između različitih dijelova iste pravne osobe. Primjer za to bile bi Sjedinjene Američke Države (SAD).¹⁶

Postoje velike razlike u opsegu u kojem različite jurisdikcije smatraju stalnu poslovnu jedinicu kao samostalno poduzeće. Njemačka poreznopravna teorija razlikuje tzv. apsolutnu (hipotetsku) samostalnost (*absolute hypothetical independance*), sukladno kojoj bi se dobit stalne poslovne jedinice trebala određivati kao da se radi o potpuno samostalnom trgovačkom društvu koje je povezano s trgovačkim društvom kojega je dio. Pri izračunu te dobiti valja primijeniti metode za izračun dobiti koja se primjenjuju između povezanih društava, uključujući i zaradu koje bi povezano društvo trebalo ostvariti od određene transakcije.

Za razliku od te teorije, postoji tzv. ograničena (hipotetska) samostalnost (*limited hypothetical independance*) prema kojoj, budući da se radi o istom pravnom subjektu, ne može biti govora o ugovorima sklopljenima između stalne poslovne jedinice i društva. Slijedom navedenoga, interne transakcije moraju se računati isključivo temeljem troškova koji su učinjeni u korist stalne poslovne jedinice. Postoje iznimke od toga pravila, primjerice ako je stalna poslovna jedinica ustanovljena isključivo radi pružanja usluga ostatku društva, pa se stoga bez priznavanja određene dobiti te stalne poslovne jedinice ne bi nikakva dobit niti mogla oporezivati.¹⁷

Između ta dva koncepta postoji čitav niz varijanti intenziteta koncepta „neovisnosti“ stalne poslovne jedinice. Primjerice, u Belgiji se ne priznaju međusobne kamate, najamnine ili autorske naknade.¹⁸

OECD priznaje, tzv. „relativno ograničenu samostalnost“ (*relatively restricted independence*) sukladno kojoj interne autorske naknade i kamate se ne priznaju, osim u slučaju bankarskog sektora.¹⁹

Osim ta dva koncepta postoje još dvije metode u određivanju dobiti stalne poslovne jedinice – izravna (*direct method*) te neizravna metoda (*indirect method*).

Prva metoda zasniva se na izračunu dobiti stalne poslovne jedinice na temelju njenih poslovnih knjiga. Primjenom ove metode stalna poslovna jedinica može poslovati pozitivno, odnosno ostvarivati dobit, iako na globalnoj razini društvo kojemu pripada posluje negativno. Druga metoda zasniva se na načelu dodjele sveukupne dobiti društva samom društvu, a potom raspodjeli dobiti stalnoj poslovnoj jedinici prema određenoj formuli koja se temelji na prometu, kapitalu, masi plaća i zaliha. Primjenom ove metode, stalna poslovna jedinica nužno posluje pozitivno ili negativno kako posluje i samo trgovačko društvo čiji je dio.²⁰

Sva zakonodavstva nemaju predviđenu obvezu vođenja zasebnih poslovnih

16 Ibid.

17 Russo, Raffaele: *The Attribution of Profits to Permanent Establishments: The Attribution of Profits to Permanent Establishments: The Taxation of Intra-company Dealings*, IBFD, 2005., str. 199.

18 Ibid.

19 Baker, Philip and Collier, Richard S., op. cit., str. 36.

20 Reimer, Ekkehart, Schmid Stefan, Orell, Marianne: *Permanent Establishments: A Domestic Taxation, Bilateral Tax Treaty and OECD Perspective - Fourth Edition*, Kluwer Law International, 2015., prvi dio, para. 22. i 23.

knjiga za stalne poslovne jedinice. Čak je i u komentaru Modela ugovora iz 1963. godine prepoznat taj problem. U odlomku 10. Komentara stoji da: *U velikoj većini slučajeva... poslovni računi stalne poslovne jedinice... će biti korišteni od strane poreznih uprava za određenje dobiti koja se treba raspodijeliti stalnoj poslovnoj jedinici. Iznimno, moguće je da neće biti odvojenih računa (vidi odlomke 21 do 25 ispod).* Odlomak 21. navodi kako: *U slučajevima u kojima je običaj da se dobit stalne poslovne jedinice odredi prema točno utvrđenim kriterijima raspodjele, razumno je da se primjena takve metode nastavi, neovisno o tome što takva metoda ne dovodi nužno do istog stupnja točnosti određenja dobiti kao metoda zasebnih računa... Može se zaključiti kako se kriteriji koji se uobičajeno primjenjuju mogu grupirati u tri skupine, naime oni koji se zasnivaju na prihodima tog poduzeća, njegovim rashodima ili kapitalnoj strukturi. Prva kategorija pokriva metode koje se zasnivaju na prometu ili na komisijama, druga na plaćama, a treća na dijelu obrtnog kapitala koji se dodjeljuje stalnoj poslovnoj jedinici.*²¹

4. NOVI PRISTUP U ODREĐENJU DOBITI STALNE POSLOVNE JEDINICE

Iako je OECD već u ranijim godinama pokušao postići veću jasnoću u primjeni članka 7., primjerice izmjenama Modela ugovora iz 1977. godine ili Izvještajem iz 1993. godine pod nazivom *Raspodjela dobiti stalnim poslovnim jedinicama (Attribution of Income to Permanent Establishments)*, kako se može primijetiti iz prijašnjih ulomaka, primjena članka 7. (dobit stalne poslovne jedinice) u praksi je bila sve samo ne homogena. Zbog toga je OECD započeo rad na ujednačavanju prakse tako da se na određivanje dobiti stalne poslovne jedinice primjenjuju pravila o određivanju transfernih cijena između povezanih društava.

U ovom dijelu članka posvetit ćemo nekoliko ulomaka objašnjenju pojma transfernih radi boljeg razumijevanja poveznice između transfernih cijena i stalne poslovne jedinice.

21 (Para. 10.) *In the great majority of cases, ... trading accounts of a permanent establishment... will be used by the taxation authorities concerned to ascertain the profit properly attributable to that establishment. Exceptionally, there may be no separate accounts (see paragraphs 21 to 25 below).*

(Para. 21.) *Where it has been customary in such cases to estimate the arm's length profit of a permanent establishment by reference to suitable criteria, it may well be reasonable that the method should continue to be followed, notwithstanding that the estimate thus made may not achieve as high a degree of accurate measurements of profits as adequate accounts... It is fair to say that the criteria commonly used can be grouped into three main categories, namely those which are based on the receipts of the enterprise, its expenses or its capital structure. The first category covers allocation methods based on turnover or on commission, the second on wages and the third on the proportion of the total working capital of the enterprise allocated to each branch or part.*

4.1. Transferne cijene

U današnje doba intenzivne globalizacije, transakcije između povezanih društava čine najveći dio svjetskih transakcija. Prema raspoloživim podacima 70 % transakcija odvija se među 500 najvećih svjetskih multinacionalnih trgovačkih društava.²² Takva intenzivna povezanost omogućava trgovačkim društvima da putem različitih ugovora u kojima se lako može utjecati na cijenu, premjeste dobit društva u države s nižim poreznim opterećenjem. Uzimajući u obzir te okolnosti, jasno je kako su transferne cijene u srcu pozornosti država, jednako kao i vodećih međunarodnih organizacija koje se bave poreznim pitanjima.

Prema definiciji OECD-a transferne cijene su: *cijene po kojima jedno poduzeće prenosi drugom povezanom poduzeću materijalna dobra, nematerijalnu imovinu ili pruža usluge.*²³

Pokušaji reguliranja transfernih cijena datiraju još iz tridesetih godina 20. stoljeća. Naime prvi put su regulirane bilateralnim ugovorom o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja između Francuske i Italije.

Određivanje dobiti između povezanih društava propisano je člankom 9. OECD-ovog Modela ugovora: *1. Ako a) društvo države ugovornice sudjeluje izravno ili neizravno u upravi, nadzoru ili kapitalu društva druge države ugovornice, ili b) iste osobe sudjeluju izravno ili neizravno u upravi, nadzoru ili kapitalu društva države ugovornice i društva druge države ugovornice, i ako su u oba slučaja između ta dva društva u njihovim trgovačkim i financijskim odnosima određeni ili nametnuti uvjeti različiti od onih koji bi bili određeni između samostalnih društava, dobit koja bi bez tih uvjeta nastala za jedno od društva, ali zbog tih uvjeta nije nastala, može se uključiti u dobit tog društva i prema tome oporezivati.*

2. Ako država ugovornica u dobit društva te države uključi – i sukladno tome oporezuje – dobit za koju je društvo druge države ugovornice već oporezivano u toj drugoj državi, a takva dobit je ona koja bi prvo društvo ostvarilo da su uvjeti dogovoreni između ta dva društva jednaki onima koje bi međusobno dogovorila samostalna društva, tada će druga država na odgovarajući način prilagoditi iznos poreza koji je ista utvrdila na tu dobit. Pri bilo kojoj prilagodbi trebaju se uzeti u obzir odredbe ovog Ugovora i, prema potrebi, nadležna tijela država ugovornica međusobno će se savjetovati.

Kao što je vidljivo, osnovno načelo prema kojemu se transferne cijene određuju naziva se *arm's length principle*, odnosno načelo nepristrane transakcije. Sukladno tom načelu, cijene koje se određuju između povezanih društava trebaju se odrediti na isti onaj način na koje bi se odredile da je do transakcije došlo između nepovezanih društava.

Ovdje se uočava sličnost s načelom prema kojemu se određuje dobit stalne

22 WTO - www.gatt.org/tratat_e.html, citirano u: Barone, Anthony: "Managing Global Logistics for Business Growth: A guide for small to medium enterprises pursuing the global market growth through cross-border trade (export/import)", Buoyant Capital, New York, 2016., 6. svibnja 2016.

23 OECD, Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations, 18. kolovoza 2010., Pariz.

poslovne jedinice.

Godine 1995. Odbor za porezna pitanja (*Committee for Fiscal Affairs – CFA*) OECD-a objavio je Smjernice OECD-a o transfernim cijenama za multinacionalne kompanije i porezne uprave²⁴, koje su postale međunarodno priznate smjernice za primjenu načela nepristrane transakcije koji se spominje u članku 9. OECD-ovog Modela ugovora. Te Smjernice navode kako je potreban daljnji rad kako bi se obradilo pitanje primjene načela nepristrane transakcije na stalne poslovne jedinice.²⁵ Godine 1998. u sklopu CFA osnovana je Radna skupina 6 (*Working party 6 – WP 6*), koja je imala zadatak provjeriti do koje se mjere Smjernice o transfernim cijenama mogu primijeniti na određivanje dobiti stalne poslovne jedinice.

Radna skupina nije se smatrala vezana postojećim tumačenjem članka 7. koje se moglo naći u Komentaru Model ugovora niti postojećom praksom poreznih uprava u primjeni toga članka. Upravo suprotno, smatrali su kako je potrebno usvojiti potpuno novi pristup problemu.

Projekt je napredovao tijekom sljedećih godina u kojima je WP 6 raspravljao o različitim pristupima. Naposljetku je u srpnju 2008. godine izdano izvješće *Report on the attribution of profits to permanent establishments* u kojem je usvojena radna hipoteza (*working hypothesis*) koja je nazvana *Authorized OECD Approach (AOA)*, kao temelj novoga pristupa OECD-a u određivanju dobiti stalne poslovne jedinice.²⁶

4.2. Novi pristup određivanju dobiti stalne poslovne jedinice - *Authorized OECD Approach*

Izvješće OECD-a iz 2008. godine sastoji se od četiri dijela. Prvi dio odnosi se na određenje dobiti stalne poslovne jedinice općenito, dok se preostala tri odnose na specifične sektore u kojima se poslovanje učestalo odvija putem stalnih poslovnih jedinica – bankarski sektor, međunarodno trgovanje financijskim instrumentima te osiguranje. Sva četiri dijela izvješća koriste pojam stalne poslovne jedinice kao zasebnog dijela društva čiji je član, kako je predviđeno člankom 5. OECD-ovog Model ugovora.

Izvješće naglašava sličnosti između načela prema kojima se određuje dobit stalne poslovne jedinice te načela nepristrane transakcije kako je propisano člankom 9. OECD-ovog Modela ugovora i OECD-ovim Smjernicama o transfernim cijenama.

Osnovni pristup u primjeni AOA je fikcija da je stalna poslovna jedinica samostalno poduzeće u odnosu na društvo kojega je član, ali i svake druge pravne osobe, što znači da se njena dobit mora odrediti sukladno načelu nepristrane transakcije.

Sukladno AOA pristupu prvi korak u određenju njene dobiti jest provođenje funkcionalne i faktične analize, u skladu s naputcima iz Smjernica o transfernim cijenama. To je potrebno učiniti kako bi se mogla provesti fikcija da su stalna poslovna

24 OECD, Smjernice o transfernim cijenama za multinacionalne kompanije i porezne uprave, OECD, Pariz, 1995.

25 Ibid. uvod, para. 19.

26 OECD, Dostupan na: <www.oecd.org/tax/transfer-pricing/41031455.pdf>, 5. svibnja 2016. godine.

jedinica i ostatak društva odvojena društva. Uzimaju se u obzir funkcija, vlasništvo/upotreba nad stvarima, preuzimanje rizika te ulaganje u poslovne odnose međusobno ili s drugim povezanim ili nepovezanim osobama.

Kako bi se raspodijelilo vlasništvo nad stvarima i utvrdili preuzeti rizici, AOA pristup priznaje kako ne postoji pravna osnova prema kojoj bi se isti dodijelili jednom dijelu društva, a drugome ne, budući da oni pravno pripadaju jedno te istoj osobi. Stoga AOA pristup traži gdje se vrše tzv. *significant people functions* odnosno gdje se nalaze osobe koje izvršavaju važne funkcije koje su relevantne za određivanje ekonomskog vlasništva nad imovinom. Ekonomsko vlasništvo nad imovinom u kontekstu članka 7. označava ekvivalent vlasništva za potrebe određivanja poreza na dobit, s očekivanim povlasticama i opterećenjima (npr. tko ima pravo na dobit koja se može ostvariti vlasništvom nad imovinom, poput autorskih naknada, pravo na amortizaciju imovine koja se amortizira, potencijalno izlaganje prihodima ili troškovima zbog aprecijacije ili deprecijacije imovine).²⁷

Nakon prvog koraka slijedi drugi korak, a to je određivanje cijena u poslovnim odnosima između stalne poslovne jedinice i glavnog ureda (*head office*) koje moraju biti u skladu s načelom nepristrane transakcije. Određivanje tih cijena mora se izvršiti uzimajući u obzir obrađene funkcije, rizike i ekonomsko vlasništvo.

4.2.1. *Funkcije ključnih zaposlenika*

Sukladno prvom koraku AOA, moraju se odrediti funkcije ključnih zaposlenika. Pristup AOA dodjeljuje stalnoj poslovnoj jedinici one rizike koji su relevantni za preuzimanje ili upravljanje rizicima koje vrše ljudi u stalnoj poslovnoj jedinici. Također stalnoj poslovnoj jedinici pripisuje se ekonomsko vlasništvo nad onom imovinom za koju ključne funkcije provode osobe zaposlene u stalnoj poslovnoj jedinici.

Ovisno o vrsti funkcija koje se provode u stalnoj poslovnoj jedinici rizici bi mogli biti financijskog ili operativnog karaktera. Primjerice tko snosi rizik za zalihe, kreditni rizik, rizik promjene kamatnih stopa, tečajnih razlika, tržišne rizike, odgovornost za neispravnost proizvoda, garantne rokove i slično.

Sukladno načelima iz Smjernica o transfornim cijenama podjela rizika i odgovornosti unutar društva mora se utvrditi na temelju ponašanja glavnog ureda i stalne poslovne jedinice jednako kao i ekonomskim principima kojima se rukovode nepovezana društva. Relevantni faktori su interne prakse društva, kao što su primjerice načini kompenzacije i dokumentacija o alociranju rizika između glavnog ureda i stalne poslovne jedinice.

4.2.2. *Alociranje kapitala stalnoj poslovnoj jedinici*

U sklopu AOA pristupa treba se odrediti i dio kapitala koji pripada stalnoj poslovnoj jedinici. Taj se kapital naziva *free capital* - slobodni kapital te označava onu vrstu kapitala koja za sobom ne povlači stvaranje kamata (slično temeljnom kapitalu kod društava).

27 OECD, Report on the attribution of profits to permanent establishments, 17. srpnja 2008., str. 14.

Izvjешće navodi nekoliko metoda temeljem kojih se određuje dio kapitala koji se mora pripisati stalnoj poslovnoj jedinici.

Prva metoda koju OECD-ovo izvješće navodi jest *capital allocation method*, odnosno metoda alociranja kapitala prema kojoj se stalnoj poslovnoj jedinici mora pripisati onaj dio kapitala sukladan imovini i rizicima dodijeljenima stalnoj poslovnoj jedinici prema rezultatima faktučne i funkcionalne analize.

Ova metoda može biti problematična za primjenu zbog toga što se aktivnosti stalne poslovne jedinice i glavnog ureda mogu dosta razlikovati ili što su tržišni uvjeti u te dvije zemlje bitno različiti. Zbog toga je izvješće predvidjelo i drugu metodu nazvanu *thin capitalization method*, temeljem koje stalna poslovna jedinica treba imati istu količinu kapitala koju bi imalo nezavisno društvo koje provodi iste aktivnosti u istim ili sličnim uvjetima.

U pogledu priznavanja troškova, odnosno određivanja koji se troškovi trebaju pripisati stalnoj poslovnoj jedinici, izvješće razlikuje dvije metoda – *tracing method*, metodu praćenja i *fungibility method*. Iako je teško naći dobar prijevod za *fungibility* dobar pokušaj bio bi objedinjavanje. Naime, sukladno toj metodi svi troškovi kapitala (kamate) koje učini stalna poslovna jedinica smatraju se da doprinose tome da cijelo društvo financira svoje potrebe. Dio tih troškova treba se zatim dodijeliti stalnoj poslovnoj jedinici na temelju točno određenog ključa (primjerice u omjeru zaduženosti cjelokupnog društva).

Temeljem prve metode, stalnoj poslovnoj jedinici pripisat će se samo oni troškovi kapitala koji su izravno povezani s njezinim poslovanjem, primjerice – uzet je zajam baš za financiranje otvaranja te poslovnice i slično. Temeljem druge metode, stalnoj poslovnoj jedinici priznat će se troškovi kapitala u istom omjeru u kojem ih samo društvo ostvaruje u odnosu na svoj vlastiti kapital.

4.2.3. *Određivanje dobiti stalne poslovne jedinice*

Naposljetku, dobit stalne poslovne jedinice u odnosu na društvo treba se odrediti sukladno metodama koje se spominju u Smjernicama o transfernim cijenama, kao što su primjerice metoda usporedivih nekontroliranih cijena ili metoda trgovačkih cijena. U skladu s njima treba se odrediti dobit primjenom sljedećih faktora: karakteristike dobara ili usluga, funkcionalne analize, ugovornih uvjeta, ekonomskih uvjeta ili poslovnih strategija.

4.2.4. *Praktične posljedice novoga pristupa*

Najveća dvojba u primjeni novog pristupa bila je trebaju li se na taj način prepoznati određena interna plaćanja (*notional payments*) između stalne poslovne jedinice i glavnog ureda. Naime, primjenom metoda za određivanje transfernih cijena bilo bi potrebno priznati određene prihode/troškove pri korištenju zajmova (kamate), stvari (najamnine, zakupnine), odnosno autorskih naknada, ako se radi o korištenju nematerijalnih prava. To bi bila jedna od najznačajnijih promjena u odnosu na stari tekst članka 7.

Međutim, određeni autori argumentiraju kako se priznavanje tih internih plaća-

nja ne bi moglo smatrati prevelikom novinom u odnosu na prijašnje stanje temeljem starog članka 7.²⁸ Tako primjerice vezano na plaćanje kamata, i prema prijašnjem tumačenju članka 7., određena plaćanja kamata bila su priznavana u okviru bankarskog sektora. S druge strane njihovo priznavanje izvan bankarskog sektora temeljem AOA ograničeno je isključivo na situacije u kojima stalna poslovna jedinica nebankarskog društva vrši za društvo neku stvarnu blagajničku funkciju (*real treasury function*).²⁹

Nadalje, ni priznavanje zakupnina također ne bi trebalo predstavljati veliki problem, budući da se u izvještaju OECD-a smatra da je pravi vlasnik određene stvari dio društva koji nad njom ima, tzv. ekonomsko, a ne pravno vlasništvo, odnosno onaj dio društva koji tu stvar doista i koristi. Čak i ako bi se moglo zamisliti da postoji određeni odnos zakupa ili najma, financijske implikacije stoga ne bi mogle biti značajne, budući da bi se i u slučaju da se stalna poslovna jedinica smatra ekonomskim vlasnikom, istoj dopuštaju određeni troškovi poput amortizacije.

Slično tomu, prepoznavanje internih naknada za usluge već je bilo prisutno i prema prijašnjem pristupu. Prema AOA pristupu, to bi prepoznavanje moglo biti širega karaktera, no priznavanje internih naknada za usluge zamijenilo bi stari pristup temeljem kojega se društvu zaračunava dobit za usluge pružene stalnoj poslovnoj jedinici.³⁰

Praktične posljedice primjene novog AOA pristupa su sljedeće. Jasnije je određeno kako stalna poslovna jedinica treba imati određeni „slobodni kapital“ uzimajući u obzir njene funkcije, imovinu te preuzete rizike. Naime, to je važno kako bi se moglo efikasno ograničiti zahtjevi za priznavanjem rashoda koje stalne poslovne jedinice mogu tražiti od države u kojoj se nalaze. Dobit stalne poslovne jedinice koja je u potpunosti financirana putem zajma, nije identična onoj koja bi bila financirana samo djelomično putem zajma ili onoj koja bi raspolagala samo „vlastitim“ kapitalom.

Stalnoj poslovnoj jedinici može se priznati dobit ostvarena od funkcije kupnje za račun društva čiji je član. Postoji jasnija obveza za državu stalne poslovne jedinice da izbjegne dvostruko oporezivanje. Najzad, pojašnjeno je da stalna poslovna jedinica može ostvariti dobit, iako je cjelokupno društvo u gubitcima.³¹

4.2.5. Implementacija AOA u novi Model ugovora iz 2010.

U skladu s izvješćem iz 2008. godine, 2010. godine OECD donio je potpuno novi tekst članka 7. OECD-ovog Modela ugovora. Uz taj novi Model ugovora, OECD donio je i novo Izvješće o dodjeli dobiti stalnoj poslovnoj jedinici (*Report on the Attribution of Profits to Permanent Establishments*, 2010.), kojemu je cilj uskladiti tekst Izvješća iz 2008. s novim tekstom članka 7. te izbrisati reference na prijašnje

28 Bennett, Mary, u: Weber, Dennis, van Weeghel, Stef: *The 2010 OECD Updates: Model Tax Convention and Transfer Pricing Guidelines - A Critical Review*, 2011., Kluwer Law International, AH Alphen aan den Rijn, str. 33. i 33.

29 OECD, 2010., *Report on the attribution of profits to permanent establishments*, 22. srpnja 2010., str. 43.

30 Bennett, Mary, u: Weber, Dennis, van Weeghel, Stef, op. cit., str. 33. i 34.

31 Ibid., str. 35.

verzije članka 7.³²

Tekst novog članka 7. glasi:

1. *Dobit društva države ugovornice će se oporezivati samo u toj državi, osim ukoliko društvo ne vodi poslovanje u drugoj državi ugovornici putem stalne poslovne jedinice. Ukoliko društvo vodi poslovanje na način kako je prethodno opisano, dobit koja se može pripisati stalnoj poslovnoj jedinici u skladu s odredbama stavka 2., može biti oporezivana u toj drugoj državi.*

2. *Za potrebe primjene ovog članka, kao i za primjenu članaka 23 A i 23 B, dobit koja se treba pripisati svakoj državi ugovornici je ona za koju se očekuje da će stalna poslovna jedinica ostvariti, posebice iz odnosa s ostalim dijelovima društva, kada bi bila samostalno i neovisno društvo koje se bavi istim ili sličnim aktivnostima, uzimajući u obzir izvršene funkcije, korištenu imovinu te rizike preuzete od strane društva, odnosno stalne poslovne jedinice.*

3. *U slučaju da, u skladu sa stavkom 2., jedna država ugovornica ispravi dobit koja se može pripisati stalnoj poslovnoj jedinici koja se nalazi u jednoj državi ugovornici te ju sukladno tome oporezuje, druga će država izbjeći dvostruko oporezivanje na način da izvrši sukladan ispravak iznosa poreza vezan za taj iznos dobiti. U određivanju tog ispravka poreza, nadležne će se uprave po potrebi konzultirati međusobno.*

4. *U slučaju da dobit uključuje dobit ostvarenu od vrsta prihoda koji su obuhvaćeni ostalim člancima ovog Ugovora, tada se odredbe tih članaka trebaju primjenjivati bez obzira na postojanje ovog članka.*

Problem je što je proces potpisivanja i ratifikacije novih ugovora o dvostrukom oporezivanju dugotrajan proces. Naime, velika većina država potpisala je ugovore ranijih godina, koji su se temeljili na prijašnjim modelima ugovora. Zbog toga je OECD 2008. godine, istodobno s radom na novom tekstu članka 7., izdao i dopunjenu verziju Komentara postojećega članka 7. koji se oslanja na nalaze iz izvješća. Taj Komentar trebao bi biti osnova za tumačenje postojećih ugovora sve dok god su isti na snazi.

U tom kontekstu valja spomenuti dvojaki pristup koji postoji u pogledu interpretativne sposobnosti Komentara. Prvi se pristup naziva statičkim pristupom, a drugi dinamičkim.³³

Sukladno prvom pristupu, osoba koja tumači članak ugovora poslužiti će se isključivo OECD-ovim Komentarima koji su bili na snazi u trenutku sklapanja konkretnoga bilateralnog ugovora. To je u skladu s člancima 31.–33. Bečke konvencije o pravu međunarodnih ugovora.³⁴

S druge strane, sukladno dinamičkom, odnosno ambulatornom pristupu

32 OECD, Report on the Attribution of Profits to Permanent Establishments, 2010., <www.oecd.org/ctp/transfer-pricing/45689524.pdf>, 1. svibnja 2016. godine.

33 O tome vidi: Linderfalk, Ulf, Hilling, Maria: The Use of OECD Commentaries as Interpretative Aids - The Static/Ambulatory-Approaches Debate Considered from the Perspective of International Law, Nordic Tax Journal, 2015.

34 Bečka konvencija o pravu međunarodnih ugovora između država i međunarodnih organizacija ili između međunarodnih organizacija - Zakon o potvrđivanju (ratifikaciji) Bečke konvencije o pravu međunarodnih ugovora između država i međunarodnih organizacija ili između međunarodnih organizacija, NN-MU 001/1994.

tumačenju ugovora, primjenjivač ugovora primijenit će svaki kasnije usvojen komentar OECD-ovog Modela ugovora.

Bez ulaženja u ovu kompleksnu tematiku, oko koje ne postoji konsenzus, niti ju je moguće detaljno obraditi u ovom članku, valja naglasiti kako je sukladno načelu *pacta sunt servanda* prema mišljenju autora, prihvatljivije prihvatiti statički pristup tumačenju članka 7. Ugovora, nego dinamički.

5. ODREĐIVANJE DOBITI STALNE POSLOVNE JEDINICE U REPUBLICI HRVATSKOJ

Koncept stalne poslovne jedinice primjenjuje se i u hrvatskom poreznom pravu. Ista je normirana dvama zakonima – člankom 40. Općeg poreznog zakona, NN 147/08, 18/11, 78/12, 136/12, 73/13, 26/15, 44/16 (u nastavku: OPZ) te člankom 4. Zakona o porezu na dobit, NN 177/04, 90/05, 57/06, 146/08, 80/10, 22/12, 148/13, 143/14, 50/16 (u nastavku: ZPDob).

Postavlja se pitanje na koji način bi se trebala utvrditi dobit hrvatskih stalnih poslovnih jedinica u kontekstu prijašnjih izlaganja.

Sukladno hrvatskom pravu, stalna poslovna jedinica smatra se poreznim obveznikom (članak 2. stavak 2. ZPDob). Članak 42. OPZ-a propisuje da ako se utvrđuje dobit stalne poslovne jedinice, istoj se pripisuje ona dobit koja bi se mogla ostvariti da je jedinica pod jednakim ili sličnim uvjetima obavljala svoju djelatnost kao samostalni poduzetnik.

Zakon o računovodstvu spominje u članku 4. (Poduzetnici) da su odredbe tog zakona dužni primjenjivati poduzetnici. Poduzetnici u smislu toga Zakona jesu:

1. trgovačko društvo i trgovac pojedinac određeni propisima kojima se uređuju trgovačka društva,

2. poslovna jedinica poduzetnika iz točke 1. ovoga stavka sa sjedištem u drugoj državi članici ili trećoj državi ako prema propisima te države ne postoji obveza vođenja poslovnih knjiga i sastavljanja financijskih izvještaja te poslovna jedinica poduzetnika iz države članice ili treće države koji su obveznici poreza na dobit sukladno propisima kojima se uređuju porezi,

3. podružnica inozemnih poduzetnika u Republici Hrvatskoj, ako ista nije poslovna jedinica, kako je određeno propisima kojima se uređuju trgovačka društva.

Očito je da hrvatsko porezno pravo primjenjuje teorijski model prema kojemu je stalna poslovna jedinica zasebni dio društva u odnosu na ostatak društva (*separate entity approach*) te da od istoga traži da drži zasebne računovodstvene knjige, odnosno da se oslanja na metodu odvojenog knjigovodstva (*separate accounting method*) kao osnovnu metodu za raspodjelu poslovne dobiti.

Jednako tako, možemo ustvrditi kako se podredno primjenjuje i tzv. empirijska metoda (*empirical method*), odnosno metoda kojom se porezne uprave služe kako bi utvrdile prihode u slučajevima u kojima smatraju da je porezna prijava nepotpuna ili pogrešna. Porezne uprave nastoje utvrditi prihode tako da uspoređuju prihode nadziranog društva, s prihodima ostalih društava koja se bave istim ili sličnim

poslovnim aktivnostima u istim ili sličnim okolnostima.³⁵ Ta se metoda koristi i u hrvatskom poreznom pravu u istim okolnostima (Procjena porezne osnovice, članak 82. OPZ³⁶).

Pitanje načina utvrđivanja dobiti stalne poslovne jedinice, u kontekstu primjene starog ili novog pristupa OECD-a, valja razmotriti s dva aspekta: a) u situaciji da ne postoji sklopljen međunarodni ugovor te b) u slučaju postojanja sklopljenoga međunarodnog ugovora.

Naime, ako se radi o isključivoj primjeni domaćeg prava, dakle ako ne postoji sklopljen međunarodni ugovor, pitanje primjene načela nepristrane transakcije, odnosno konkretno metoda transfernih cijena na određenje te dobiti treba zavisiti isključivo o tuzemnim pravnim pravilima. Gramatičkom analizom teksta zakona, a posebice navedenih članaka OPZ-a te ZPDob-a, nije razvidno kako bi postojalo neko upućivanje na članak 13. ZPDob-a (transferne cijene) u pogledu određenja dobiti stalne poslovne jedinice.

35 *Supra*, str. 5.

36 (1) Ako porezno tijelo ne može utvrditi poreznu osnovicu na temelju poslovnih knjiga i evidencija, mora je procijeniti.

(2) Porezno tijelo procijenit će poreznu osnovicu:

1. ako porezni obveznik ne može predložiti knjige ili evidencije koje je dužan voditi prema poreznim zakonima,
2. ako porezni obveznik ne izdaje propisane račune ili ne vodi poslovne knjige točno, uredno i pravodobno,
3. ako porezni obveznik podatke za oporezivanje ne može dokazati vjerodostojnom dokumentacijom,
4. ako porezni obveznik odbije sudjelovati u poreznom postupku ili onemogućava provedbu poreznog postupka,
5. ako porezni obveznik koji vodi podatke u elektroničkom obliku ne postupi u skladu s odredbama članka 57. ovoga Zakona.

(3) Pri utvrđivanju porezne osnovice procjenom, porezno tijelo polazit će od:

1. raspoložive uredne poslovne dokumentacije, ako ona postoji, a nije proknjižena,
2. raspoložive uredne poslovne dokumentacije o poslovanju u određenom razdoblju kraćem od razdoblja oporezivanja (dnevnom, tjednim ili mjesečnim primicima), tako da se na temelju podataka o tom dijelu poslovanja procijeni porezna osnovica određenog razdoblja,
3. podataka i činjenica o ostvarenim primicima (dnevnom, tjednim ili mjesečnim) utvrđenih očevidom ili poreznim nadzorom, tako da se na temelju tih podataka procijeni porezna osnovica određenog razdoblja,
4. usporedbe iskazanih primitaka s primicima drugih poreznih obveznika koji obavljaju istu djelatnost na istoj ili sličnoj lokaciji ili usporedbe s prosječnim primitkom više poreznih obveznika iste djelatnosti na istoj ili sličnoj lokaciji,
5. podataka o mogućnostima isporuka dobara ili obavljanja usluga (instaliranog kapaciteta) utvrđenih očevidom ili poreznim nadzorom.

(4) Ako Porezna uprava na temelju prikupljenih podataka utvrdi da fizička osoba raspolaže imovinom ili sredstvima za privatnu potrošnju koja višestruko premašuje primitke što ih je fizička osoba ostvarila tijekom godine, Porezna uprava pozvat će fizičku osobu da dostavi dokaze o izvorima stjecanja imovine. Ako se fizička osoba ne odazove pozivu Porezne uprave ili ne dostavi vjerodostojne dokaze o izvorima stjecanja imovine, Porezna uprava procjenom će utvrditi osnovicu poreza na dohodak fizičke osobe.

(5) Porezno tijelo po slobodnoj ocjeni odlučuje koje će mjerilo ili više njih iz stavka 3. i 4. ovoga članka koristiti za procjenu porezne osnovice.

Istina je da članak 42. OPZ-a propisuje kako se: ... *stalnoj poslovnoj jedinici pripisuje se ona dobit koju bi mogla ostvariti da je pod jednakim ili sličnim uvjetima obavljala svoju djelatnost kao samostalni poduzetnik*. Međutim, takvu odredbu sadržavao je „stari“ članak 7. 2. OECD-ova Modela ugovora. Podsjetimo se, ista je glasila: *U skladu s odredbama stavka 3., ako poduzeće države ugovornice posluje u drugoj državi ugovornici putem stalne poslovne jedinice koja se u njoj nalazi, u svakoj državi ugovornici stalnoj poslovnoj jedinici će biti pripisana ona dobit koju bi mogla ostvariti kad bi bila zasebno i nezavisno poduzeće koje se bavi istim ili sličnim poslovanjem pod istim ili sličnim uvjetima te kad bi poslovala potpuno samostalno s poduzećem čija je stalna poslovna jedinica*.

Iz toga slijedi kako nije jasno treba li se pri izračunu dobiti stalne poslovne jedinice priznavati interne kamate, autorske naknade ili dobit iz međusobnih transakcija s glavnim uredom i ostalim dijelovima društva. To naime i jest sama bit debate koju je vodio OECD te razlog zbog kojega je donesen novi tekst članka 7.

Prema stavu autorice, s obzirom na to da ne postoji izravno upućivanje na članak 13. ZPDob-a, odnosno na članak koji se bavi transfernim cijenama, pri obračunu dobiti stalne poslovne jedinice navedeni se prihodi/troškovi ne bi trebali priznavati.

Drugo je pitanje, što se događa ako postoji sklopljen ugovor o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja između država u kojima se nalazi glavni ured (*head office*), odnosno stalna poslovna jedinica? Tada je nužno provjeriti na kojem se Modelu ugovora zasniva predmetni bilateralni ugovor. Ako se isti zasniva na novom predlošku iz 2010. godine pitanje je riješeno tako da se AOA pristup nedvosmisleno treba primjenjivati na taj slučaj.

Međutim, analiza 60 ugovora koje je Republika Hrvatska sklopila pokazala je kako niti jedan ugovor nije sklopljen na temelju novoga Modela, već da su svi sklopljeni na temelju starih Modela ugovora koji koriste prijašnju verziju članka 7. Ovdje dolazimo do pitanja tumačenja tih članaka, odnosno mogu li se stari ugovori tumačiti sukladno novim tumačenjima iz kasnijih Komentara OECD-a.

Budući da se o načinu primjene tih Komentara u Republici Hrvatskoj nije pisalo u akademskoj literaturi, a do konkretnih podataka Porezne uprave istih Republike Hrvatske o primjeni nije moguće doći, ovdje autorica može isključivo izložiti svoj osobni stav.

Kako je već bilo navedeno, osobni stav autorica, a koji se temelji na Bečkoj konvenciji o međunarodnim ugovorima te načelu *pacta sunt servanda*, jest da se kasniji Komentari OECD-ova Modela ugovora ne smiju primjenjivati na ranije zaključene ugovore. To bi bila, prema mišljenju autorice, gruba povreda međunarodnog prava, u kojoj bi se Komentarem jedne međunarodne organizacije, koje Republika Hrvatska uopće nije niti članica, te čiji rad nije prošao nikakvo glasovanje niti postupak ratifikacije Sabora, jednostrano izmijenio tekst ugovora međunarodnog ugovora.

6. ZAKLJUČAK

Novi pristup određivanju dobiti stalne poslovne jedinice, tzv. AOA pristup, pokušaj je OECD-a da pojednostavi i ujednači praksu država u tom području. Neki

autori dovode u pitanje nužnost novog pristupa. Tako je istraživanje koje je provela *International Fiscal Association* (Međunarodna fiskalna organizacija – IFA) otkrilo kako u državama postoji vrlo malo smjernica u pogledu određivanja dobiti stalne poslovne jedinice. Jednako tako, postoji vrlo mali broj sudskih odluka donesenih u sporovima koji bi nastali povodom nepravilnog načina određivanja dobiti stalne poslovne jedinice. Naime, izvješće navodi kako broj sporova ne prelazi 150 u preko 30 jurisdikcija u više od 100 godina koliko postoji koncept stalne poslovne jedinice.

Ti podatci upućuju na dva moguća zaključka. Kao prvo, određivanje dobiti stalne poslovne jedinice ne predstavlja veliki problem u većini jurisdikcija. Kao drugo, moguće je da je stari pristup određivanju dobiti stalne poslovne jedinice zapravo bio prihvatljiv te da je adekvatno rješavao taj problem. Autori izvješća navode kako niti jedno nacionalno izvješće ne navodi kako bi određivanje dobiti stalne poslovne jedinice bio ikakav problem u njihovim državama. Postavlja se pitanje treba li uopće mijenjati pristup, po načelu: *If it ain't broken, don't fix it*, odnosno «ako nije potrgano, ne popravljaj».³⁷

Nije jasno hoće li ovaj pristup pojednostaviti ili zakomplicirati određivanje dobiti stalne poslovne jedinice u praksi. Budući da je vrlo mali broj bilateralnih ugovora sklopljen na temelju novoga Modela ugovora iz 2010. potrajat će dok se ustali nova praksa.

U odnosu na hrvatsko pravo može se zaključiti da se novi AOA pristup u utvrđivanju dobiti stalne poslovne jedinice ne bi mogao primjenjivati. Naime, domaće pravo ne upućuje *izravno* na primjenu metoda za određivanje transfernih cijena u pogledu dobiti stalne poslovne jedinice, pa se stoga iste ne bi mogle primjenjivati u situaciji u kojoj ne postoji sklopljeni bilateralni ugovor.

Jednako tako, niti jedan ugovor koji je Republika Hrvatska sklopila ne temelji se na novom Modelu Ugovora, već na starima. Stajalište je autorice kako se Komentar iz 2008. godine, u kojemu je primijenjeno tumačenje staroga teksta članka 7. kako je predviđeno AOA pristupom, ne bi mogao primjenjivati na postojeće zaključene ugovore, zbog obveza preuzetih Bečkom konvencijom o pravu međunarodnih ugovora.

LITERATURA

1. Arbutina, Hrvoje, *Pojmovnik, Hrvatska javna uprava*, god. 10, br. 2/ 2010, str. 615-624.
2. Baker, Philip; Collier, Richard S., *General Report*, in IFA, *The attribution of profits to permanent establishments*, *Cahiers de droit fiscal international*, vol. 91b/2006, str. 21-67.
3. Barone, Anthony, *Managing Global Logistics for Business Growth: A guide for small to medium enterprises pursuing the global market growth through cross-border trade (export/import)*, New York, Buoyant Capital, 2016.
4. Bečka konvencija o pravu međunarodnih ugovora između država i međunarodnih organizacija ili između međunarodnih organizacija - (Zakon o potvrđivanju (ratifikaciji) Bečke konvencije o pravu međunarodnih ugovora između država i međunarodnih organizacija ili između međunarodnih organizacija, NN MU br. 1/1994.
5. Carroll, Mitchell B., *Taxation of Foreign and National Enterprises: Methods of allocating taxable income*, Liga Naroda, 1933. <<http://adc.library.usyd.edu.au/>

37 Baker, Philip and Collier, Richard S., op. cit., str. 35.

- view?Docid=law/xmlmaintexts/cartaxa.xml;chunk.id=d643e1934;toc.depth=1;toc.id=d643e1934;database=;collection=;brand=ozexplore;query=aboriginal%20#>, 1. rujna 2016.
6. Hamaekers, Hubert, Arm's Length – How Long?, u: Vogel, Klaus, Kirchhof, Paul, International and Comparative Taxation: Essays in Honour of Klaus Vogel, The Hague; New York, Kluwer Law International, 2002.
 7. Jelčić, Božidar, et al., Financijsko pravo i financijska znanost, Zagreb, Narodne novine, 2008.
 8. Langbein, Stanley, The Unitary Method and the Myth of Arm's Length, 30 Tax Notes, 17. veljače 1986.
 9. Liga naroda, Report of the Council on the Work of the Third Session of the Committee (Geneva: Fiscal Committee, League of Nations Document C.415.M.171.1931.II.A, 6. lipnja 1931.
 10. Linderfalk, Ulf, Hilling, Maria, The Use of OECD Commentaries as Interpretative Aids - The Static/Ambulatory–Approaches Debate Considered from the Perspective of International Law, Nordic Tax Journal, 2015.
 11. OECD, Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations, Paris, 18. kolovoza 2010.
 12. OECD, Report on the attribution of profits to permanent establishments, Paris, 17. srpnja 2008.
 13. Opći porezni zakon, NN 147/08, 18/11, 78/12, 136/12, 73/13, 26/15.
 14. Reimer, Ekkehart, Schmid Stefan, Orell, Marianne, Permanent Establishments: A Domestic Taxation, Bilateral Tax Treaty and OECD Perspective - Fourth Edition, AH Alphen aan den Rjin, Kluwer Law International, 2015.
 15. Russo, Raffaele, The Attribution of Profits to Permanent Establishments: The Taxation of Intra-company Dealings, IBFD, 2005.
 16. Weber, Dennis, Weeghel, Stef van, The 2010 OECD Updates: Model Tax Convention and Transfer Pricing Guidelines - A Critical Review, AH Alphen aan den Rjin, Kluwer Law International, 2011.
 17. Wittendorff, Jens, Transfer Pricing and the Arm's Length Principle in International Tax Law, AH Alphen aan den Rjin, Kluwer Law International, 2010.
 18. Zakon o porezu na dobit, NN br. 177/04, 90/05, 57/06, 146/08, 80/10, 22/12, 148/13, 143/14.

Summary

**NEW APPROACH IN THE ATTRIBUTION OF PROFITS TO
PERMANENT ESTABLISHMENTS – THE AUTHORISED
OECD APPROACH AND ITS IMPLICATIONS FOR
CROATIAN TAX LAW**

The Organization for Economic Cooperation and Development (Organisation for Economic Cooperation and Development, hereinafter: OECD), is the leading organization in the field of taxation. It is the successor to the League of Nations' work in the field of taxation. This organization, in its long history of work has been trying to solve the problem of attribution of profits of companies that do business across borders, without founding an individual company to carry out such work.

This topic has been preoccupying the international tax community for many years. Recently, an entirely different approach in attributing the profits to the so-called permanent establishment has been adopted. Since this topic has never been discussed in the national academic literature, the author considered it important to handle this issue and see in which way the domestic law determines the profits of a permanent establishment and what are the implications of the work of the OECD on national legislation.

This article consists of several chapters. The first one discusses the concept of a permanent establishment. The second part is devoted to a historical review of the methods for determining the profits of a permanent establishment. In the third part different theoretical models for determining the profits of a permanent establishment are being discussed. The fourth part is devoted to the new approach called the *Authorised OECD Approach* (AOA). The fifth part is devoted to domestic law and the implications of the work of the OECD on it. Finally, the author presents certain conclusions.

Keywords: *permanent establishment, profit attribution, OECD, AOA.*

Zusammenfassung

**NEUER ANSATZ BEI DER BESTIMMUNG DER
UNTERNEHMENSGEWINNEN – ZUGANG DER OECD
UND FOLGEN FÜR DAS KROATISCHE STEUERRECHT**

Die Organisation für wirtschaftliche Zusammenarbeit und Entwicklung (*Organisation for Economic Cooperation and Development*, im Folgenden: OECD) ist die führende Organisation im Bereich der Besteuerung. Sie ist der Nachfolger der Arbeit des Völkerbundes im Bereich der Besteuerung. Diese Organisation hat in ihrer langen Geschichte versucht, das Problem der Zuweisung von Unternehmensgewinnen,

bei Unternehmen die internationale Geschäfte betreiben, zu lösen, ohne dass sie ein einzelnes Unternehmen gegründet hat, welches sich mit solcher Arbeit auseinandersetzt.

Die internationale Steuergemeinschaft hat sich schon seit vielen Jahren mit diesem Thema befasst. In jüngster Zeit wurde ein völlig anderer Ansatz in der Zuschreibung der Gewinne der sog. Betriebsstätte gewählt. Da dieses Thema in der nationalen wissenschaftlichen Literatur nie diskutiert wurde, ist die Autorin der Meinung, dass es wichtig ist, sich mit dieser Frage auseinanderzusetzen und zu sehen, in welcher Weise das nationale Recht die Gewinne einer Betriebsstätte bestimmt und welche Folgen die Arbeit der OECD auf nationale Gesetzgebung hat.

Dieser Artikel besteht aus mehreren Teilen. Im ersten Teil wird das Konzept der Betriebsstätte diskutiert, der Zweite widmet sich einer historischen Überprüfung der Methoden zur Bestimmung der Gewinne einer Betriebsstätte, im dritten Teil werden verschiedene theoretische Modelle zur Ermittlung der Gewinne einer Betriebsstätte erörtert. Im vierten Teil wird das neue Konzept, das so genannte AOA Konzept (Authorized OECD Approach), diskutiert und der fünfte Teil ist dem innerstaatlichen Recht und den Implikationen der Arbeit der OECD gewidmet. Schließlich stellt die Autorin einige Schlüsse dar.

Schlüsselwörter: *Betriebsstätte, Gewinnzuschreibung, OECD, AOA.*

Riassunto

NUOVO APPROCCIO NELLA DETERMINAZIONE DEL REDDITO DELLA SEDE FISSA D’AFFARI – L’APPROCCIO DELL’OCSE E LE IMPLICAZIONI PER IL DIRITTO TRIBUTARIO CROATO

L’organizzazione per la cooperazione e lo sviluppo economico (OCSE) rappresenta l’organizzazione principale nell’ambito tributario ed è l’erede della Società delle nazioni nel settore tributario. Tale organizzazione nel corso del suo lungo operato ha cercato di risolvere il problema della ripartizione dei redditi delle imprese che operano in diversi stati, senza però costituire distinte società per l’espletamento di tali attività.

La questione in oggetto interessa la comunità fiscale internazionale già da molti anni. In tempi recenti si registra un approccio del tutto nuovo circa la determinazione dei redditi delle c.d. sedi fisse d’affari (di tale concetto si discuterà nel prosieguo del lavoro). Posto che detta questione non è mai stata affrontata nella letteratura giuridica nazionale, l’autore ritiene che sia importante trattare detto tema e vedere in che modo nella legislazione nazionale si definiscano i redditi della sede fissa d’affari.

Il presente lavoro è strutturato in più capitoli. Nel primo si discute della nozione di sede fissa d’affari. La seconda parte del lavoro, invece, è dedicata alla ricostruzione

storica del concetto di sede fissa d'affari. Nel terzo capitolo si passano in rassegna i diversi modelli teorici per la determinazione dei redditi delle sedi fisse d'affari. La quarta parte è dedicata al nuovo approccio denominato "*Authorised OECD approach*". La quinta parte è dedicata al diritto interno ed alla valutazione degli effetti dell'operato dell'OCSE sul diritto interno. Alla fine l'autore illustra alcune conclusioni cui è pervenuto.

Parole chiave: *sede fissa d'affari, ripartizione dei redditi, OCSE, AOA.*