



UDK: 336.22

# Obračun PDV-a na usluge pružene primateljima iz trećih zemalja

Biljana Stanković, mag. oec., ovl. porezni savjetnik

Porezi

Oporezivanje porezom na dodanu vrijednost može izazvati dosta nedoumica kada je riječ o uslugama pruženim primateljima u inozemstvo ili primljenim iz inozemstva. Već sama činjenica što porezni obveznici primatelji po općem pravilu moraju sami obračunati PDV na usluge primljene od poreznih obveznika iz inozemstva odstupa od svakodnevnice logike, a kada se uzme u obzir još i niz zakonom propisanih iznimaka, razumljivo je da se pojavljuju razne nejasnoće pa i pogrešna tumačenja propisa. Kako bismo ovu temu pokušali prikazati što jednostavnije i jasnije, u ovom članku pišemo o obračunu PDV-a na usluge pružene primateljima u trećim zemljama, čime ćemo započeti kratku seriju članaka o obračunu PDV-a na usluge ostvarene sa inozemstvom.

## 1. Što su inozemne usluge

Inozemnim uslugama smatramo usluge ostvarene između hrvatskih poreznih obveznika i stranih poreznih obveznika, čije je sjedište, prebivalište ili uobičajeno boravište u drugim državama članicama EU te na području izvan Europske unije, točnije, na području trećih zemalja i trećih područja. Za usluge pružene primateljima iz inozemstva, obveza obračuna PDV-a ovisi o statusu poreznog obveznika primatelja, ali i o mjestu obavljanja usluga, koje je za pojedine vrste usluga propisano različito u odnosu na opće pravilo iz članka 17. Zakona o porezu na dodanu vrijednost (Zakon o PDV-u)<sup>1</sup>.

## 2. Oporezivanje usluga

Kao polazna točka pri oporezivanju usluga uzima se članak 17. Zakona o PDV-u, odnosno čl. 44. Direktive Vijeća 2006/112/EZ, kojima je propisano temeljno pravilo pri oporezivanju usluga:

- 1) Usluge pružene poreznom obvezniku oporezuju se prema mjestu sjedišta tog poreznog obveznika, a u slučaju da se obavljaju stalnoj poslovnoj jedinici poreznog obveznika, u mjestu različitom od mjesta sjedišta poreznog obveznika, mjesto pružanja usluge bit će mjesto sjedišta stalne poslovne jedinice, a ako takva sjedišta ne postoje, mjesto pružanja usluga bit će prebivalište ili uobičajeno boravište poreznog obveznika primatelja (B2B- Business to Business).

- 2) Kada se usluge pružaju osobi koja nije porezni obveznik, mjestom obavljanja usluga smatra se ono u kojem ima sjedište porezni obveznik koji obavlja usluge. Ako usluge pruža poslovna jedinica, smatrat će se da je mjesto obavljanja usluga ono u kojem je sjedište poslovne jedinice. U slučaju nepostojanja sjedišta, mjestom obavljanja usluga smatrat će se mjesto prebivališta ili uobičajenog boravišta poreznog obveznika koji obavlja usluge (B2C – Business to Consumer).

Prijenosom porezne obveze na primatelja usluge omogućeno je pojednostavljenje postupka oporezivanja, kojim se postiže da usluga bude oporezivana u mjestu potrošnje, a da se pri tom izbjegne registracija stranog pružatelja usluge u mjestu obavljanja usluge.

U slučajevima kada se usluga pružena stranom poreznom obvezniku oporezuje prema spomenutom pravilu, hrvatski pružatelj usluge neće zaračunavati hrvatski PDV. Umjesto toga, na svom je izlaznom računu obavezan temeljem članka 79. stavka 7) hrvatskog Zakona o PDV-u staviti napomenu

*„Prijenos porezne obveze prema članku 17. stavku 1) Zakona o PDV-u – reverse charge“.*

Na uslugu pruženu osobi iz treće zemlje ili trećeg područja, koja nije porezni obveznik, hrvatski je pružatelj usluge obavezan obračunati hrvatski PDV, prema važećoj stopi za određenu vrstu usluge, ako je ta vrsta usluge oporeziva prema općem pravilu.

Iz spomenutog proizlazi, da je za pravilnu primjenu propisa važno znati, pružamo li usluge poreznom obvezniku ili nekome tko to nije.

<sup>1</sup> Nar. nov. br. 73/13, 99/13 – Rješenje USRH i 148/13, 153/13, 143/14, 115/16, 106/18, 121/19, 138/20, 39/22, 113/22

Kada je riječ o trećim zemljama, pružatelj usluge može u skladu s točkom 3. članka 18. Provedbene uredbe Vijeća 282/2011 **primatelja smatrati poreznim obveznikom** ako od njega pribavi potvrdu u statusu poreznog obveznika, izdanu od nadležnog tijela u toj trećoj zemlji, a koju bi tijelo izdalo poreznom obvezniku primatelju usluge kada bi on tražio povrat PDV-a iz neke od zemalja članica Europske unije (EU). Također, primatelja usluge može se smatrati poreznim obveznikom i ako pružatelj usluge raspolaže sa poreznim brojem primatelja izdanim u zemlji njegovog sjedišta, koji služi za identifikaciju primatelja kao poslovnog subjekta ili bilo kakvim drugim dokazom o statusu poreznog obveznika primatelja, uz razumnu provjeru informacija o identitetu i plaćanju.

Ako hrvatski pružatelj usluge ne može od primatelja iz treće zemlje pribaviti ovakve dokaze o svojem postojećem statusu poreznog obveznika u toj trećoj zemlji, tretirat će ga kao primatelja koji nije porezni obveznik i usluga će biti oporeziva u mjestu sjedišta pružatelja usluge, tj. u RH. Na izlaznom računu hrvatski će porezni obveznik obračunati PDV prema stopi propisanoj hrvatskim Zakonom o PDV-u.

### Primjer 1. - Pružanje usluga programiranja poreznom obvezniku iz SAD-a

*Hrvatski IT startup pruža usluge programiranja poreznom obvezniku iz Sjedinjenih Američkih Država.*

*Iako je vrsta usluge navedena u članku 24. Zakona, ona se ovaj puta obavlja poreznom obvezniku a ne fizičkoj osobi koja nije porezni obveznik. Uz pribavljanje dokaza da je primatelj usluge porezni obveznik iz SAD, hrvatski će porezni obveznik na računu za uslugu programiranja navesti samo napomenu da se primjenjuje prijenos porezne obveze, temeljem članka 17. stavka 1. Zakona o PDV-u.*

## 3. Iskazivanje u PDV obrascu i evidencijama

Obavljanje usluga stranim poreznim obveznicima, kada se radi o poreznim obveznicima **primateljima iz drugih država članica EU**, povlači za sobom prethodnu obvezu pribavljanja PDV identifikacijskog broja za pružatelja usluge iz RH, čak i kada se radi o poslovnim subjektima koji nisu u sustavu PDV-a.



### ističemo...

Međutim, hrvatski porezni obveznici se prije pružanja usluga poreznim obveznicima iz trećih zemalja i trećih područja ne trebaju vaditi hrvatski PDV ID broj, nego će u transakcijama s primateljem usluge iz inozemstva koristiti svoj OIB. Svoj OIB koristit će i pri izvještavanju i predaji PDV obrasca.

Usluge pružene stranim poreznim obveznicima iz trećih zemalja i trećih područja, koje se pružaju poreznim obveznicima i mjestom usluge se smatra mjesto središta primatelja, evidentiraju se u **stupcu broj 11 Knjige izlaznih računa (Knjiga I-RA) te iskazuju u PDV obrascu pod točkom I.5. Obavljene usluge osobama bez sjedišta u RH i pod točkom VIII.5. Ukupno obavljene usluge poreznim obveznicima bez sjedišta u RH.** Računi za usluge izdani osobama iz trećih zemalja i trećih područja NE evidentiraju se u prijavi ZP.

Usluge pružene fizičkim osobama (nisu porezni obveznici) iz trećih zemalja i trećih područja oporezuju se PDV-om po stopi propisanoj Zakonom o PDV-u.

## 4. Iznimke od općeg načela oporezivanja

Člancima 18. do 25. Zakona o PDV-u propisano je mjesto oporezivanja za pojedine vrste usluga, različito od onoga propisanog člankom 17. Zakona (opće pravilo). Iznimkama se smatraju slijedeće usluge:

- Posredničke usluge obavljene osobama koje nisu porezni obveznici;
- Usluge u vezi s nekretninama;
- Usluge prijevoza;
- Usluge u kulturi i njima slične usluge, pomoćne usluge u prijevozu i usluge u vezi s pokretnim dobrima;
- Usluge pripremanja hrane i usluge opskrbe hranom i pićem;
- Iznajmljivanje prijevoznih sredstava;
- Ostale usluge obavljene osobama koje nisu porezni obveznici i koje imaju sjedište, prebivalište ili uobičajeno boravište izvan EU;
- Telekomunikacijske usluge, usluge radijskog i televizijskog emitiranja i elektronički obavljene usluge osobama koje nisu porezni obveznici.

Pri određivanju mjesta oporezivanja neke usluge, najprije je potrebno provjeriti da li je ta vrsta usluge navedena u ovim iznimkama, propisanim člancima 15. do 26. Zakona o porezu na dodanu vrijednost. Ako nije, mjesto oporezivanja bit će ono propisano općim pravilom iz članka 17. Zakona o PDV-u.

## 5. Posredničke usluge

Usluge u kojima porezni obveznik **nastupa u tuđe ime i za tuđi račun** su posredničke usluge. Članak 18. Zakona o PDV-u propisuje da je mjesto obavljanja takvih usluga osobi koja nije porezni obveznik ono mjesto gdje je obavljena transakcija za koju se posreduje. Djelovanje poreznog obveznika u svoje ime i za tuđi račun upućuje da je sam primio ili izvršio usluge pa se takva usluga, prema članku 8. stavku 4) Zakona o PDV-u ne smatra posredničkom uslugom.

Dakle, **iznimka od općeg pravila ovdje se odnosi samo na usluge obavljene osobama koje nisu porezni obveznici (fizičkim osobama).** Usluga posredovanja obavljena poreznim obveznicima sa sjedištem u trećim zemljama ili trećim područjima oporezuje se prema općem načelu iz članka 17. Zakona o PDV-u, odnosno, porezna se obveza prenosi na primatelja usluge.

Bitno je naglasiti da ovo ne vrijedi za usluge posredovanja pri **prodaji nekretnina** – takve se usluge oporezuju **prema mjestu gdje se nekretnina nalazi**, neovisno o tome je li primatelj usluge porezni obveznik ili nije (propisano. U skladu s člankom 13.b Provedbene uredbe za primjenu Direktive 2006/112/EZ, usluge posredovanja u prodaji, leasingu ili iznajmljivanju nepokretne imovine i u utvrđivanju ili prijenosu određenih prava na nepokretnu imovinu ili stvarnih prava nad nepokretnom imovinom oporezuje se prema mjestu gdje se nekretnina nalazi.<sup>2</sup>

S druge strane, mjesto oporezivanja usluge posredovanja za uslugu hotelskog smještaja bit će mjesto primatelja, ako se posrednička usluga pruža poreznom obvezniku iz treće zemlje, u skladu sa člankom 31. Provedbene uredbe Vijeća br. 282/2011.

Oslobođenja od oporezivanja propisana Zakonom o PDV-u u članku 49. odnose se na:

- Izvozne isporuke iz članka 45. Zakona;



- Postupke iz članka 46. Zakona (obavljanje usluga na pokretnoj imovini);
- Isporuke iz članaka 47. i 48. Zakona (isporuke u vezi s međunarodnim prijevozom i isporuke koje su izjednačene s izvozom);
- Transakcije koje se obavljaju izvan Europske unije.

### 3.1. Primjeri iz prakse

#### Primjer 2. - Posredovanje izvršeno drugom poreznom obvezniku iz BiH

Porezni obveznik „Dea d.o.o.“ iz Hrvatske pružio je uslugu posredovanja pri nabavi usluga oglašavanja poreznom obvezniku „Dino d.o.o.“ iz Bosne i Hercegovine.

Prema Zakonu o PDV-u, mjestom obavljanja usluge promidžbe se smatra mjesto sjedišta primatelja, jer je primatelj porezni obveznik iz treće zemlje, no, neovisno o tome, obzirom da je usluga posredovanja pružena poreznom obvezniku iz treće zemlje, hrvatski izdavatelj računa neće na računu za posredničke usluge obračunati hrvatski PDV, već će staviti napomenu da se prema članku 17. stavak 1) porezna obveza prenosi na primatelja.

#### Primjer 3. - Posredovanje izvršeno drugom poreznom obvezniku iz BiH

Porezni obveznik „Dea d.o.o.“ iz Hrvatske zaračunava pravnoj osobi iz Bosne i Hercegovine posredničku uslugu vezano uz pronalaznje kupca u RH.

S obzirom da je usluga posredovanja pružena poreznom obvezniku iz treće zemlje, hrvatski izdavatelj računa neće na računu za posredničke usluge obračunati hrvatski PDV, već će staviti napomenu da se prema članku 17. stavak 1) porezna obveza prenosi na primatelja.

#### Primjer 4. – Posredovanje u prometu nekretnina

Porezni obveznik „Kvadrat d.o.o.“ iz Splita, koji se bavi posredovanjem u prometu nekretnina, pruža uslugu posredovanja pri prodaji apartmana u Trogiru fizičkoj osobi iz Srbije.

Osnovna usluga, a to je prodaja nekretnine, prema hrvatskim je poreznim propisima oporeziva u Republici Hrvatskoj. Posrednička usluga vezana uz prodaju nekretnine oporezuje se prema mjestu gdje se nekretnina nalazi, a to je u Hrvatskoj. Agencija Kvadrat d.o.o. na svom će računu za uslugu posredovanja fizičkoj osobi iz Srbije obračunati PDV po stopi od 25%.

## 4. Usluge u vezi s nekretninama

Oporezivanje usluga u vezi s nekretninama propisano je člankom 19. Zakona o PDV-u. Mjesto oporezivanja usluga u vezi s nekretninama jest ono gdje se nekretnina nalazi. Prema članku 19. usluge u vezi s nekretninama uključuju:

- Usluge stručnjaka i posrednika za prodaju nekretnina,
- Smještaj u hotelima i objektima slične namjene, uključujući kampove za odmor ili mjesta uređena za kampiranje,
- Davanje prava na uporabu nekretnina,
- Usluge pripreme i koordinacije građevinskih radova (usluge arhitekata i građevinskog nadzora).

Neovisno o primatelju i izvršitelju usluga, **usluge u vezi s nekretninama uvijek su oporezive u mjestu u kojem se nekretnina nalazi.** To znači da će hrvatski porezni obveznik na svom izlaznom računu prema poreznom obvezniku ili fizičkoj osobi sa sjedištem, prebivalištem ili uobičajenim boravištem u trećoj zemlji ili trećem

području obračunati PDV prema hrvatskim poreznim propisima, ako se radi o usluzi u vezi s nekretninom na području Republike Hrvatske.

Ako hrvatski porezni obveznik isporučuje stranom poreznom obvezniku ili fizičkoj osobi uslugu u vezi s nekretninom koja nije na području Republike Hrvatske, na svom izlaznom računu ne obračunava PDV prema hrvatskom Zakonu o PDV-u, nego stavlja napomenu: „PDV nije obračunat temeljem članka 19. Zakona o PDV-u“. Istovremeno, **obavezno treba provjeriti kakve su njegove porezne i druge zakonske obveze u vezi s uslugama vezanim za nekretnine u zemlji u kojoj se nekretnina nalazi.**



### ističemo...

Usluge u vezi s **nekretninama** uvijek su oporezive prema **mjestu gdje se nekretnina nalazi**, neovisno o tome kome se isporučuju. Ako se nekretnina nalazi u Hrvatskoj, potrebno je obračunati hrvatski PDV. Ako se nekretnina ne nalazi na području RH, usluge vezane za nju neće biti oporezive hrvatskim PDV-om.

Pored članka 19. Zakona o PDV-u, na usluge u vezi s nekretninama primjenjuju se i odredbe Provedbene uredbe Vijeća (EU) br. 282/2011 od 15. ožujka 2011. godine te Provedbene uredbe Vijeća (EU) br. 1042/2013 od 7. listopada 2013. godine, kojom je dopunjena Provedbena uredba Vijeća (EU) br. 282/2011. člancima 13.b, 31.a, i 31.b, koji uređuju oporezivanje usluga u vezi s nepokretnom imovinom. Dopune su stupile na snagu 01. siječnja 2017. godine.

Tako članak 13.b) Provedbene uredbe za primjenu Direktive 2006/112/EZ propisuje da se **nepokretnom imovinom** smatra sljedeće:

- bilo koji određeni dio zemlje, na njezinoj površini ili ispod nje, na kojem se može uspostaviti vlasništvo ili posjed,
- bilo koja zgrada ili građevina pričvršćena za tlo iznad ili ispod razine mora, koja se ne može lako rastaviti na dijelove ili pomicati,
- bilo koji predmet koji je ugrađen i sastavni je dio zgrade ili građevine bez kojeg su zgrada ili građevina nepotpuni, npr. vrata, prozori, krovovi, stepenice, dizala,
- bilo koji predmet, oprema ili stroj trajno ugrađen u zgradu ili građevinu koji se ne može ukloniti bez uništenja ili preinake zgrade ili građevine.

Članak 31.a Provedbene uredbe određuje koje **usluge imaju dovoljno izravne veze s nepokretnom imovinom:**

- ako proizlaze iz nepokretne imovine, a ta je imovina sastavni dio usluge te je ključna i nužna za isporučene usluge,
- ako se pružaju nepokretnoj imovini ili su prema njoj usmjerene, a za cilj imaju pravnu ili fizičku izmjenu te imovine.

Također, člankom 31.a Provedbene uredbe daje se opširan **popis usluga koje su povezane s nepokretnom imovinom:**

- izrada planova za zgrade ili dijelove zgrada namijenjenih za posebne zemljišne parcele, bez obzira na to je li zgrada izgrađena ili ne,
- pružanje nadzora ili usluge osiguranja na gradilištu,
- izgradnja zgrade na zemljištu, kao i građevinski radovi te rušenje koji se izvode na zgradi ili dijelovima zgrade,
- izgradnja trajnih struktura na zemljištu, kao i građevinski radovi te rušenje koji se izvode na trajnim strukturama poput sustava plinovoda, vodovoda i kanalizacijskih te sličnih sustava,
- radovi na zemljištu, uključujući poljoprivredne usluge poput obrade tla, sjetve, zalijevanja i gnojidbe,

- proučavanje i ocjena rizika te cjelovitost nepokretne imovine,
- vrednovanje nepokretne imovine uključujući slučajeve kada je takva usluga potrebna u svrhu osiguranja, kako bi se odredila vrijednost imovine kao zalag za zajam ili za procjenu rizika i štete u sporovima,
- leasing ili iznajmljivanje nepokretne imovine (izuzev pružanja usluga oglašavanja, čak i ako to uključuje korištenje nepokretne imovine), uključujući skladištenje robe za koju je određeni dio imovine namijenjen za isključivu uporabu korisnika usluga,
- pružanje usluga smještaja u hotelskom sektoru ili sektorima slične funkcije, poput ljetnih kampova ili mjesta koja su uređena kao kamp odmarališta, uključujući pravo boravka na određenom mjestu koje proizlazi iz konverzije prava suvlasničkog vremenskog korištenja i slično,
- dodjela i prijenos prava koja nisu obuhvaćena dvjema prethodnim točkama, na uporabu nepokretne imovine dijelom ili u cijelosti, uključujući dozvolu za korištenje dijela imovine poput dodjele prava na ribolov i lov, pristup salonima u zrakoplovnim lukama ili korištenje infrastrukture za koje se naplaćuju cestarine, poput mostova i tunela,
- održavanje, obnova i popravak zgrade ili dijelova zgrade uključujući radove poput čišćenja, pokrivanja krovova crijepom, oblaganja zidnim tapetama i postavljanje parketa,
- održavanje, obnova i popravak trajnih struktura, poput sustava plinovoda, vodovodnih, kanalizacijskih te sličnih sustava,
- ugradnja ili montaža strojeva ili opreme koja se nakon ugradnje ili montaže smatra nepokretnom imovinom,
- održavanje i popravak, inspekcija i nadzor strojeva ili opreme onih strojeva ili opreme koji se smatraju nepokretnom imovinom,
- upravljanje imovinom koje uključuje upravljanje poslovnim, industrijskim ili stambenim nekretninama kojima upravlja vlasnik ili netko drugi u ime vlasnika imovine, osim upravljanja portfeljem ulaganja u nekretnine,
- usluge posredovanja u prodaji, leasingu ili iznajmljivanju nepokretne imovine i u utvrđivanju ili prijenosu određenih prava na nepokretnu imovinu ili stvarnih prava nad nepokretnom imovinom (bilo da se smatra materijalnom imovinom ili ne), osim usluga posredovanja u pružanju usluga hotelskog smještaja ili smještaja u sektorima slične funkcije (poput ljetnih kampova ili mjesta koja su uređena kao kamp odmarališta), ako se posredovanje provodi u ime i za račun neke druge osobe,
- pravne usluge koje se odnose na prenošenje nepokretne imovine ili prijenos vlasničkih prava nad nepokretnom imovinom, na utvrđivanje ili prijenos određenih prava na nepokretnu imovinu ili stvarnih prava nad nepokretnom imovinom (bilo da se smatra materijalnom imovinom ili ne), poput javnobilježničkih akata ili na sastavljanje kupoprodajnih ugovora za nepokretnu imovinu, čak i ako se ne provede taj prijenos koji vodi pravnim izmjenama na nepokretnoj imovini.

Člankom 31.a također su propisane i usluge koje se **NE SMATRAJU** uslugama u vezi s nepokretnom imovinom prema Direktivi 2006/112/EZ:

- izrada planova za zgradu ili dijelove zgrade, ako nije predviđena za gradnju na određenoj zemljišnoj parceli,
- skladištenje robe u nepokretnoj imovini, ako korisniku usluga nije namijenjena isključiva uporaba ni jednog određenog dijela nepokretne imovine,
- pružanje usluga oglašavanja, čak i ako to uključuje korištenje nepokretne imovine,

- posredovanje u pružanju usluga hotelskog smještaja ili smještaja u sektorima slične funkcije, poput ljetnih kampova ili mjesta koja su uređena kao kamp odmarališta, ako se posredovanje provodi u ime i za račun neke druge osobe,
- stavljanje štanda na raspolaganje tijekom održavanja sajma ili izložbe zajedno s drugim sličnim uslugama, kako bi se izlagaču omogućilo pokazivanje predmeta, poput oblika štanda, prijevoz i skladištenje predmeta, isporuka strojeva, postavljanje kabela te kako bi se pružile usluge osiguranja i oglašavanja,
- ugradnja ili sklapanje, održavanje i popravak, inspekcija ili nadzor strojeva ili opreme, koja nije ili ne postaje dio nepokretne imovine,
- upravljanje portfeljem ulaganja u nekretnine,
- pravne usluge koje nisu obuhvaćene pravnim uslugama iz zadnje točke popisa usluga koje se smatraju vezanim za nekretnine. To su pravne usluge povezane s ugovorima, uključujući usluge savjetovanja, koje se pružaju u uvjetima ugovora za prijenos nepokretne imovine, za izvršenje takvog ugovora ili za dokazivanje postojanja takvog ugovora, ako takve usluge nisu specifične za prijenos vlasništva nad nepokretnom imovinom.

Za sve navedene usluge, koje se smatraju uslugama vezanim za nekretnine, primjenjuje se članak 19. Zakona o PDV-u te se ne obračunava hrvatski PDV. Za sve usluge sa prethodnog popisa koje se ne smatraju uslugama u vezi s nekretninama, primjenjuje se pri oporezivanju opće pravilo iz članka 17. Zakona o PDV-u (prijenos porezne obveze ako se usluga vrši stranom poreznom obvezniku, a zaračunavanje hrvatskog PDV-a ako se pružaju stranoj osobi koja nije porezni obveznik).

U usluge u vezi s nekretninama svakako spadaju i **usluge najma nekretnina** te **usluge smještaja** koje se obavljaju pomoću nekretnina.

Uslugama za koje se smatra da nisu u neposrednoj vezi s nekretninama smatraju se usluge **objavlivanja oglasa** u vezi s kupoprodajom nekretnine ili najmom nekretnine, **financiranje nekretnina**, **pravne usluge** u određenim slučajevima i **porezno savjetovanje** vezano za neku nekretninu, zatim **ustupanje osoblja** za građevinske radove te osobito usluge koje pružaju organizatori sajmova i izložbi. **Iznajmljivanje izložbenih površina na sajmovima i postavljanje štandova** ne smatra se vezanim sa nekretninom, već su to usluge promidžbe i oporezuju se prema općem pravilu iz članka 17. Zakona o PDV-u (prijenos porezne obveze ako se usluge vrše poreznom obvezniku).

Kad se govori o pravnim uslugama vezanim za nekretninu, treba naglasiti da su to usluge koje su **izravno vezane za prodaju ili kupnju nekretnine**, a uključuju usluge pravника, odvjetnika, javnih bilježnika i posrednika pri kupoprodaji. U vezi s time, Središnji ured Porezne uprave RH izdao je službeno mišljenje Klasa: 410-19/17-02/174, Urbroj: 513-07-21-01/17-02 od 21. srpnja 2017. godine, o mjestu oporezivanja pravnih usluga prilikom dobivanja koncesije nad nekretninom, u kojem se zaključuje da takve usluge nisu izravno vezane za prodaju ili kupnju nekretnine te se time ne smatraju vezanim za nekretnine. U mišljenju se pojašnjava:



**TELEFON ZA KONZULTACIJE**

**Ponedjeljkom i četvrtkom**

od 11.00 do 15.30 sati,

**utorkom, srijedom i petkom**

od 8.30 do 13.00 sati.

**01/48 36 046 i 01/49 21 739**



“Člankom 31.a stavcima 1. i 2. Provedbene uredbe Vijeća (EU) br. 282/2011 (dalje: Uredba) propisane su usluge povezane s nepokretnom imovinom iz članka 47. Direktive 2006/112/EZ (dalje: Direktiva) koje uključuju samo one usluge koje imaju dovoljno izravne veze s nepokretnom imovinom odnosno one koje posebice obuhvaćaju iste.

Međutim, člankom 31.a stavkom 3. točkom h) Uredbe propisano je da stavak 1. tog članka ne obuhvaća pravne usluge koje nisu obuhvaćene stavkom 2. točkom q) istog članka koje su povezane s ugovorima, uključujući usluge savjetovanja koje se pružaju u uvjetima ugovora za prijenos nepokretne imovine, za izvršenje takvog ugovora ili za dokazivanje postojanja takvog ugovora ako takve usluge nisu specifične za prijenos vlasništva nad nepokretnom imovinom, te se iste ne smatraju uslugama povezanim s nepokretnom imovinom iz članka 47. Direktive obzirom da nemaju dovoljno izravne veze s tom imovinom.

Kad tuzemno odvjetničko društvo obavi za klijenta iz treće zemlje usluge pripreme pravne dokumentacije i potrebne izvide, a sve u vezi s dobivanjem koncesije nad nekretninom i javnim pomorskim dobrom u Republici Hrvatskoj, napominjemo da se u tom slučaju navedene usluge prema članku 31.a stavku 3. točki h) Uredbe ne smatraju uslugama koje imaju dovoljno izravne veze s nepokretnom imovinom iz članka 47. Direktive. Stoga, tuzemno odvjetničko društvo na takve usluge neće obračunati PDV već će primijeniti prijenos porezne obveze na primatelja usluge prema članku 17. stavku 1. Zakona o PDV-u te će ispostaviti račun sukladno članku 79. stavku 7. Zakona o PDV-u s naznakom „prijenos porezne obveze“ ili engleski izraz „reverse charge“.

#### 4.1. Primjeri iz prakse

##### Primjer 5. – Projektiranje obiteljske kuće u RH za fizičku osobu iz Sjeverne Makedonije

Hrvatski arhitekt zaračunava uslugu projektiranja obiteljske kuće fizičkoj osobi iz Sjeverne Makedonije, koja nije porezni obveznik. Projekt je vezan za parcelu na otoku Braču u posjedu spomenute fizičke osobe iz Sjeverne Makedonije.

Usluga projektiranja nekretnine vezane za određenu parcelu zemlje na području Republike Hrvatske oporezivat će se stopom od 25%, jer se arhitektonska usluga pripreme projekta za određenu parcelu smatra uslugom vezanom za nekretnine. Obzirom da se ta nekretnina nalazi u Republici Hrvatskoj, mjesto oporezivanja bit će u Hrvatskoj. Arhitekt će na svojem izlaznom računu obračunati hrvatski PDV po stopi od 25%.

##### Primjer 6. – Izgradnja apartmana u Crnoj Gori poreznom obvezniku iz Crne Gore

Hrvatski porezni obveznik pruža građevinske usluge izgradnje apartmana u Crnoj Gori poreznom obvezniku sa sjedištem u Crnoj Gori.

Građevinske usluge vezane su za nekretninu u Crnoj Gori. Prema članku 19. Zakona o PDV-u mjesto oporezivanja PDV-om je u Crnoj Gori i time ta usluga nije podložna oporezivanju hrvatskim PDV-om. Međutim, hrvatski porezni obveznik trebao je još prije početka pružanja usluga doznati koje i kakve su njegove obveze prema crnogorskim zakonskim propisima i treba li se tamo registrirati za PDV.

##### Primjer 7. – Izgradnja benzinske pumpe u RH poreznom obvezniku iz BiH

Hrvatski porezni obveznik pruža uslugu izgradnje benzinske pumpe na autocesti Zagreb-Split poreznom obvezniku sa sjedištem u BiH.

Mjesto obavljanja građevinskih usluga vezanih za nekretninu u Hrvatskoj jest Hrvatska. Bez obzira što se usluga pruža stranom poreznom obvezniku, mjesto oporezivanja bit će u Hrvatskoj te će hrvatski porezni obveznik na svom izlaznom računu obračunati hrvatski PDV po stopi od 25%, ako porezni obveznik iz BiH nema u Hrvatskoj poreznog zastupnika i nije u Hrvatskoj registriran za potrebe PDV-a.

#### 5. Usluge prijevoza

Pri oporezivanju usluga prijevoza važno je razlikovati usluge prijevoza dobara od usluga prijevoza putnika. U oba slučaja treba se pozvati na članak 20. Zakona o PDV-u.

##### 5.1. Usluge prijevoza dobara

Usluga prijevoza dobara izvršena poreznom obvezniku oporezuje se primjenom općeg načela iz članka 17. stavak (1), prema sjedištu poreznog obveznika primatelja usluge. Hrvatski porezni obveznik pri pružanju usluga prijevoza drugom poreznom obvezniku iz treće zemlje neće obračunati PDV, već će na račun staviti napomenu: „Prijenos porezne obveze prema članku 17. stavak (1) Zakona o PDV-u“.

Međutim, članak 20. Zakona o PDV-u propisuje iznimke od općeg načela oporezivanja usluga prijevoza dobara. Prema članku 20. Zakona o PDV-u, mjestom obavljanja usluga prijevoza dobara, osim prijevoza unutar EU, osobama koje nisu porezni obveznici, smatra se mjesto gdje se obavlja prijevoz, razmjerno prijednim udaljenostima. Ako se radi o prijevozu dobara unutar EU, osobama koje nisu porezni obveznici, mjestom obavljanja usluge smatrat će se mjesto početka prijevoza.

Prijevoz dobara unutar EU jest prijevoz dobara kod kojeg se mjesto početka prijevoza i mjesto završetka prijevoza nalaze na područjima dviju različitih država članica. Mjesto početka prijevoza jest ono u kojemu stvarno započinje prijevoz dobara, bez obzira na udaljenost prijedenu do mjesta gdje su dobra smještena, a mjesto završetka prijevoza je mjesto u kojemu prijevoz dobara stvarno i završava.

PDV se ne obračunava osobama koje nisu porezni obveznici na dio prijevoza dobara unutar EU koji se obavlja na vodama koje ne pripadaju području EU.

Prijevoza su oslobođene usluge prijevoza unutar EU kod prijevoza dobara na otoke i s otoka koji čine autonomno područje Azori i Madeira te prijevoz dobara između tih otoka, sukladno članku 43. stavak (1) Zakona o PDV-u.

Pomoćne usluge u prijevozu, kao što su utovar, istovar, pretovar, rukovanje i ostale slične usluge obavljene osobi koja nije porezni obveznik oporezuju se prema mjestu gdje su stvarno obavljene, dok se pomoćne usluge u prijevozu obavljene poreznom obvezniku iz treće zemlje oporezuju prema mjestu sjedišta primatelja usluge.

Porezna oslobođenja odnose se na neke usluge prijevoza dobara, kako slijedi:

- Prijevoz pri uvozu dobara, ako je vrijednost prijevoza uključena u poreznu osnovicu u skladu s odredbama članka 35. Zakona o PDV-u (članak 44. stavak 1., točka 35. Zakona o PDV-u),
- Prijevoz dobara u provožu (članak 44., stavak 1., točka 38. Zakona o PDV-u),
- Prijevoz koji je izravno povezan s izvozom (članak 45., stavak 1., točka 4. Zakona),

- Prijevoz dobara koja se smještaju u carinsko skladište (članak 51. stavak 3. Zakona o PDV-u).

U odluci Europskog suda pravde u slučaju c-288/16 iz 2017. godine, koja se odnosi na mogućnost oslobođenja usluge prijevoza pri izvozu dobara, **kada uslugu pruža podugovaratelj, odlučeno je da se oslobođenje NE odnosi na usluge prijevoza u treću zemlju koje se ne pružaju izravno izvozniku ili primatelju dobara**<sup>3</sup>. Tada prijevoznik na svom izlaznom računu zaračunava PDV po stopi od 25%.

## 5.2. Usluge prijevoza putnika

Usluge prijevoza putnika oporezuju se **prema mjestu gdje je obavljen prijevoz, razmjerno prijednim dionicama puta, neovisno o tome pruža li se usluga poreznom obvezniku ili fizičkoj osobi**. U skladu s time, kada hrvatski porezni obveznik izdaje račun za dionicu puta koja se odnosi na teritorij Republike Hrvatske, **na iznos naknade za hrvatsku dionicu puta obračunat će 25% PDV-a, bez obzira na status osobe primatelja računa i usluge**. Dionice puta koje se odnose na teritorij drugih država bit će oporezive prema poreznim propisima tih država.

### Primjer 8. – Prijevoz putnika iz Njemačke u RH

*Poduzeće za međunarodni autobusni prijevoz putnika „Zagreb-bus“ prevozi putnike iz Hamburga do Osijeka. Pri tom osim teritorija Njemačke prelaze i teritorij Austrije i Slovenije.*

*Poduzeće „Zagreb-bus“ je hrvatski porezni obveznik, a usluga prijevoza putnika podliježe oporezivanju razmjerno prema dionici puta. Na naknadu razmjernu dionici puta na području Hrvatske obračunat će 25% PDV-a, dok će PDV na dionice puta u Njemačkoj, Austriji i Sloveniji platiti prema propisima svake od tih zemalja, sukladno tamošnjim važećim poreznim propisima.*

Iz ovog primjera zaključujemo da se porezni obveznik koji pruža usluge mora prije pružanja usluge provjeriti koje su njegove obveze u državama kroz koje će putnike provesti, kako bi se u tim državama na vrijeme registrirao za potrebe PDV-a i pripremio na pravovremeno izvještavanje i plaćanje PDV-a. Isto je potvrđeno u službenom mišljenju Središnjeg ureda Porezne uprave RH izdanom dana 23.04.2014. godine, Klasa: 410-19/14-01/283:

*„...Odredbama članka 20. stavka 1. Zakona propisano je da se mjestom obavljanja usluga prijevoza putnika smatra mjesto gdje se obavlja prijevoz, razmjerno prijednim udaljenostima.*

*Iz navedenog proizlazi da se porezni obveznik koji obavlja međunarodni cestovni prijevoz putnika mora javiti poreznim vlastima onih država u kojima se prijevoz obavlja, obzirom da se mjestom obavljanja tih usluga smatraju sve one države u kojima se prijevoz obavlja, neovisno radi li se o državama članicama Europske unije ili trećim zemljama.*

*U slučaju kada porezni obveznik obavlja međunarodni cestovni prijevoz putnika na relaciji Zagreb – Ljubljana (ili bilo koje drugo odredište unutar ili izvan Europske unije), obračunava hrvatski PDV samo na dionicu prijevoza putnika u Republici Hrvatskoj. Što se tiče oporezivanja PDV-om u drugim državama kroz koje prevozi putnike, hrvatski prijevoznik treba se obratiti poreznim vlastima tih država radi utvrđivanja poreznih obveza u toj državi.*

*Na poziciji II.3. PDV obrasca (isporuke dobara i usluga u RH po stopi 25%) porezni obveznik iskazuje iznos osnovice i PDV-a zaračunan putnicima na dijelu prijevoza koji se odvija na području*

*Republike Hrvatske, dok dio prijevoza koji se odnosi na dionicu prijevoza u drugoj državi ne iskazuje u PDV obrascu, obzirom da za taj dio putovanja mjesto oporezivanja nije u Republici Hrvatskoj.“*

**Prijevoz putnika plovilima i zrakoplovima u međunarodnom prometu** oslobođen PDV-a prema članku 43. stavku 2. Zakona o PDV-u (ne vrijedi za relacije unutar RH). Pravilnik o PDV-u definira međunarodni prijevoz putnika koji je oslobođen plaćanja PDV-a kao prijevoz u zračnom, pomorskom i riječnom prometu pri kojem je mjesto početka prijevoza putnika (polazno mjesto) ili mjesto završetka prijevoza putnika (mjesto odredišta) izvan područja RH. Polazno mjesto i mjesto odredišta jesu ona mjesta koja su određena na prijevoznj karti kao mjesto polaska ili prvo mjesto dolaska.

## 6. Usluge u kulturi i njima slične usluge

Mjestom obavljanja usluga **pristupa** kulturnim, umjetničkim, sportskim, znanstvenim, obrazovnim, zabavnim i sličnim događanjima kao što su izložbe i sajmovi te pomoćnih usluga u vezi s tim pristupom, **obavljenih poreznom obvezniku**, smatra se **mjesto gdje se ta događanja stvarno odvijaju**, prema članku 21. stavku 1. Zakona o PDV-u.

Mjestom obavljanja usluga i pomoćnih usluga u vezi s kulturnim, umjetničkim, sportskim, znanstvenim, obrazovnim, zabavnim i sličnim aktivnostima kao što su izložbe i sajmovi, uključujući obavljanje usluga **organizatora takvih aktivnosti osobi koja nije porezni obveznik**, smatra se **mjesto gdje se te aktivnosti stvarno odvijaju**, kako je određeno člankom 21. stavkom 2. Zakona o PDV-u. Iz prethodnih zakonskih odredbi možemo zaključiti da se usluge pristupa događanjima (najčešće pružene od pravnih osoba osobama koje nisu porezni obveznici) oporezuju prema mjestu gdje se događanja odvijaju, dok se usluge organizacije tih događanja (u pravilu između poreznih obveznika) oporezuju primjenom općeg načela, prema članku 17. Zakona o PDV-u.

### Primjer 9. – Usluga održavanja koncerta u BiH

*Filharmonijski orkestar iz Zagreba održat će novogodišnji koncert u sarajevskoj dvorani Zetra. I filharmonijski orkestar i dvorana Zetra imaju svoje porezne brojeve.*

*Orkestar iz Zagreba pružit će uslugu nastupa – održavanja glazbenog koncerta dvorani Zetra iz Sarajeva, a takva je usluga prema članku 17. stavku 1. oporeziva prema općem pravilu. Zagrebački orkestar neće obračunati PDV, već će primijeniti prijenos porezne obveze. Zagrebački filharmonijski orkestar tu će transakciju izvijestiti u PDV obrascu u točki I.5. – Obavljene usluge osobama bez sjedišta u RH.*

## 7. Usluge u vezi s pokretnim dobrima i pomoćne usluge u prijevozu

Mjesto obavljanja usluga osobi koja nije porezni obveznik jest mjesto gdje se te usluge stvarno obavljaju, kad je riječ o uslugama:

- Procjeni pokretnih materijalnih dobara i radova na takvim dobrima,
- Pomoćnim uslugama u prijevozu, kao što su utovar, istovar, pretovar, rukovanje i slično.

Kada se spomenute usluge pružaju osobi koja je porezni obveznik, mjesto oporezivanja jest mjesto primatelja usluge, prema članku 17. stavku 1. i primjenjuje se prijenos porezne obveze.



### Primjer 10. – Popravak vozila u RH obavljen srpskom poreznom obvezniku

*Porezni obveznik Sigma d.o.o. iz Hrvatske obavio je u svojem servisnom centru u Slavonskom Brodu popravak motornog vozila srpskom poreznom obvezniku Tara d.o.o.*

*Obzirom da se usluga radova na pokretnom materijalnom dobru obavlja poreznom obvezniku, ne primjenjuje se odredba iz članka 21. Zakona o PDV-u, već se primjenjuje opće pravilo, odnosno Sigma d.o.o. na svojem računu neće zaračunati PDV, već će staviti napomenu da se radi o prijenosu porezne obveze na primatelja temeljem članka 17., stavak 1. Zakona o PDV-u.*

## 8. Usluge pripremanja hrane i usluge opskrbe pripremljenom hranom i pićem

Prema članku 22. Zakona o PDV-u, mjestom obavljanja usluga **pripremanja hrane i obavljanja usluga prehrane u ugostiteljskim objektima te pripremanja i usluživanja pića u tim objektima** smatra se **mjesto gdje se te usluge stvarno obavljaju**. Iznimke su usluge prehrane i pića, koje se stvarno obavljaju **na brodovima, u zrakoplovima ili vlakovima** tijekom dionice prijevoza putnika obavljenog unutar EU – te usluge se oporezuju **prema mjestu početka prijevoza putnika**.

Dionica prijevoza putnika obavljenog unutar EU dio je prijevoza, bez zaustavljanja izvan EU, između mjesta početka i mjesta završetka prijevoza putnika. U slučaju povratnog putovanja, povratna dionica puta smatra se zasebnom uslugom prijevoza, prema članku 14. stavku 4. Zakona o PDV-u.

Primjenom ovih odredbi, navedene usluge se oporezuju i kada se pružaju drugim poreznim obveznicima i kada se pružaju osobi koja nije porezni obveznik.

## 9. Iznajmljivanje prijevoznih sredstava

Mjesto obavljanja usluga iznajmljivanja prijevoznih sredstava definirano je člankom 23. Zakona o PDV-u.

Mjesto obavljanja usluga **kratkotrajnog iznajmljivanja** prijevoznih sredstava smatra se **mjesto gdje se ta sredstva stvarno stavljaju na raspolaganje primatelju** usluge (članak 23. stavak 1. Zakona o PDV-u) i ova odredba vrijedi kako za primatelje porezne obveznike, tako i za primatelje koji nisu porezni obveznici. Stavak 4. istog članka pojašnjava da se u smislu ovog zakona kratkotrajnim iznajmljivanjem smatra **neprekidno posjedovanje ili korištenje prijevoznog sredstva tijekom razdoblja koje traje najviše 30 dana, ili u slučaju plovila, najviše 90 dana**.

Mjesto **dugotrajnog iznajmljivanja prijevoznih sredstava (osim plovila)** osobi koja **nije porezni obveznik** jest mjesto gdje ta osoba ima **prebivalište, sjedište ili uobičajeno boravište**.

Mjestom **dugotrajnog iznajmljivanja plovila za rasonodu** osobi koja nije porezni obveznik jest mjesto gdje je **plovilo stvarno stavljeno na raspolaganje korisniku**, ako tu uslugu obavi isporučitelj iz mjesta u kojem ima sjedište ili stalnu poslovnu jedinicu koja se nalazi u tom mjestu. Pri **dugotrajnom iznajmljivanju prijevoznih sredstava osobi poreznom obvezniku**, mjestom obavljanja usluge smatrat će se sjedište primatelja (prema općem pravilu iz članka 17. Zakona o PDV-u). Time će i mjesto oporezivanja usluge biti mjesto sjedišta primatelja te će izdavatelj računa za uslugu primijeniti prijenos porezne obveze.

Pri iznajmljivanju prijevoznih sredstava, potrebno je provjeriti kakve obveze ima isporučitelj ako je prema odredbama članka 23. Zakona o PDV-u mjesto obavljanja usluge u inozemstvu.

Prilikom pružanja **usluge iznajmljivanja plovila (sa i bez smještaja) osobama koje nisu porezni obveznici**, a plovilo se kreće i na području EU i na području treće zemlje, tada najmodavac mora imati u vidu da se temeljem članka 35. Pravilnika o PDV-u usluga iznajmljivanja smatra obavljenom na području EU za vrijeme kretanja plovila na području EU, a za dane kada se kretala izvan područja EU, usluga se smatra obavljenom na području treće zemlje. Iz tog razloga, unaprijed se mora pripremiti na porezne obveze koje će imati u zemljama kretanja plovila, a hrvatski PDV će obračunati samo za dane kada se plovilo kretalo u vodama RH.

### Primjer 11. – Najam automobila poreznom obvezniku iz Srbije

*Porezni obveznik iz Hrvatske, Alfa d.o.o. iznajmljuje osobni automobil poreznom obvezniku iz Srbije i stavlja mu ga na raspolaganje u Bjelovaru na vremensko razdoblje od 14 dana.*

*Kratkotrajni najam prijevoznog sredstva poreznom obvezniku oporezuju se u mjestu gdje je prijevozno sredstvo stvarno stavljeno na raspolaganje primatelji usluge najma. Obzirom da je poreznom obvezniku iz Srbije osobni automobil stavljen na raspolaganje na području Hrvatske, ta usluga najma bit će oporeziva hrvatskim PDV-om po stopi od 25%. Kada srbijanski najmoprimac ne bi bio porezni obveznik, nego je fizička osoba, također bi mu trebalo obračunati hrvatski PDV na ovu uslugu najma.*

### Primjer 12. – Najam plovila fizičkoj osobi iz Velike Britanije

*Fizičkoj osobi iz Velike Britanije hrvatski je porezni obveznik „Galeb d.o.o.“ iznajmio plovilo za rasonodu na vremenski period od 25 dana i stavio joj ga na raspolaganje u Zadru. Fizička osoba će plovilo koristiti za svrhu sporta i rasonode.*

*Kratkotrajnim iznajmljivanjem se u smislu članka 23. Zakona o PDV-u smatra iznajmljivanje prijevoznog sredstva do 30 dana ili iznajmljivanje plovila na vremenski period do 90 dana. Kako je za mjesto oporezivanja pri kratkotrajnom najmu prijevoznih sredstava odlučujuće mjesto gdje se prijevozna sredstva stavljaju na raspolaganje, mjesto oporezivanja kratkotrajnog najma plovila bit će u Republici Hrvatskoj, obzirom da je plovilo stavljeno na raspolaganje u Zadru.*

### Primjer 13. – Najam plovila albanskom poreznom obvezniku

*Hrvatski porezni obveznik „Galeb d.o.o.“ iznajmio je plovilo albanskom poreznom obvezniku „Aferdita“ sa sjedištem u Draču. Plovilo je stavljeno na raspolaganje u Dubrovniku, na vremensko razdoblje od godinu dana.*

*Obzirom da je plovilo iznajmljeno na vremenski period od godine dana, što premašuje maksimalnih 90 dana kratkotrajnog najma plovila i da je najmoprimac porezni obveznik iz treće zemlje, hrvatski porezni obveznik „Galeb d.o.o.“ na računu za najam plovila neće obračunati hrvatski PDV, nego će staviti napomenu o prijenosu porezne temeljem članka 17. stavak 1. Zakona o PDV-u i provjeriti koje porezne obveze po tom najmu ima u Albaniji, koja je mjesto oporezivanja za uslugu iz ovog slučaja.*

## 10. Ostale usluge

Ostale usluge odnose se na usluge propisane člankom 24. Zakona o PDV-u, kojim se određuju one usluge za koje je mjesto oporezivanja mjesto sjedišta primatelja, kada se **usluge pružaju osobi koja**

nije porezni obveznik i ima sjedište, prebivalište ili uobičajeno boravište izvan EU.

Takve usluge su slijedeće:

- Prijenos i ustupanje autorskih prava, patenata, licenci, zaštitnog znakovlja i sličnih prava,
- Usluge oglašavanja,
- Usluge konzultanata, inženjera, odvjetnika, računovođa, predvoditelja i druge slične usluge savjetovanja,
- Usluge obrade podataka,
- Ustupanje informacija, uključujući i informacije o poslovnim postupcima i iskustvu, bankarske i financijske transakcije, transakcije osiguranja uključujući i reosiguranje, uz izuzetak iznajmljivanja sefova,
- Ustupanje osoba,
- Iznajmljivanje pokretne materijalne imovine, osim svih prijevoznih sredstava,
- Suzdržavanje od obavljanja u cijelosti ili djelomično, gospodarske djelatnosti ili prava navedenih u ovom stavku,
- Omogućavanje pristupa do sustava za prirodni plin koji se nalazi na području Europske unije ili do bilo koje mreže koja je priključena na takav sustav, te do sustava za električnu energiju ili mreža za grijanje ili hlađenje prijevoza ili prijenosa putem tih sustava ili mreža, te obavljanja drugih usluga koje su s time izravno povezane.

Kada hrvatski porezni obveznik neku od nabrojenih usluga **obavi osobi koja nije porezni obveznik i ima sjedište, prebivalište ili uobičajeno boravište izvan EU**, na tu uslugu **neće obračunati PDV**, nego će se pozvati na članak 24. Zakona o PDV-u, stavak 1. Pri tom mora provjeriti ima li kakvih poreznih obveza temeljem takve isporuke u trećoj zemlji.

Međutim, kada bilo koju od ovih usluga hrvatski porezni obveznik isporuči nekom drugom **stranom poreznom obvezniku**, bez obzira ima li taj primatelj sjedište u EU ili u nekoj trećoj zemlji ili trećem području, na tu uslugu **neće obračunati hrvatski PDV**, već će staviti napomenu o **prijenosu porezne obveze na primatelja, temeljem članka 17., stavak 1. Zakona o PDV-u**.

#### Primjer 14. – Odvjetnička usluga pružena građaninu iz BiH

*Odvjetnik iz Zagreba pruža uslugu pravnog savjetovanja građaninu Bosne i Hercegovine, u predmetu upravnog spora u Republici Hrvatskoj.*

*Obzirom da se usluga pruža osobi koja nije porezni obveznik i ima prebivalište izvan EU, mjesto oporezivanja će prema članku 24. Zakona o PDV-u biti u mjestu primatelja usluge, u ovom slučaju je to u Bosni i Hercegovini. Odvjetnik na svom izlaznom računu neće zaračunati hrvatski PDV temeljem čl. 24. st. 1. Zakona o PDV-u.*

#### Primjer 15. – Usluga oglašavanja pružena fizičkoj osobi iz Turske

*Marketinška agencija, hrvatski porezni obveznik, pruža uslugu oglašavanja fizičkoj osobi iz Turske.*

*Usluga oglašavanja nalazi se na popisu usluga iz članka 24. Zakona o PDV-u, koje se obavljaju u mjestu primatelja, ako ih porezni obveznik iz Hrvatske obavlja osobi koja nije porezni obveznik i ima sjedište, prebivalište ili uobičajeno boravište izvan EU. Kako dotična fizička osoba ima prebivalište u Turskoj, smatra se da je mjesto oporezivanja u Turskoj. Hrvatski porezni obveznik neće zaračunati hrvatski PDV temeljem članka 24. stavka 1. Zakona o PDV-u.*

## 11. Telekomunikacijske usluge, usluge radijskog i TV emitiranja, elektronički obavljene usluge osobama koje nisu porezni obveznici

Kako i sama zakonska odredba iz čl. 26. st. 1. kaže, mjestom obavljanja slijedećih usluga osobi koja nije porezni obveznik smatra se mjesto gdje ta osoba ima sjedište, prebivalište i uobičajeno boravište:

- Telekomunikacijske usluge,
- Usluge radijskog i televizijskog emitiranja,
- Elektronički obavljene usluge.

**Telekomunikacijskim uslugama** se u smislu Zakona o PDV-u smatraju usluge koje se odnose na *...prenošenje, emitiranje i prijam signala, teksta, slika i zvukova ili informacija bilo koje vrste putem žica, radija, optičkih ili drugih elektromagnetskih sustava, uključujući i s tim uslugama povezan prijenos ili ustupanje prava na korištenje kapaciteta za takvo prenošenje, emitiranje ili prijam. Telekomunikacijske usluge u smislu ovoga Zakona uključuju i omogućavanje pristupa globalnim informacijskim mrežama.*

**Elektronički obavljenim uslugama** u smislu Zakona o PDV-u osobito se smatra:

- isporuka web-sjedišta, udomljavanje web-sjedišta, daljinsko održavanje programa i opreme,
- isporuka računalnih programa i njihovo ažuriranje,
- isporuka slika, tekstova i informacija te omogućavanje pristupa bazama podataka,
- isporuka glazbe, filmova i igara, uključujući igre na sreću i kockarske igre te emitiranje političkih, kulturnih, umjetničkih, sportskih, znanstvenih i zabavnih programa i priredbi,
- učenje na daljinu.

Svakako treba naglasiti da se **elektronički obavljenom uslugom ne smatra** ako porezni obveznik koji pruža usluge i primatelj **usluge komuniciraju putem elektroničke pošte**.



#### ističemo...

Kada telekomunikacijske, elektroničke i usluge radio i televizijskog emitiranja hrvatski porezni obveznik pruža osobama iz trećih zemalja koje nisu porezni obveznici, mjesto oporezivanja bit će tamo gdje ta osoba ima prebivalište ili uobičajeno boravište. No, kada se te usluge zaračunavaju poreznim obveznicima iz trećih zemalja, primjenjivat će se prijenos porezne obveze, temeljem članka 17., stavak 1. Zakona o PDV-u.

#### Primjer 16. – Elektronička usluga obavljena poreznom obvezniku iz Moldavije

*Elektronička usluga obavljena je poreznom obvezniku iz Moldavije. Hrvatski porezni obveznik na elektroničku uslugu obavljenu poreznom obvezniku iz treće zemlje neće zaračunati hrvatski PDV, već će primijeniti prijenos porezne obveze.*

#### Primjer 17. – Usluga televizijskog emitiranja obavljena fizičkoj osobi iz Sjeverne Makedonije

*Usluga televizijskog emitiranja obavljena je fizičkoj osobi iz Republike Sjeverne Makedonije. Prema članku 26. Zakona o PDV-u ova usluga je oporeziva prema mjestu primatelja, a to je u ovom slučaju Republika Sjeverna Makedonija, kao treća zemlja izvan EU. Hrvatski izvršitelj usluge na svom računu neće obračunati hrvatski PDV.*

