

investicijsko zlato obavlja oporezive i isporuke koje su oslobođene PDV-a bez prava na odbitak pretporeza pa ima obvezu podjele pretporeza. U tu svrhu treba utvrditi postotak podjele pretporeza prema omjeru oporezivih i ukupnih isporuka kako je to propisano čl. 62. Zakona o PDV-u.

Porezni obveznici moraju izdavati račune i voditi evidenciju o transakcijama s investicijskim zlatom i čuvati podatke o tome, uključujući i podatke o identitetu kupaca, u rokovima propisanim Općim poreznim zakonom. Prema čl. 56. st. 16. Općeg poreznog zakona,<sup>25</sup> poslovne knjige i knjigovodstvene isprave te druge evidencije čuvaju se deset godina od početka tijeka zastare.

## 6. POSEBNI POSTUPAK OPOREZIVANJA ZA TELEKOMUNIKACIJSKE USLUGE, USLUGE RADIJSKOG I TELEVIZIJSKOG EMITIRANJA I ELEKTRONIČKE OBAVLJENE USLUGE OSOBAMA KOJE NISU POREZNI OBVEZNICI

### 6.1. Mjesto obavljanja telekomunikacijskih, usluga radijskog i televizijskog emitiranja i elektroničkih usluga

Primjena suvremenih tehnologija i ukidanje administrativnih ograničenja omogućili su značajan razvoj pružanja usluga s udaljenih mjesta - pružanje usluga na daljinu. Zahvaljujući primjeni informatičke tehnologije, usluge pružene na području jedne države članice pronalaze krajnje potrošače u drugim državama članicama odnosno u trećim zemljama. Ovo je posebno izraženo kod pružanja telekomunikacijskih usluga, usluga radijskog i televizijskog emitiranja i elektronički obavljenih usluga. Za sve pružene usluge mjesto oporezivanja bi u načelu trebalo biti mjesto gdje se odvija stvarna potrošnja. Tako je, s ciljem oporezivanja telekomunikacijskih usluga, usluga radijskog i televizijskog emitiranja i elektroničkih usluga prema načelu odredišta, tj. prema načelu mjesta potrošnje, bilo potrebno promijeniti odredbe propisa vezano za definiciju mjesta pružanja ovih usluga. Prema općem načelu propisanom Direktivom Vijeća 2006/112/EZ<sup>26</sup>, mjestom obavljanja usluga **poreznom obvezniku** smatra se mjesto **sjedišta tog poreznog obveznika**, a mjestom obavljanja usluga **osobi koja nije porezni obveznik smatra se mjesto u kojem porezni obveznik koji obavlja usluge ima sjedište**.<sup>27</sup> Međutim, za sve pružene usluge mjesto oporezivanja bi u načelu trebalo biti mjesto gdje se odvija stvarna potrošnja. Kako se elektroničke usluge pružaju na području jedne države članice, ali zahvaljujući primjeni informatičke tehnologije, njihova potrošnja je omogućena u udaljenim mjestima, s ciljem oporezivanja prema načelu odredišta, Direktivom Vijeća 2008/8/EZ<sup>28</sup> izmijenjene su odredbe o mjestu obavljanja

<sup>25</sup> Nar. nov., br. 147/08., 18/11., 78/12., 136/12., 73/13. i 26/15.

<sup>26</sup> Čl. 44. Direktive 2006/112/EZ (Opća pravila).

<sup>27</sup> Čl. 45. Direktive 2006/112/EZ (Opća pravila).

<sup>28</sup> Direktiva Vijeća 2008/8/EZ od 12. veljače 2008. kojom se mijenja i dopunjuje Direktiva 2006/112/EZ o mjestu obavljanja usluga.

nja odnosno mjestu oporezivanja ovih usluga kada ih obavlja porezni obveznik jedne države članice, a primatelji tih usluga jesu krajnji potrošači koji imaju prebivalište u drugoj državi članici. Tako je, s primjenom od 1. siječnja 2015. godine, došlo do promjene u određivanju mjesta obavljanja telekomunikacijskih usluga, usluga radijskog i televizijskog emitiranja i elektroničkih usluga kada se one obavljaju osobama koje nisu porezni obveznici, a imaju prebivalište na području Europske unije. Naime, Direktiva Vijeća 2008/8/EZ od 12. veljače 2008. kojom je izmijenjena Direktiva 2006/112/EZ u dijelu koji uređuje mjesto pružanja telekomunikacijskih usluga, usluga radijskog i televizijskog emitiranja te elektronički obavljenih usluga stupila je na snagu 1. siječnja 2015. godine. S ovim je izmjenama i Republika Hrvatska bila obvezna uskladiti Zakon o PDV-u, te je od 1. siječnja 2015. propisano drugačije mjesto obavljanja ovih usluga, ali samo kada se radi o uslugama pruženim osobama koje nisu porezni obveznici (krajnjim potrošačima) i koje imaju prebivalište odnosno uobičajeno boravište u jednoj od država članica Europske unije. Prema odredbama Direktive Vijeća 2006/112/EZ kao i prema odredbama hrvatskog Zakona o PDV-u, prije ovih izmjena, bilo je propisano da je mjesto obavljanja telekomunikacijskih, usluga radijskog i televizijskog emitiranja te elektroničkih usluga:

- poreznom obvezniku, mjesto sjedišta tog poreznog obveznika (sjedište primatelja usluga), što je ostalo nepromijenjeno<sup>29</sup>
- osobi koja nije porezni obveznik, mjesto u kojem porezni obveznik koji obavlja usluge ima sjedište.<sup>30</sup>

Iznimka je bila propisana u slučaju obavljanja usluga osobi koja nije porezni obveznik, a koja ima prebivalište ili uobičajeno boravište izvan Europske unije. Za primatelje usluga osobe koje nisu porezni obveznici, s prebivalištem ili uobičajenim boravištem izvan Europske unije, mjesto obavljanja ovih usluga smatra se mjesto gdje taj primatelj usluge ima prebivalište ili uobičajeno boravište, što je također ostalo nepromijenjeno. Za elektronički obavljene usluge, koje osobama koje nisu porezni obveznici, obavljaju porezni obveznici koji nemaju sjedište na području EU, već ranije je bila propisana primjena posebnog postupka oporezivanja. Izmjenama Direktive 2006/112/EZ, a posljedično tome i hrvatskog Zakona o PDV-u, od 1. siječnja 2015. godine, telekomunikacijske usluge, usluge radijskog i televizijskog emitiranja i elektroničke usluge obavljene osobama koje nisu porezni obveznici, a imaju prebivalište ili uobičajeno boravište u jednoj od država članica Europske unije, oporezuju se prema prebivalištu krajnjeg korisnika usluge. Nakon ovih izmjena, jednako je propisano mjesto oporezivanja telekomunikacijskih usluga, usluga radijskog i televizijskog emitiranja i elektronički obavljenih usluga krajnjim potrošačima koji imaju prebivalište unutar odnosno izvan Europske unije. Radi pojednostavljenja obračuna poreza prema mjestu odredišta kada je to odredište unutar Europske unije, **propisana je mogućnost**

<sup>29</sup> Čl. 17. st. 1. Zakona o PDV-u.

<sup>30</sup> Čl. 17. st. 2. Zakona o PDV-u.

primjene posebnog postupka oporezivanja ovih usluga kako se pružatelji usluga ne bi morali registrirati kao porezni obveznici u državi članici potrošnje.

**Tablica 6.1: Mjesto oporezivanja telekomunikacijskih usluga, usluga radijskog i televizijskog emitiranja i elektronički obavljenih usluga do 31. prosinca 2014.**

PRIMATELJ USLUGA PRUŽATELJ USLUGA	Porezni obveznik koji ima sjedište u EU ili izvan EU (B2B)	Krajnji potrošač s prebivalištem u drugoj državi članici (B2C)	Krajnji potrošač s prebivalištem izvan EU (B2C)
Pružatelj EU porezni obveznik	sjedište primatelja	sjedište pružatelja	prebivalište primatelja (izvan EU)
Pružatelj porezni obveznik koji nema sjedište u EU	sjedište primatelja	prebivalište primatelja (primjena posebnog postupka oporezivanja)	prebivalište primatelja (izvan EU)

**Tablica: Mjesto oporezivanja telekomunikacijskih usluga, usluga radijskog i televizijskog emitiranja i elektronički obavljenih usluga od 1. siječnja 2015.**

PRIMATELJ USLUGA PRUŽATELJ USLUGA	Porezni obveznik koji ima sjedište u EU ili izvan EU (B2B)	Krajnji potrošač s prebivalištem u drugoj državi članici (B2C)	Krajnji potrošač s prebivalištem izvan EU (B2C)
Pružatelj EU porezni obveznik	sjedište primatelja	prebivalište primatelja (primjena posebnog postupka oporezivanja)	prebivalište primatelja (izvan EU)
Pružatelj porezni obveznik koji nema sjedište u EU	sjedište primatelja	prebivalište primatelja (primjena posebnog postupka oporezivanja)	prebivalište primatelja (izvan EU)

## 6.2. Telekomunikacijske usluge, usluge radijskog i televizijskog emitiranja i elektronički obavljene usluge koje obavljaju porezni obveznici koji nemaju sjedište u Europskoj uniji (Program ne Unije)

Prema hrvatskom Zakonu o PDV-u koji je na snazi od 1. srpnja 2013., tj. od njegovog usklađivanja s pravnom stečevinom Europske unije, porezni obveznici koji nemaju sjedište na području Europske unije, a obavljaju usluge na području Europske unije osobama koje nisu porezni obveznici, primjenjivali su posebni postupak oporezivanja samo za elektronički obavljene usluge. S primjenom od 1. siječnja 2015. ovaj se postupak primjenjuje i za telekomunikacijske usluge te usluge radijskog i televizijskog emitiranja.

Ako je pružatelj ovih usluga krajnjim potrošačima na području Europske unije, porezni obveznik koji nema sjedište, stalnu poslovnu jedinicu, prebivalište ili uobičajeno boravište na području Europske unije, on može primijeniti posebni postupak oporezivanja pa se u tom slučaju ne mora registrirati za potrebe PDV-a u svakoj po-

jedinoj državi članici u kojoj se nalaze njegovi korisnici koji nisu porezni obveznici. Za primjenu posebnog postupka oporezivanja, porezni obveznik može izabrati državu članicu prijave koja može biti ujedno i država članica potrošnje. Porezni obveznik koji nema sjedište na području EU može kao državu prijave izabrati bilo koju državu članicu pa tako u Republiku Hrvatsku u kojem slučaju mu Porezna uprava dodjeljuje hrvatski PDV identifikacijski broj. Porezni obveznik je obvezan podnositi posebnu prijavu PDV-a. Prijava se podnosi elektroničkim putem tromjesečno.

### **6.3. Telekomunikacijske usluge, usluge radijskog i televizijskog emitiranja i elektronički obavljene usluge koje obavljaju porezni obveznici sa sjedištem u EU, ali bez sjedišta u državi članici potrošnje (Program Unije)**

Od 1. siječnja 2015. godine uvedena je mogućnost primjene posebnog postupka za porezne obveznike koji imaju sjedište, stalnu poslovnu jedinicu, prebivalište ili uobičajeno boravište na području EU, ali nemaju sjedište, stalnu poslovnu jedinicu, prebivalište ili uobičajeno boravište na području države članice potrošnje, a obavljaju telekomunikacijske usluge, usluge radijskog i televizijskog emitiranja i elektroničke usluge osobama koje nisu porezni obveznici, a koje imaju sjedište, prebivalište ili uobičajeno boravište u drugoj državi članici.

Mjesto obavljanja navedenih usluga propisano je u državi primatelja usluge krajnjeg potrošača, umjesto dosadašnjeg sjedišta isporučitelja.

Prema posebnom postupku oporezivanja za telekomunikacijske usluge, usluge radijskog i televizijskog emitiranja i elektronički obavljene usluge, porezni obveznik je isporučitelj usluge krajnjem potrošaču, ali se porez plaća državi kojoj on pripada a to je država potrošnje, kroz podnošenje porezne prijave u državi članici prijave. Država članica prijave mora biti država članica u kojoj porezni obveznik ima sjedište, prebivalište ili uobičajeno boravište, međutim ne smije imati sjedište svoje djelatnosti ili stalnu poslovnu jedinicu, prebivalište ili uobičajeno boravište u državi članici potrošnje. Porezni obveznik ne može primjenjivati posebni postupak oporezivanja za usluge koje se obavljaju u državi članici u kojoj ima sjedište ili stalnu poslovnu jedinicu, prebivalište ili uobičajeno boravište jer se u ovom slučaju primjenjuje redovni postupak oporezivanja.

### **6.4. Pojam telekomunikacijskih usluga, usluga radijskog i televizijskog emitiranja i elektronički obavljenih usluga za potrebe oporezivanja PDV-om**

- **Telekomunikacijske usluge**  
Telekomunikacijskim uslugama prema čl. 118. Zakona o PDV-u smatraju se usluge koje se odnose na prenošenje, emitiranje i prijam signala, teksta, slika i zvukova ili infor-

macija bilo koje vrste putem žica, radija, optičkih ili drugih elektromagnetskih sustava, uključujući s tim uslugama povezani prijenos ili ustupanje prava na korištenje kapaciteta za takvo prenošenje, emitiranje ili prijam. Telekomunikacijske usluge u smislu Zakona o PDV-u uključuju i omogućavanje pristupa globalnim informacijskim mrežama.

- **Usluge radijskog i televizijskog emitiranja**

Uslugama radijskog i TV emitiranja za koje se primjenjuje posebni postupak oporezivanja prema članku 118. Zakona o PDV-u smatraju se usluge iz članka 26. st. 1. točka b) Zakona o PDV-u. Zakonom nije posebno definirano što se smatra uslugama emitiranja, međutim, navedena definicija dana je u članku 6.b Provedbene uredbe Vijeća br. 282/2011<sup>31</sup> prema kojoj odredbi usluge emitiranja uključuju usluge koje se sastoje od audio sadržaja i audiovizualnog sadržaja poput radijskih ili televizijskih programa koje isporučitelji medijskih usluga pružaju široj javnosti putem komunikacijskih mreža i u okviru uredničkih odgovornosti, za istodobno slušanje ili gledanje, na osnovi programskog rasporeda. Ove usluge posebice obuhvaćaju:

- o programe koji se prenose putem radijske ili TV mreže
- o programe koji se distribuiraju putem interneta ili sličnih elektroničkih mreža, ako se emitiraju istodobno sa svojim prijenosom ili ponovnim prijenosom putem radijske ili TV mreže.

Međutim, usluge emitiranja ne obuhvaćaju primjerice pružanje informacija o posebnim programima na zahtjev, prijenos prava emitiranja, programe distribuirane putem interneta osim ako se emitiraju istodobno sa svojim prijenosom.

- **Elektronički obavljene usluge**

Elektronički isporučene usluge su usluge dostavljene putem interneta ili putem elektroničke mreže. To su usluge čija priroda omogućava da se obavljaju automatizirano uz minimalno ljudsko sudjelovanje, te se mogu realizirati samo uz prisutnost informacijske tehnologije.<sup>32</sup> Definicija elektronički obavljenih usluga dana je u Prilogu II. Direktive 2006/112/EZ, koji je detaljnije razrađen i upotpunjen u Prilogu I. Provedbene Uredbe Vijeća 282/2011/EZ. U popisima je navedeno koje se usluge smatraju elektroničkim uslugama kao i one koje se ne mogu opisati kao elektroničke usluge, pa sukladno tome niti ubrojiti u iste za potrebe oporezivanja PDV-om, odnosno za potrebe određivanja njihovog mjesta oporezivanja.

Prema čl. 7. st. 2. Provedbene Uredbe Vijeća 282/2011/EZ, elektronički isporučene usluge smatraju se:

- isporuke digitaliziranih proizvoda, uključujući programsku opremu i njezinu izmjenu ili nadogradnju

<sup>31</sup> Prema Provedbenoj uredbi (EU) br. 1042/2013 od 7. listopada 2013. o izmjeni Provedbene uredbe EU (br. 282/2011) o mjestu isporuke usluga.

<sup>32</sup> Provedbena uredba Vijeća 2011/282, čl. 7. st. 1.

- usluge koje omogućuju ili podupiru poslovnu ili osobnu nazočnost u elektroničkoj mreži, kao što su internetske stranice ili mrežno mjesto
- usluge koje računalo automatski isporučuje putem interneta ili elektroničke mreže kao odgovor na primateljev poseban unos podataka
- prijenos uz naknadu prava na prodaju robe ili usluga na internetskoj stranici koja djeluje kao online tržište na kojemu potencijalni kupci pomoću automatiziranog postupka ulažu svoje ponude i na kojoj su stranke obaviještene o prodaji putem elektroničke pošte koja je automatski poslana s računala
- internetski paketi informacijskih usluga u kojima telekomunikacijska stavka predstavlja pomoćni i podređeni dio (tj. paketi koji nude više od samog pristupa internetu i koji uključuju druge elemente, npr. sadržajne stranice kojima je omogućen pristup vijestima, izvještajima o vremenskoj prognozi ili turističkim informacijama, igrama itd.)
- smještaj internetskih stranica na poslužitelju (internetski hosting), automatizirano i mrežno održavanje programa te održavanje programa na daljinu, upravljanje sustavom na daljinu, mrežno pohranjivanje podataka (podaci se pohranjuju i pretražuju elektroničkim putem), mrežna ponuda diskovnog prostora na zahtjev
- svaka nabava softvera i njegovo ažuriranje kako je detaljno popisano u prilogu I. Provedbene uredbe 282/2011/EZ
- svaka nabava slika, teksta i informacija te stavljanje na raspolaganje baze podataka kako je detaljno popisano u Prilogu I. Provedbene uredbe 282/2011/EZ
- svaka nabava glazbe, filmova i igara uključujući igre na sreću i kockarske igre, te političkih, kulturnih, umjetničkih, sportskih, znanstvenih i zabavnih emisija i događaja kako je detaljno popisano u prilogu I. Provedbene uredbe 282/2011/EZ
- organiziranje podučavanja na daljinu: automatizirano podučavanje na daljinu, ovisno o internetu ili sličnoj elektroničkoj mreži, čije funkcioniranje i isporuka zahtijeva ograničenu ili nikakvu ljudsku intervenciju, uključujući virtualne učionice, osim kada se internet upotrebljava kao alat samo za komunikaciju učitelja i učenika.

S druge strane **elektronički isporučenim uslugama ne smatraju se:**<sup>33</sup>

- usluge emitiranja i telekomunikacijske usluge
- isporuke robe čija je narudžba i obrada provedena elektroničkim putem
- isporuke CD-ROM-ova, disketa i sličnih fizičkih nosača zapisa
- tiskani materijali
- usluge profesionalaca, kao što su odvjetnici i financijski savjetnici koji savjetuju; kupce putem elektroničke pošte
- usluge podučavanja u slučaju kada se sadržaj poduke prenosi putem interneta, elektroničke pošte i tečajevi putem pošte (npr. distribucija sadržaja radnih bilježnica putem Interneta ako se one ne popunjavaju online)

<sup>33</sup> Provedbena uredba Vijeća 282/2011/EZ, članak 7. stavak 3.

- usluge fizičkog popravka računalne opreme bez izravnog pristupa internetu
- usluge oglašavanja posebno u novinama, na plakatima i na televiziji
- usluge telefonske službe za korisnike
- usluge dražbi koje se oslanjaju na izravno čovjekovo sudjelovanje, bez obzira na način ulaganja ponuda
- pružanje internetskih usluga prodaje ulaznica s područja kulture, umjetnosti, sporta, znanosti, obrazovanja, zabavi ili sličnih usluga rezerviranih putem interneta
- smještaj, najam osobnih vozila, usluge restorana, putničkog prijevoza ili slične usluge rezervirane putem interneta.

Popis usluga obavljenih elektroničkim putem, važan je kao polazište u određivanju njihovog mjesta obavljanja kako bi se utvrdilo mjesto oporezivanja vezano za izmjene propisa od 1. siječnja 2015. te primjena poreznih stopa prema prebivalištu odnosno uobičajenom boravištu korisnika usluge krajnjeg potrošača.

#### 6.5. Posebni postupak oporezivanja za telekomunikacijske usluge, usluge radijskog i televizijskog emitiranja i usluge obavljene elektroničkim putem - program oporezivanja na jednom mjestu (Mini One Stop Shop - MOSS)

Kako bi se kod telekomunikacijskih usluga, usluga radijskog i televizijskog emitiranja i elektronički obavljenih usluga osiguralo plaćanje PDV-a prema mjestu potrošnje, porezni obveznik koji pruža usluge krajnjim potrošačima, a nema poslovni nastan u državi korištenja usluga, trebao bi se u državi potrošnje registrirati te obračunavati i plaćati porez prema propisima te države. Da bi se pojednostavio postupak obračuna i ubiranja PDV-a prema stopama svake pojedine države članice u kojoj korisnik usluge koji nije porezni obveznik ima prebivalište, Direktivom Vijeća 2008/8/EZ s primjenom od 1. siječnja 2015. godine, propisana je mogućnost primjene posebnog postupka za oporezivanja koji mogu primijeniti pružatelji usluga koji u toj državi nemaju poslovni nastan.

Posebni postupak oporezivanja propisan je za telekomunikacijske usluge, usluge radijskog i televizijskog emitiranja te elektroničke usluge kada ih obavlja porezni obveznik koji nema sjedište u državi članici potrošnje. Primjenom programa oporezivanja usluga na jednom mjestu koji se primjenjuje od 1. siječnja 2015., omogućava se poreznim obveznicima koji isporučuju telekomunikacijske, usluge, usluge radijskog i televizijskog emitiranja i elektroničke usluge osobama koje nisu porezni obveznici u državama članicama u kojima nemaju poslovni nastan **da prijave PDV za te isporuke putem internetskog portala u državi članici u kojoj su identificirani**. Zahvaljujući programu obračuna PDV-a na jednom mjestu (eng. „Mini One Stop Shop“ - uobičajeno se koristi kratica MOSS), porezni se obveznici ne moraju registrirati u svakoj državi

članici potrošnje. Porezni obveznik koji je registriran u programu oporezivanja usluga na jednom mjestu u državi članici identifikacije, podnosi prijavu PDV-a elektronički s obvezom navođenja telekomunikacijskih usluga, usluga radijskog i televizijskog emitiranja i elektronički isporučenih usluga osobama koje nisu porezni obveznici u drugim državama (država članica potrošnje), zajedno s pripadajućim PDV-om koji se iskazuje kao obveza po pojedinim državama članicama potrošnje **s primjenom poreznih stopa propisanih u tim državama**. Država članica identifikacije, te prijave, zajedno s plaćenim PDV-om, prenosi pojedinoj državi članici potrošnje putem sigurne komunikacijske mreže. Prijave PDV-a za program oporezivanja na jednom mjestu posebna je prijava koja se podnosi pored redovne porezne prijave (redovnog Obrasca PDV).

Program oporezivanja usluga na jednom mjestu primjenjuju porezni obveznici koji imaju poslovni nastan u EU (**program Unije**), a isto tako i porezni obveznici koji nemaju poslovni nastan u EU (**program ne-Unije**).

Porezni obveznici koji obavljaju telekomunikacijske usluge, usluge emitiranja i elektroničke usluge krajnjim potrošačima u drugim državama članicama, primjenjuju program oporezivanja usluga na jednom mjestu po vlastitom izboru. Isto tako mogu se opredijeliti za registraciju u pojedinim državama članicama u kojima obavljaju isporuke ovih usluga krajnjim potrošačima. Međutim, ako porezni obveznik odluči koristiti program oporezivanja usluga na jednom mjestu, mora primijeniti program u svim odgovarajućim državama članicama. Program oporezivanja na jednom mjestu ne može se koristiti za isporuke obavljene u bilo kojoj državi članici u kojoj porezni obveznik ima poslovni nastan (sjedište poduzeća ili poslovnu jedinicu).

Hrvatski porezni obveznik koji obavlja telekomunikacijske usluge, usluge radijskog i televizijskog emitiranja ili elektroničke usluge krajnjim korisnicima u drugim državama članicama, u okviru programa oporezivanja „sve na jednom mjestu“, treba Poreznoj upravi prijaviti početak i prestanak djelatnosti elektroničkim putem. Isto tako u slučaju kada više ne ispunjava uvjete za primjenu posebnog postupka oporezivanja treba prijaviti promjenu djelatnosti. Porezni obveznik koji je prijavio primjenu posebnog postupka oporezivanja za isporuke ovih usluga osobi koja nije porezni obveznik, a koja ima prebivalište u drugoj državi članici, za te isporuke podnosi posebnu prijavu PDV-a elektroničkim putem i to u roku 20 dana od dana završetka razdoblja oporezivanja na koje se prijava odnosi. Obveza poreza na dodanu vrijednost plaća se u kunama prilikom podnošenja posebne prijave za posebni postupak oporezivanja tamo gdje je porezni obveznik registriran za potrebe PDV-a. Uplaćeni iznos PDV-a, Porezna uprava transferira državama članicama potrošnje.

#### 6.6. Država članica identifikacije

Država članica identifikacije je država članica u kojoj je porezni obveznik registriran za uporabu programa oporezivanja usluga na jednom mjestu (Mini One Stop Shop

program). Porezni obveznik koji obavlja isporuke telekomunikacijskih usluga, usluga radijskog i televizijskog emitiranja i elektronički obavljene usluge osobama koje nisu porezni obveznici, prijavljuje i plaća PDV pripadajući za državu članicu potrošnje. Država članica identifikacije mora biti država članica u kojoj porezni obveznik ima sjedište. Ako porezni obveznik nema poslovni nastan u EU, država članica identifikacije je država članica u kojoj porezni obveznik ima stalnu poslovnu jedinicu. U slučaju više poslovnih jedinica, porezni obveznik može odabrati bilo koju državu članicu u kojoj ima stalnu poslovnu jedinicu kao državu članicu identifikacije.

#### **6.6.1. Podnošenje prijave PDV-a za posebni postupak oporezivanja**

Ako porezni obveznik koji nema poslovni nastan na području EU kao državu identifikacije odabere Hrvatsku<sup>34</sup>, sukladno posebnom postupku, obvezan je elektroničkim putem podnositi posebnu prijavu PDV-a za telekomunikacijske usluge, usluge radijskog i televizijskog emitiranja i elektronički obavljene usluge za svako kalendarsko tromjesečje, bez obzira je li ili nije u tom razdoblju obavljao navedene usluge. Ako u određenom tromjesečju nije bilo isporuka, podnosi se „prijava o nula isporuka“. Prijava se podnosi u roku 20 dana od dana završetka tromjesečja na koje se prijava odnosi.

Kada porezni obveznik podnose prvu prijavu u programu oporezivanja usluga na jednom mjestu, država identifikacije dodjeljuje mu jedinstveni referentni broj prijave. Porezni obveznik se poziva na taj broj kada radi odgovarajuću uplatu.

Porezni obveznik u prijavi iskazuje ukupnu vrijednost obavljenih usluga za svaku državu članicu potrošnje u kojoj treba platiti PDV, ukupan iznos pripadajućeg PDV-a po stopama, stope PDV-a koje se primjenjuju te ukupan iznos PDV-a koji treba platiti za svaku državu članicu potrošnje.

Prijava PDV-a u programu oporezivanja usluga na jednom mjestu sastavlja se u eurima, ali države članice identifikacije koje nisu uvele euro mogu zahtijevati da se podaci u prijavi iskazuju u nacionalnoj valuti, s tim kad se informacije iz prijave prenose drugim državama članicama, iznos se konvertira u eure primjenom tečaja europske središnje banke na zadnji dan obračunskog razdoblja. Prema hrvatskom Zakonu o PDV-u, kada je država identifikacije Hrvatska, iznosi u prijavi iskazuju se u kunama. Ako su isporuke obavljene u drugim valutama, u prijavi PDV-a primjenjuje se tečaj koji vrijedi na posljednji dan razdoblja oporezivanja. Preračunavanje se obavlja prema tečaju koji objavljuje Europska središnja banka za taj dan ili, ako se tečaj za taj dan ne objavljuje, za dan sljedeće objave tečaja.

Obračunani PDV plaća se u kunama istovremeno s podnošenjem posebne prijave PDV-a, a najkasnije do krajnjeg roka za podnošenje te prijave. Uplata se obavlja na

<sup>34</sup> Prema Obavijesti o izmjenama na području PDV-a u vezi oporezivanja telekomunikacijskih usluga, usluga radijskog i televizijskog emitiranja te elektronički obavljenih usluga, dostupno na [www.porezna-uprava.hr](http://www.porezna-uprava.hr).

uplatni račun propisan posebnim propisom. Država članica identifikacije raspoređuje prijave PDV-a prema državi članici potrošnje.

### **6.6.2. Izdavanje računa**

Računi za usluge koje se mogu oporezivati u programu za oporezivanje usluga na jednom mjestu, izdaju se prema pravilima države članice potrošnje, a PDV se obračunava prema stopama koje je propisala ta država. Porezni obveznici u tu svrhu moraju poznavati pravila o izdavanju računa države članice u kojoj se obavljaju isporuke krajnjim potrošačima.

Programom oporezivanja na jednom mjestu predviđena je i mogućnost porezne olakšice u slučaju nenaplativih potraživanja. Ako se određeno potraživanje za isporuku ne uspije naplatiti od kupca, porezni obveznik može imati pravo na poreznu olakšicu za nenaplativo potraživanje te može umanjiti poreznu obvezu. Prema programu oporezivanja usluga na jednom mjestu, porezni obveznik treba izmijeniti porezni iznos u originalnoj prijavi. Država članica potrošnje ima pravo provjere te izmjene.<sup>35</sup>

### **6.6.3. Pravo na odbitak pretporeza**

Porezni obveznik koji primjenjuje posebni postupak nema pravo na odbitak pretporeza putem redovne prijave PDV-a za navedene usluge, međutim ima pravo na povrat PDV-a prema postupku povrata poreznim obveznicima koji nemaju sjedište na području EU (pri čemu se ne primjenjuje uvjet uzajamnosti) odnosno kroz povrat PDV-a prema postupku povrata poreznim obveznicima sa sjedištem u drugoj državi članici (putem sustava povrata PDV-a iz EU - VAT refund).

### **6.6.4. Vođenje evidencije i čuvanje podataka**

Porezni obveznik koji primjenjuje postupak oporezivanja na jednom mjestu (MOSS), mora voditi evidenciju o obavljenim transakcijama u okviru ovog postupka kako bi omogućio poreznom tijelu države članice potrošnje provjeru ispravnosti obračuna PDV-a za usluge obavljene krajnjim potrošačima na njihovom području. Ta evidencija mora na zahtjev, u elektroničkom obliku biti stavljena na raspolaganje Poreznoj upravi Republike Hrvatske i poreznom tijelu države članice potrošnje. Podatke treba čuvati 10 godina od završetka godine u kojoj su transakcije obavljene.

<sup>35</sup> Prema Vodiču za prijavu PDV-a za program oporezivanja usluga na jednom mjestu, od 23. listopada 2013.

### 6.7. Država članica potrošnje

Država članica potrošnje je država članica u kojoj porezni obveznik obavlja isporuke telekomunikacijskih usluga, usluga emitiranja i elektroničkih usluga, osobama krajnjim potrošačima (osobe koje nisu porezni obveznici). U slučaju primjene programa oporezivanja na jednom mjestu (Mini One Stop Shop, MOSS), porezni obveznik koji ima sjedište na području Unije, ne može imati osnovano poduzeće i stalnu poslovnu jedinicu u državi članici potrošnje. Za program ne-Unije, porezni obveznik ne može imati nikakav poslovni nastan niti drukčije biti registriran za potrebe PDV-a u toj državi. U tom slučaju ne može primijeniti posebni program oporezivanja. Za poreznog obveznika izvan EU, koji ove usluge obavlja krajnjem potrošaču u nekoj od država članica EU, država članica identifikacije može biti ujedno i država članica potrošnje.

Isporuke u sklopu programa oporezivanja usluga na jednom mjestu, ostvarene su u državi članici potrošnje, a ne u državi članici identifikacije ili državi članici poslovnog nastana. Država članica poslovnog nastana ne može biti država članica potrošnje - isporuke u toj državi članici moraju biti prijavljene putem redovne prijave PDV-a iz stalne poslovne jedinice.

### 6.8. Utvrđivanja mjesta oporezivanja telekomunikacijskih usluga, usluga emitiranja i elektronički obavljenih usluga obavljenih krajnjim korisnicima

Kako bi isporučitelji usluga utvrdili mjesto oporezivanja, moraju točno utvrditi status korisnika usluga. Osnovni instrument za utvrđivanje statusa korisnika je njegov PDV identifikacijski broj, kojim mora raspolagati svaki porezni obveznik koji sudjeluje u transakcijama unutar Europske unije. Međutim, isporučitelj smije smatrati da njegov kupac nije porezni obveznik, ako dokaže da mu kupac nije dostavio PDV identifikacijski broj, osim u slučaju kada je razvidno da isporučitelj raspolaže informacijama koje upućuju na to da njegov kupac jest porezni obveznik, bez obzira što mu još nije dostavio PDV identifikacijski broj. Ovo pravilo dodatno je prilagođeno i prošireno za isporučitelje telekomunikacijskih usluga, usluga emitiranja i elektroničkih usluga zbog činjenice da se kod tih usluga često radi o velikoj količini isporuka niskih vrijednosti i stoga je važno da isporučitelj može brzo i sa sigurnošću utvrditi status korisnika. Isporučitelj ovih usluga može, korisnika bez PDV identifikacijskog broja, smatrati krajnjim korisnikom sve dok mu ga ne dostavi, bez obzira na to raspolaže li informacijama koje potvrđuju suprotno.<sup>36</sup> Ipak, isporučitelj ne mora koristiti ovu odredbu te može smatrati korisnika koji mu još nije dostavio PDV identifikacijski broj, poreznim obveznikom. U tom slučaju isporučitelj sam snosi teret dokazivanja da je korisnik uistinu porezni obveznik te je dužan prikupiti podatke koji će potvrditi status korisnika. Nakon

<sup>36</sup> Provedbena Uredba Vijeća 282/2011, članak 18. stavak 2.

utvrđivanja statusa korisnika usluge kao krajnjeg potrošača, važno je utvrditi mjesto njegovog prebivališta odnosno uobičajenog boravišta kako bi se PDV za ove usluge platio prema njegovom prebivalištu.

Različite su mogućnosti dokazivanja mjesta oporezivanja elektroničkih usluga obavljenih krajnjem potrošaču. Primjerice ako se usluge isporučuju putem fiksne telefonske linije, može se pretpostaviti da korisnik tako isporučenih usluga ima uobičajeno boravište na mjestu ugradnje fiksne telefonske linije.<sup>37</sup> Međutim, ovu je pretpostavku moguće pobiti, ako se usluge isporučuju putem fiksne linije instalirane na određenoj lokaciji, a isporučitelj raspolaže s tri neproturječna dokaza da korisnik usluga ima poslovni nastan ili boravište u nekoj drugoj zemlji članici različitoj od zemlje u kojoj je priključena fiksna linija.

U slučaju isporuke putem mobilnih mreža mjesto oporezivanja tih usluga moguće je utvrditi prema mobilnoj oznaci zemlje na SIM kartici korištenoj prilikom preuzimanja istih.<sup>38</sup> Oznaka zemlje na SIM kartici može upućivati na mjesto sjedišta, prebivališta ili uobičajenog boravišta korisnika usluga.

Ako se elektroničke usluge za čiju je isporuku potreban dekoder ili satelitska (programska) kartica isporučuju osobi koja nije porezni obveznik pretpostavlja se da su takve isporuke oporezive na mjestu gdje se dekoder nalazi. Ako to mjesto nije poznato, mjestom isporuke smatra se mjesto na koje se šalje satelitska kartica s ciljem da se na tom mjestu instalira i upotrebljava.

U slučaju kada nije moguće primijeniti niti jednu prethodno navedenu pretpostavku (mjesto gdje je priključena fiksna linija, mobilna oznaka zemlje na SIM kartici odnosno mjesto gdje se nalazi dekoder), isporučitelj može koristiti opće pretpostavke o mjestu korisnika. U tom slučaju isporučitelj će odlučiti na temelju dva od šest neproturječnih dokaza koji su posebno definirani Provedbenom uredbom 2011/282 uz uvjet da okolnosti isporuke nisu navedene niti jednom od prethodno navedenih specifičnih pretpostavki.<sup>39</sup>

Ako se određena usluga pruža putem dvaju različitih kanala, primjerice putem fiksne telefonske linije i putem mobilne mreže, isporučitelj bi trebao primijeniti opću pretpostavku o mjestu korisnika, jer nije jednoznačno zadovoljena samo jedna specifična pretpostavka pa se na nju ne može ni pozvati.

Donošenjem Direktive Vijeća 2008/8/EZ kojom su izmijenjene odredbe Direktive Vijeća 2006/112/EZ vezano za mjesto oporezivanja telekomunikacijskih usluga, usluga radijskog i televizijskog emitiranja te elektronički obavljenih usluga, pruženih krajnjim korisnicima u drugim državama članicama, od 1. siječnja 2015. godine ove se usluge oporezuju prema mjestu u kojemu korisnik koji nije porezni obveznik ima prebivalište ili uobičajeno boravište. Kako bi se izbjegla obveza registracije pružatelja

<sup>37</sup> Provedbena uredba Vijeća 2011/282, članak 24.b. točka a.

<sup>38</sup> Provedbena uredba Vijeća 2011/282, članak 24.b. točka b.

<sup>39</sup> Provedbena uredba Vijeća 2011/282, članak 24.b. točka d.

ovih usluga u pojedinim državama članicama potrošnje, dana je mogućnost primjene posebnog postupka oporezivanja ovih usluga primjenom postupka „sve na jednom mjestu“ (eng. *Mini One Stop Shop - MOSS*). Svrha posebnog postupka je pojednostavljenje, tako da se poreznim obveznicima koji obavljaju navedene usluge na području Europske unije omogući ispunjavanje obveze plaćanja poreza na dodanu vrijednost na jednom mjestu. Taj postupak omogućava poreznim obveznicima koji unutar Europske unije obavljaju navedene usluge primjenu jednog PDV identifikacijskog broja te podnošenje prijave PDV-a elektroničkim putem, odnosno putem jednog elektroničkog portala s kojeg će se podaci iz tih prijava automatski prenositi onim državama članicama u kojima su porezni obveznici obavili usluge. Na taj se način omogućava plaćanje poreza državi potrošnje.