

OPOREZIVANJE ELEKTRONIČKE TRGOVINE POREZOM NA DODANU VRIJEDNOST: POREZNOPRAVNI OKVIR EUROPSKE UNIJE

Gadžo, Stjepan

Source / Izvornik: **Zbornik Pravnog fakulteta Sveučilišta u Rijeci, 2012, 33, 803 - 843**

Journal article, Published version

Rad u časopisu, Objavljena verzija rada (izdavačev PDF)

Permanent link / Trajna poveznica: <https://urn.nsk.hr/urn:nbn:hr:118:248413>

Rights / Prava: [In copyright](#) / [Zaštićeno autorskim pravom.](#)

Download date / Datum preuzimanja: **2024-11-25**

PRAVI

Pravni fakultet Faculty of Law



Sveučilište u Rijeci
University of Rijeka

Repository / Repozitorij:

[Repository of the University of Rijeka, Faculty of Law](#)
[- Repository University of Rijeka, Faculty of Law](#)

uniri DIGITALNA
KNJIŽNICA


DIGITALNI AKADEMSKI ARHIVI I REPOZITORIJI

OPOREZIVANJE ELEKTRONIČKE TRGOVINE POREZOM NA DODANU VRIJEDNOST: POREZNOPRAVNI OKVIR EUROPSKE UNIJE

Stjepan Gadžo, mag. iur., znanstveni novak
Pravni fakultet Sveučilišta u Rijeci

UDK: 339.923::061.1EU
Ur.: 25. rujna 2012.
Pr: 18. listopada 2012.
Prethodno priopćenje

Sažetak

U ovom se radu analizira sustav pravila stvoren u pravu Europske unije (EU), a koji regulira oporezivanje elektroničke trgovine (e-trgovine) porezom na dodanu vrijednost (PDV). Nastanak i ubrzani razvoj e-trgovine nametnuli su potrebu stvaranja posebnog pravnog okvira za njezino oporezivanje na globalnoj razini. EU je danas jedina nadnacionalna tvorevina na svijetu u kojoj svih 27 država članica primjenjuje jedinstveni sustav pravila za oporezivanje elektronički isporučenih usluga (e-usluga), kao jedne podvrste e-trgovine, PDV-om. Taj je sustav pravila stvoren intervencijama zakonodavca EU-a prvenstveno u Šestu direktivu, odnosno Direktivu 2006/112/EZ, koja je najvažniji izvor za harmonizaciju PDV-a u EU, ali i donošenjem niza provedbenih akata. Nakon definiranja osnovnih pojmova bitnih za ovu tematiku te povijesnog prikaza osnovnih napora stvaranja posebnog pravnog okvira u EU, u radu se, prizmom poreznopravne analize, iznosi pregled najvažnijih odrednica sustava oporezivanja e-usluga PDV-om u EU, s posebnim osvrtom na pravila o mjestu oporezivanja. Ukazuje se kako je sustav stvoren na teoretski prihvatljivim osnovama, ali su i dalje prisutni brojni problemi, posebno u praktičnoj primjeni utvrđenih pravila, te se na neke od njih pokušava dati i prikladno rješenje. Osnovne spoznaje u ovom iznimno aktualnom području iznose se analizom relevantnih izvora prava EU-a te znanstvene i stručne literature.

Ključne riječi: *porez na dodanu vrijednost, elektronička trgovina, porezno pravo EU, e-usluge, načelo odredišta.*

1. UVOD

Porezni sustav svake države, kao dio njezinog pravnog sustava, derivat je ukupnog društvenog i ekonomskog sustava te države. Zato postoji neprekidna nužnost prilagođavanja poreznog sustava promjenama u društvenom i ekonomskom

sustavu, pa tako i tehnološkim promjenama. „Odnosi između oporezivanja i tehnološkog razvoja uvijek su bili interaktivni, dinamični i kompleksni. Stvaranje prava može biti sporo i mučno, dok tehnologija često napreduje vratolomnom brzinom¹“. Jedna od najvažnijih tehnoloških promjena koja je utjecala na korjenite promjene u društveno-ekonomskom okruženju krajem 20. stoljeća jest pojava interneta² u svakodnevnim odnosima, uključujući i one poslovne, u kojima sudjeluju fizičke osobe, pravne osobe, pa i osobe javnog prava. Internet možemo definirati kao „računalnu mrežu koja nastaje povezivanjem više računalnih mreža, s time da je internet javno dostupan međunarodni, odnosno globalni sustav međusobno povezanih računala.“³ Jedna od mogućnosti koje pruža internet, a koja je dovela do revolucije u obavljanju čitavog niza poslovnih aktivnosti u posljednjih 20-ak godina jest elektronička trgovina (engl. *electronic commerce* ili *e-commerce*; dalje u radu: e-trgovina). Iako ni danas nema općeprihvaćene definicije e-trgovine,⁴ za potrebe ovog rada može se definirati kao „trgovina koja obuhvaća sve trgovačke transakcije, bilo da je riječ o onima između individualnih, fizičkih osoba ili trgovačkih društava ili s njima izjednačenih subjekata, koja se provodi kroz elektroničke mreže“⁵.

Pojava i razvoj e-trgovine utjecala je na promjene i prilagodbe u mnogim granama prava, ali može se reći kako je upravo porezno pravo ona grana prava koja se još uvijek nije na prihvatljiv način prilagodila novim okolnostima – „virtualnom svijetu“ u kojem se odvija razmjena dobara i usluga. „To je pogotovo izraženo kod poreza na promet, kao što je porez na dodanu vrijednost. Tradicionalna načela poreza na dodanu vrijednost uglavnom su stvorena tako da djeluju temeljem zemljopisne lokacije stranaka ili same transakcije. Te uporišne točke oporezivanja nestaju kad se poslovna aktivnost odvija putem interneta.“⁶ S obzirom na značaj poreza na dodanu vrijednost (dalje u radu: PDV) u poreznim sustavima većine svjetskih

- 1 Basu, S., *Global perspectives on e-commerce taxation law*, Ashgate, Aldershot, 2007., str. 1.
- 2 Španjolski sociolog Manuel Castells, koji se specijalizirao za istraživanje informacijskog društva i komunikacijskih sustava, navodi kako je razvoj računalne tehnologije te pojava i širenje interneta u posljednja dva desetljeća 20. stoljeća rezultirao rađanjem nove tehnološke i društvene paradigme. (prema: Mesarić M., *Informatička revolucija i njezin utjecaj na stvaranje informatičke, mrežne, globalne ekonomije - analiza Manuela Castellsa*, Ekonomski pregled, Zagreb, vol. 56, br. 5-6, 2005., str. 389-422.)
- 3 Matić, T., *Osnove prava elektroničke trgovine*, M.E.P. Consult, Zagreb, 2008., str. 27. Potrebno je spomenuti i definiciju interneta koju je prihvatila Organizacija za ekonomsku suradnju i razvoj (OECD). OECD-ov rječnik statističkih podataka tako navodi kako je internet „globalni sustav povezanih računalnih mreža koji omogućuje podatkovne komunikacijske usluge kao što su logiranje na daljinu (*remote log in*), prijenos podataka, elektronička pošta (*e-mail*), elektroničke oglasne ploče (*bulletin boards*) i *news* grupe.“ (*OECD Glossary of Statistical Terms*, dostupno na: <http://stats.oecd.org/glossary/detail.asp?ID=4512> (10.1.2012.)).
- 4 Detaljnije o samom pojmu e-trgovine i o različitim mogućnostima njenog definiranja vidi: *infra*.
- 5 Matić, T., *op. cit.*, u bilj. 3., str. 5.
- 6 Hargitai, C., *Value Added Taxation of Electronic Supply of Services within the European Community*, Jean Monnet Working Paper Br. 13/01, 2001., dostupno na: <http://centers.law.nyu.edu/jeanmonnet/papers/01/013301.html> (1.12.2011.), str. 2.

država,⁷ ne čudi kako su još od druge polovice 90-ih godina prošlog stoljeća uloženi značajni naponi kako bi se na međunarodnoj razini postigao konsenzus oko rješavanja problema koji se javljaju prilikom oporezivanja PDV-om transakcija u okviru e-trgovine. Rješavanje tih problema, na međunarodnoj, odnosno globalnoj razini predstavlja nužnost zbog same prirode e-trgovine. „Najvažnije obilježje interneta koje je značajno za e-trgovinu i međunarodnu poreznu politiku je potpuna beznačajnost zemljopisnih odrednica. Internet je tehnologija koja ne poznaje granice među državama.“⁸ Iako je u ovom području veoma važno i vrijedno djelovanje Organizacije za ekonomsku suradnju i razvoj⁹ (dalje u radu: OECD), može se reći kako su najviše prijedloga i konkretnih zakonodavnih akata donijele institucije Europske unije (dalje u radu: EU). U EU je danas na snazi dugotrajno razvijani i relativno kompleksni sustav oporezivanja PDV-om elektronički isporučenih usluga (engl. *electronically supplied services* ili *e-services*; dalje u radu: e-usluge), koje čine podvrstu e-trgovine.¹⁰ Taj sustav pravila postavlja nove velike zahtjeve ne samo pred porezna tijela svih država članica EU-a (ali i onih država koje će to tek postati, poput Republike Hrvatske), već i pred sve poduzetnike koji sudjeluju u transakcijama u okviru e-trgovine na području EU-a.

Cilj je ovog rada dati prikaz sustava pravila predviđenih pravom EU-a koja se odnose na oporezivanje PDV-om e-trgovine, s osobitim naglaskom na oporezivanje e-usluga, te pokušati odgovoriti na ključna otvorena teoretska i praktična pitanja koja se u ovom području nameću pred institucije EU. Rad je strukturno podijeljen na četiri osnovna dijela. Nakon uvoda kao prvog dijela, u drugom se dijelu navode osnovna pitanja koja su pojava i razvoj e-trgovine nametnuli pred porezne vlasti u EU i u svijetu, s obzirom na PDV i druge poreze na potrošnju, te se daje kratak pregled najvažnijih pravnih izvora prava EU-a u tom području. U trećem dijelu detaljno se analizira sustav oporezivanja e-usluga PDV-om prema pravu EU-

7 Vidi *infra*, bilj. 24.

8 Doernberg, R.; Hinnekens, L., *Electronic commerce and international taxation*, Kluwer Law International, The Hague, 1999., str. 7.

9 Organizacija za ekonomsku suradnju i razvoj (OECD) je međunarodna organizacija osnovana 1961. godine (iako je njezina prethodnica, Organizacija za europsku ekonomsku suradnju, osnovana još 1948.) radi promicanja ekonomskog razvoja i svjetske trgovine. Članstvo OECD-a danas čine 34, većinom razvijene i visoko razvijene, svjetske države. OECD putem svog Odbora za fiskalna pitanja ima aktivnu ulogu i u području oporezivanja, pa i kada se radi o novim pojavama, kao što je e-trgovina. U literaturi se navodi kako je „OECD-ov Odbor za fiskalne poslove počeo proučavati pitanja posrednog oporezivanja e-trgovine ubrzo nakon što se e-trgovina potvrdila kao značajna ekonomska sila“ (Doernberg, R. *et al.*, *Electronic commerce and multijurisdictional taxation*, Kluwer Law International, The Hague, 2001., str. 514.). „OECD-ov položaj sastoji se u pomaganju pri dijalogu između država članica i država koje nisu članice te poduzeća koja u njima posluju, a radi boljeg razumijevanja i djelovanja u području oporezivanja e-trgovine ... Iako OECD ne donosi porezne propise *per se*, ipak na njih ima utjecaj kroz raspravu o e-trgovini i različite odredbe koje su dogovorene između država“ (Alexiou, C.; Morrison, D., *The Cross-Border Electronic Supply EU-VAT Rules: Lessons for Australian GST*, *Revenue Law Journal*, vol. 14., br. 1., 2004., dostupno na: <http://epublications.bond.edu.au/rlj/vol14/iss1/7> (10.2.2012.), str. 2.

10 O osnovnim obilježjima i podjeli e-trgovine vidi: *infra*.

a, s posebnim naglaskom na raščlambu pravila o mjestu oporezivanja. Četvrti i posljednji dio rada je zaključak.

2. PDV I E-TRGOVINA: OSNOVNA PITANJA I NJIHOVO RJEŠAVANJE NA RAZINI EU

2.1. Značenje harmonizacije PDV-a u EU

PDV danas predstavlja općeprihvaćeni suvremeni oblik općeg poreza na promet.¹¹ Uvođenje PDV-a i njegov razvoj u poreznim sustavima europskih zemalja neraskidivo je povezan s razvojem EU-a i inicijativom Europske komisije o harmonizaciji (usklađivanju) propisa država članica EU-a (dalje u radu: države članice) kojima se uređuje oporezivanje prometa.¹² Harmonizacija u tom području bila je nužna za ostvarivanje ideje o ekonomskoj integraciji europskih zemalja čiji je konačni cilj stvaranje unutarnjeg tržišta u EU,¹³ a koje čine područja svih država članica te na kojem djeluju četiri temeljne gospodarske slobode.¹⁴ Razlog za intenzivnu harmonizaciju posrednih poreza,¹⁵ uključujući i PDV, u EU, je što se ti porezi nameću na promet (odnosno na potrošnju, ako promatramo njihov financijsko-gospodarski smisao)¹⁶ dobara i usluga te tako imaju izravan i trenutačan učinak na međunarodnu razmjenu dobara i usluga. „Posredni porezi su primjetnija prepreka trgovini unutar EU nego neposredni porezi. Oni vidljivo i izravno utječu na slobodu trgovanja.“¹⁷ Da su države članice EU-a odmah prepoznale važnost harmonizacije poreza na promet, dovoljno govori kako pravna osnova za harmonizaciju posrednih poreza (za razliku od neposrednih poreza) postoji u primarnom pravu EU-a.

-
- 11 O oporezivanju prometa te oblicima poreza na promet vidi: Jelčić, Bo., et al., *Financijsko pravo i financijska znanost*, Narodne novine, Zagreb, 2008., str. 367-384. O osnovnim obilježjima PDV-a, njegovim prednostima u odnosu na ostale oblike općeg poreza na promet te glavnim elementima PDV-a vidi *ibid.*, str. 392-435., također i: Šimović, J. et al., *Porez na dodanu vrijednost*, Birotehnika, Zagreb, 1997., isto i: Tait, A., *Value Added Tax*, International Monetary Fund, Washington, D.C., 1989., str. 3-38.
 - 12 O povijesnom razvoju PDV-a vidi: Jelčić, Bo., et al., u bilj. 11., str. 389-392.
 - 13 Za objašnjenje pojmova unutarnje tržište i zajedničko tržište, koji se spominju u pravu EU-a i znanstvenoj i stručnoj literaturi, vidi: Bodiroga-Vukobrat, N., Horak, H., Martinović, A., *Temeljne gospodarske slobode u Europskoj uniji*, Inženjerski biro, Zagreb, 2011., str. 13-14.
 - 14 Četiri temeljne gospodarske slobode, koje čine okosnicu unutarnjeg tržišta u EU, su: sloboda kretanja robe, sloboda pružanja usluga, sloboda kretanja osoba i sloboda kretanja kapitala. O pojedinim slobodama detaljno vidi *ibid.*
 - 15 Podjela poreza na posredne (neizravne) i neposredne (izravne), koja se koristi na više mjesta u radu, polazi od kriterija da se jedni (posredni) plaćaju pri trošenju dohotka, a drugi (neposredni) prije trošenja dohotka (prema: Jelčić, Bo., et al., u bilj. 11., str. 105.). Tako su tipični predstavnici posrednih poreza različiti oblici poreza na promet, a predstavnici neposrednih poreza porez na dohodak, porez na dobit i imovinski porezi.
 - 16 Prema: Jelčić, Ba., *Javne financije*, RRIF-plus, Zagreb, 2001., str. 309.
 - 17 Terra, B., Wattel, P., *European tax law*, Kluwer law international, Alphen aan de Rijn, 2008., str. 158.

Preciznije, radi se o čl. 113. Ugovora o funkcioniranju Europske unije.¹⁸ Na temelju navedenoga članka, počevši od 1967. godine, Vijeće EU-a je donijelo niz direktiva,¹⁹ s time da je najvažnija direktiva kojom je harmoniziran sustav PDV-a u EU, tzv. Šesta direktiva iz 1977.²⁰ Od 1. siječnja 2007. Šestu direktivu u potpunosti je zamijenila Direktiva Vijeća 2006/112/EZ o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost²¹ (dalje u radu: Direktiva 2006/112/EZ), koja je također u posljednjih nekoliko godina doživjela niz izmjena i dopuna. Implementacijom EU direktiva o PDV-u u zakonodavstvo država članica postignut je iznimno visok stupanj

-
- 18 Navedeni članak isti je kao prijašnji čl. 93. Ugovora o osnivanju Europske zajednice (UEZ) koji glasi: „Vijeće, odlučujući jednoglasno, u skladu s posebnim zakonodavnim postupkom i nakon savjetovanja s Europskim parlamentom te Gospodarskim i socijalnim odborom, donosi odredbe za usklađivanje zakonodavstva o porezu na promet, trošarinama i ostalim oblicima posrednih poreza u mjeri u kojoj je takvo usklađivanje nužno da bi se osigurala uspostava i funkcioniranje unutarnjeg tržišta i kako bi se izbjeglo narušavanje tržišnog natjecanja.“ U literaturi se navodi kako je: „čl. 93. pravna osnova za naprednu harmonizaciju poreza na promet unutar EU. Njihovi sustavi i porezne osnovice moraju biti harmonizirani jer bi se u suprotnom unutarnji porezi na dobra i usluge mogli koristiti od strane država članica kao zamjena za sada zabranjene uvozne carine ili izvozne subvencije, a koje su se prije nametale, odnosno davale.“ (*ibid.*, str. 10.)
- 19 Godine 1967. donesen je prvi akt kojim je započet postupak usklađivanja sustava oporezivanja prometa u državama članicama EU - Prva direktiva Vijeća 67/227/EEZ od 11. travnja 1967. o usklađivanju zakonodavstva država članica s obzirom na porez na promet (*First Council Directive 67/227/EEC of 11 April 1967 on the harmonisation of legislation of Member States concerning turnover taxes*), SL 71, 14.4.1967.
- 20 Šesta direktiva Vijeća od 17. svibnja 1977. o usklađivanju zakona država članica koji se odnose na poreze na promet - zajednički sustav poreza na dodanu vrijednost: jedinstvena osnovica za razrezivanje (*Sixth Council Directive 77/388/EEC of 17 May 1977 on the harmonization of the laws of the Member States relating to turnover taxes - Common system of value added tax: uniform basis of assessment*), SL L 145, 13.6.1977, str. 1-40.
- 21 *Council Directive 2006/112/EC of 28 November 2006 on the common system of value added tax*, SL L 347, 11.12.2006, str. 1–118.; Kako se navodi u literaturi „s brojnim izmjenama i dopunama sam tekst Šeste direktive postao je nepregledan i nerazumljiv. Zbog toga se pojavila potreba da se izvrši sistematizacija u jednom dokumentu koji bi bio pregledniji i razumniji ... Osnovni cilj sistematizacije propisa o PDV-u bio je da se tekst Šeste direktive oslobodi od onih odredbi koje više nisu u primjeni te da se u novu direktivu uključe sve one odredbe koje se odnose na oporezivanje prometa, a koje su se do tog trenutka nalazile u drugim pravnim aktima.“ (Jelčić, Bo., *et al.*, u bilj. 11., str. 391-392.) U Direktivu 2006/112/EZ tako su inkorporirane sve dotadašnje izmjene Šeste direktive kao u jedan jedinstveni pravni akt. Zbog brojnih izmjena i dopuna koje je sama Direktiva 2006/112/EZ doživjela od svog donošenja, 2010. je u Službenom listu EU (*Official Journal of the European Union*) objavljen konsolidirani (integrirani) tekst Direktive u koji su ugrađene sve dotadašnje izmjene, dopune i ispravci. Praksa objavljivanja konsolidiranih verzija Direktive 2006/112/EZ nastavila se i u narednom razdoblju nakon značajnijih izmjena i dopuna Direktive, a radi jasnoće i racionalizacije. Kada se u ovom radu citiraju pojedine odredbe Direktive 2006/112/EZ misli se na njezin posljednji konsolidirani tekst objavljen 1.1.2011. (dostupno na: <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CONSLEG:2006L0112:20110101:EN:PDF> (1.2.2012.)). Radi lakšeg snalaženja, Direktiva 2006/112/EZ sadrži i korelacijsku tablicu u kojoj se numeracija članaka uspoređuje s numeracijom Šeste direktive i njezinim kasnijim izmjenama i dopunama.

harmonizacije oporezivanja prometa u EU.²² Osnovni elementi PDV-a, uređeni Direktivom 2006/112, harmonizirani su u svim državama članicama,²³ pa se često govori o „europskom (tj. EU) PDV-u“, iako se nikako ne radi o nadnacionalnom poreznom obliku, već je trenutno na području EU na snazi 27 nacionalnih poreznih oblika općeg poreza na promet, koji su međusobno usklađeni implementacijom navedenih direktiva u nacionalne porezne sustave država članica. PDV se ipak već odavno ne može smatrati isključivo „europskim porezom“ prema kriteriju država u kojima se primjenjuje, s obzirom na to da se danas primjenjuje u ukupno preko 150 svjetskih država te u 33 od 34 države članice OECD-a.²⁴ Prema riječima Alana Taita, koji opisuje PDV kao „neusporedivi porezni fenomen“, „povijest oporezivanja ne otkriva nijedan drugi porez koji je u trideset godina osvojio svijet, od teorije do prakse.“²⁵ No, s obzirom na upravo opisano značenje PDV-a za EU, upravo se pravo EU-a²⁶ može prihvatiti kao najprikladniji okvir za razmatranje novih pojava, pitanja i problema vezanih za oporezivanje prometa dobara i usluga PDV-om. Također, imajući u vidu načelo nadređenosti prava EU-a,²⁷ analiza pravne stečevine

- 22 Direktive su pravni akti koji se ubrajaju u sekundarno pravo EU-a. One su „obvezujuće za države članice kojima su upućene u odnosu na rezultat koji je potrebno ostvariti, ali ostavljaju državama izbor oblika i metoda ostvarivanja tih ciljeva“ (Čapeta, T., Rodin, S., *Osnove prava Europske unije - na temelju Lisabonskog ugovora: gradivo za cjeloživotno obrazovanje pravnika*, Narodne novine, Zagreb, 2010., str. 11.). Rezultat implementacije direktiva koje se odnose na poreznu harmonizaciju jest da „porezni režimi država članica postaju kompatibilni jedni s drugima, iako i dalje potpadaju pod suverenu vlast svake države“ (Hargitai, C., *op. cit.*, u bilj. 6., str. 10.).
- 23 Važno je istaknuti kako i dalje postoje značajne razlike u sustavima PDV-a pojedinih država članica EU-a, pogotovo vezano uz porezna oslobođenja i porezne stope (detaljnije o tome vidi: Šimović, J., Šimović H., *Fiskalni sustav i fiskalna politika Europske unije*, Pravni fakultet, Zagreb, 2006., str. 139-144.; također i: De la Feria, R., *VAT and the EC Internal Market: The Shortcomings of Harmonisation*, Oxford University Centre for Business Taxation Working Paper 09/29, Oxford, 2009., str. 27-31.).
- 24 Prema: OECD (2011), *Consumption Tax Trends 2010: VAT/GST and Excise Rates, Trends and Administration Issues*, OECD Publishing, dostupno na: 10.1787/ctt-2010-en (3.1.2012.), str. 11. Važna iznimka od navedene široke primjene PDV-a su Sjedinjene Američke Države (SAD), u kojima ne postoji opći porez na promet na saveznoj razini. Ipak, 46 od 50 saveznih država SAD-a do danas je uvelo u svoje porezne sustave porez na promet u trgovini na malo (engl. *retail sales tax*). Više o oporezivanju prometa u SAD-u te potencijalnom uvođenju PDV-a na saveznoj razini vidi: Rosen, H., *Javne financije*, Institut za javne financije, Zagreb, 1999., str. 482-485.
- 25 Tait, A., *op. cit.*, u bilj. 11., str. 3. Više o širenju primjene PDV-a u svijetu vidi: Schenk, A., Oldman, O., *Value added tax: a comparative approach*, Cambridge University Press, Cambridge, 2007., str. 17-19.
- 26 „Pravo koje proizlazi iz Ugovora o Europskoj uniji i Ugovora o funkcioniranju Europske unije, te Ugovora o Europskoj zajednici za atomsku energiju, zajednički se naziva „pravo Europske unije“. Ono obuhvaća sve pravne norme, u bilo kojem obliku, koje su sadržane u Osnivačkim ugovorima ili koje su donesene na temelju Osnivačkih ugovora. Ukupnost tih pravnih normi naziva se još i pravnom stečevinom Europske unije“ (Čapeta, T., Rodin, S., *op. cit.*, u bilj. 22., str. 10.).
- 27 Načelo nadređenosti (prvenstva) prava EU-a „određuje da pravo EU ima prednost u primjeni pred nacionalnim pravom države članice ... davanjem prvenstva u primjeni prava EU pred

EU doima se prikladnijom od komparativne analize sustava PDV-a pojedinih država članica. „Za sudionike na europskom tržištu ključni su učinci prava EU-a te je analiza i rasprava o pravu EU-a nužna za primjenu PDV-a na nacionalnoj razini.“²⁸

2.2. Pregled osnovnih napora u EU u području oporezivanja e-trgovine PDV-om

Pojava i rapidan razvoj e-trgovine doveo je do značajnih implikacija na oporezivanje PDV-om prekograničnih prometa dobara i usluga. Poduzeta djelovanja kako bi se u tom području stvorio zadovoljavajući pravni okvir bila su usmjerena postizanju međunarodnog konsenzusa. Nakon što je značaj e-trgovine prepoznat u SAD-u,²⁹ ponajprije zbog pozitivnih ekonomskih učinaka,³⁰ i institucije EU-a

nacionalnim pravom ostvaruje se jedinstvena primjena prava EU na području svih država članica. Tako se i ovim načelom osiguravaju pretpostavke za ostvarivanje zadaća EU, a posebno za djelotvorno funkcioniranje zajedničkog tržišta“ (Josipović, T., *Načela europskog prava u presudama Suda Europske Zajednice*, Zagreb, Narodne novine, 2005., str. 62-63.). „Nadredenost prava EU nacionalnom pravu nije nikada bila izričito propisana Osnivačkim ugovorima. Usprkos tome, shvaćanje koje je formulirao u predmetu *Costa v. ENEL* Europski sud stoji i danas. Štoviše, njegovu praksu vezanu uz nadredenost prava EU nacionalnom pravu prihvaćaju i druge institucije, uključujući i Vijeće ministara“ (Čapeta, T., Rodin, S., *op. cit.*, u bilj. 22., str. 57.).

28 Rendahl, P., *An Overview of Consumption Tax Implications on Sale of Digital Downloads in the European Union*, *Journal of Media Business Studies*, Jonkopping, vol. 4, br. 2., 2007., str. 68.

29 Glavne odrednice politike SAD-a prema stvaranju pravnog okvira za e-trgovinu objavljene su već 1997., za vrijeme administracije predsjednika Clintona, u dokumentu nazvanom „Okvir za globalnu elektroničku trgovinu“ (*A Framework for Global Electronic Commerce*). Jedno od devet posebnih područja koje se spominje u kontekstu pravne regulacije e-trgovine jest i područje carina i poreza. Tako je odmah utvrđeno kako „SAD smatraju kako se nikakvi novi porezi ne bi smjeli nametnuti na e-trgovinu. Oporezivanje trgovine koja se obavlja preko interneta treba biti dosljedno dosad ustanovljenim načelima međunarodnoga oporezivanja, izbjegavati nedosljednu nacionalnu poreznu jurisdikciju i dvostruko oporezivanje te treba biti jednostavno za provođenje i lako za razumijevanje.“ (dostupno na: <http://clinton4.nara.gov/WH/New/Commerce/read.html> (2.3.2012); detaljnije o samom dokumentu vidi: Doernberg, R., Hinnekens, L., *op. cit.*, u bilj. 8., str. 4-5.). Iako je SAD zbog svog ekonomskog položaja neto izvoznika e-usluga, koje su uvelike dale doprinos rastu „nove ekonomije“ u drugoj polovici 90-ih, zauzeo načelno liberalan stav prema regulaciji e-trgovine, odmah je prepoznata i nužnost rješavanja tih pitanja na međunarodnoj razini. Upravo na inicijativu SAD-a u narednom razdoblju donose se „zajedničke izjave o međusobnoj suradnji na području e-trgovine“ SAD-a i niza svjetskih država, pa tako i same EU, ali i potiče rasprava o ovim pitanjima na razini OECD-a i Svjetske trgovinske organizacije (WTO). (prema: Akšamović, D., *Internet trgovina i oporezivanje*, *Pravo i porezi*, br. 8/2000., 2000., str. 8-9.). U SAD-u je na snazi i Zakon o slobodi interneta od oporezivanja (*Internet Tax Freedom Act*), donesen 1997. godine. Taj zakon uveo je vremenski ograničeni moratorij unutar kojeg se zabranjuje uvođenje poreza na aktivnosti koje se obavljaju internetom (npr. *bit tax*), poreze na pristup internetu, ali i višestruko ili diskriminatorno oporezivanje e-trgovine. (Detaljnije o ovome vidi: Basu, S., u bilj. 1., str. 205-208.) Moratorij je naknadno zakonskim izmjenama više puta produžavan te, prema trenutno važećim propisima, prestaje važiti 1. listopada 2014.

30 U svibnju 2011. institut McKinsey (*McKinsey Global Institute*) objavio je rezultate sveobuhvatnog istraživanja o utjecaju internetskih aktivnosti (uključujući i e-trgovinu) na

pokrenule su inicijativu za stvaranje optimalnog regulatornog okvira za poticanje rasta e-trgovine. Tako je Europska komisija 1997. donijela tzv. Zelenu knjigu o e-trgovini,³¹ u kojoj je prepoznato značenje e-trgovine za gospodarski razvoj i konkurentnost država članica na globalnim tržištima.³² U dijelu u kojem spominje oporezivanje, navodi se kako je „za omogućenje rasta e-trgovine, nužno da porezni sustavi osiguraju pravnu sigurnost (tako da porezne obveze budu jasne, transparentne i predvidive) i poreznu neutralnost (tako da ove nove aktivnosti ne budu dodatno opterećene, u usporedbi sa tradicionalnom trgovinom).“³³ Ako se radi o posrednim porezima, Komisija je već u tom dokumentu zauzela stav kako je PDV prikladan porezni oblik za oporezivanje e-trgovine.³⁴ Uslijedilo je donošenje dokumenta pod nazivom „Elektronička trgovina i posredni porezi“,³⁵ čiji je temeljni cilj bio definirati osnovne smjernice za posredno oporezivanje e-trgovine, a koje će predstavnici EU-a izložiti na raspravi o e-trgovini na ministarskoj konferenciji OECD-a u Ottawi 1998.³⁶ Osnovni problem koji je Europska komisija istaknula u

gospodarski rast, zaposlenost i druge makroekonomske pokazatelje u 13 svjetskih država koje raspolažu s ukupno više od 70% svjetskog BDP-a (države skupine G8, Brazil, Indija, Kina te države s visokom stopom uporabe interneta – Švedska i Južna Koreja). Objavljeno je kako internet aktivnosti sudjeluju u prosječno 3,4% BDP-a u promatranim državama (sa snažnom tendencijom rasta) te za svako radno mjesto izgubljeno zbog napretka internetske tehnologije, internet stvara 2,6 novih radnih mjesta. SAD i dalje ostaje najveći tržišni takmac, budući da ostvaruje više od 30% ukupnih globalnih prihoda od interneta te više od 40% neto dobiti. (Prema: McKinsey Global Institute (2011.), *Internet matters, the net's sweeping impact on growth, jobs, and prosperity*, http://www.mckinsey.com/~media/McKinsey/dotcom/Insights%20and%20pubs/MGI/Research/Technology%20and%20Innovation/Internet%20matters%20%20Nets%20sweeping%20impact/MGI_internet_matters_full_report.ashx (4.1.2012.)). Rezultate ovog istraživanja koristi i Europska komisija u novijim dokumentima koji se bave razvojem internetskog društva i e-trgovine (vidi: COM(2011) 942 final).

- 31 COM(1997) 157 final - *Communication from the Commission to the Council, the European Parliament, the Economic and Social Committee and the Committee of the Regions - A European Initiative in Electronic Commerce* od 16.4.1997.
- 32 Detaljnije o Zelenoj knjizi o e-trgovini vidi: Klarić, M., *Porez na dodanu vrijednost u elektroničkoj trgovini EU*, Pravo i porezi br. 12/2004., 2004., str. 66.; također i: Doernberg, R., Hinnekens, L., u bilj. 8., str. 231-232.
- 33 COM(1997) 157 final, *op. cit.*, u bilj. 31.
- 34 „U tom smislu Europska je komisija odbacila mogućnost uvođenja posebne vrste poreza na elektroničke transakcije (*bit tax*)“ (Klarić, M., *op. cit.*, u bilj. 32., str. 66.). O osnovnim obilježjima *bit tax*-a kao posebnog poreznog oblika, koji je u kasnijim raspravama odbačen kao neprikladan način oporezivanja e-trgovine, vidi: Westberg, B., *Cross-border taxation of E-commerce*, IBFD, Amsterdam, 2002., str. 187-191.
- 35 COM(1998) 374 final - *Communication from the Commission to the Council, the European Parliament and the Economic and Social Committee - Electronic commerce and indirect taxation* od 17.6.1998.
- 36 Ministarska konferencija OECD-a pod nazivom „Svijet bez granica: ostvarenje potencijala globalne elektroničke trgovine“ održana je u Ottawi od 7. do 9. listopada 1998., a jedna od tema rasprave bila je i oporezivanje e-trgovine (detaljnije o samoj konferenciji vidi: Akšamović, D., *op. cit.*, u bilj. 29., str. 7.-8.). Sudionici konferencije, ministri država članica OECD-a, prihvatili su izvješće OECD-ovog Odbora za fiskalna pitanja pod nazivom: „Elektronička trgovina: uvjeti za porezni okvir“, u kojem se navode osnovna načela oporezivanja koja bi se trebala primijeniti na e-trgovinu. Osim navođenja nekih klasičnih

navedenom dokumentu³⁷ odnosi se na nejednaki tržišni položaj između poduzetnika koji imaju poslovni nastan na području EU-a te isporučuju usluge u okviru e-trgovine potrošačima izvan EU-a i poduzetnika koji nemaju poslovni nastan na području EU-a³⁸ (što se uglavnom odnosilo na poduzetnike iz SAD-a), a koji iste usluge isporučuju potrošačima³⁹ iz EU-a. Naime, poduzetnici iz SAD-a imali su pritom značajnu poreznu prednost u smislu neoporezivanja PDV-om isporučenih usluga, za razliku od poduzetnika iz EU-a, koji su morali obračunavati PDV na svoje isporuke. U skladu s tim predložen je model oporezivanja prekogranične direktne e-trgovine, tj. isporuka e-usluga,⁴⁰ prema načelu odredišta,⁴¹ odnosno prema mjestu potrošnje. E-usluge namijenjene potrošnji unutar EU-a, a koje isporučuju poduzetnici bez poslovnog nastana u EU, oporezovale bi se tako PDV-om u onoj državi članici u

načela oporezivanja (o tim načelima detaljnije vidi: Jelčić, Bo., *et al.*, u bilj. 11., str. 177-205.) poput načela izdašnosti, načela prilagodljivosti (elastičnosti) i načela jeftinoće ubiranja poreza, naglašeno je i načelo porezne neutralnosti između e-trgovine i konvencionalnih oblika trgovine. To načelo prethodno je istaknuto i u dokumentima SAD-a i EU-a (vidi: COM(1997) 157 final, *op. cit.*, u bilj. 31., str. 19.), a zapravo znači da „porezni sustav ne bi trebao neke gospodarske djelatnosti niti povlašćivati niti diskriminirati tako da ekonomske odluke gospodarskih subjekata ne utječu na porezni sustav niti mjere porezne politike“ (Šimović, J., *Socijalni učinci poreza na dodanu vrijednost*, Revija za socijalnu politiku, vol. 5., br. 2., 1998., str. 101.). O općim načelima oporezivanja koje je utvrdio OECD-ov Odbor za fiskalna pitanja detaljnije vidi: Westberg, B., u bilj. 34., str. 56-82.

- 37 Isti je problem ponovno istaknut i u „Privremenom izvještaju o posljedicama elektroničke trgovine na porez na dodanu vrijednost i carine“ (*Interim report on the implications of electronic commerce for VAT and Customs*), dokumentu Europske komisije iz 1998., u kojem su uglavnom potvrđena stajališta istaknuta u prijašnjim dokumentima, poput mišljenja o prikladnosti PDV-a kao poreznog oblika za oporezivanje e-trgovine.
- 38 Kriterij poslovnog nastana odabran je u prijedlogu Direktive 2002/38/EZ za razlikovanje ovih dviju kategorija poreznih obveznika (poduzetnika) koji isporučuju e-usluge na području EU-a. Tako, nakon usvajanja Direktive 2002/38/EZ, čl. 26c Šeste direktive (danas je to čl. 358. (1) Direktive 2006/112/EZ) navodi definiciju „poreznog obveznika koji nema poslovni nastan u EU“ (engl. *non-established taxable person*) kao poreznog obveznika (u smislu čl. 4., st. 1. Šeste direktive) koji nema niti sjedište poslovne aktivnosti niti poslovnu jedinicu (engl. *fixed establishment*) na području EU-a te za kojeg se ne zahtijeva identifikacija u svrhe PDV-a na neki drugi način. Više o ovome vidi *infra*, bilj. 139.
- 39 Važno je naglasiti kako pravna regulativa EU-a koja se odnosi na PDV ne poznaje niti definira pojam „potrošača“ (za razliku od vrlo široke pravne stečevine EU-a u području prava zaštite potrošača, vidi: Direktiva Europskog parlamenta i Vijeća 2011/83/EU). Ovdje se zapravo misli na razliku između isporuka kod kojih je primatelj porezni obveznik PDV-a (engl. *taxable person*) i isporuka kod kojih primatelj nije porezni obveznik PDV-a (engl. *non-taxable person*). Više o razlici između navedenih isporuka ovisno o statusu primatelja kao poreznog obveznika, u smislu odredbe čl. 9., st. 1. Direktive 2006/112/EZ, vidi *infra*, str. 24-25.
- 40 O pojmu direktne e-trgovine i e-usluga vidi *infra*.
- 41 Načelo odredišta je općeprihvaćeno načelo oporezivanja PDV-om dobara i usluga koje su predmet međunarodne razmjene. „Prema načelu odredišta dobra u međunarodnoj razmjeni terete se isključivo porezom na dodanu vrijednost zemlje u kojoj dolazi do krajnje potrošnje“. (Jelčić, Bo., *et al.*, *op. cit.*, u bilj. 11., str. 409.) Više o načelu odredišta i načelu porijekla kao alternativnim načelima oporezivanja PDV-om dobara i usluga u međunarodnoj razmjeni vidi *ibid.*, str. 408-409.

kojoj dolazi do krajnje potrošnje. S druge strane, kada se iste usluge „izvoze“ u države koje nisu članice EU-a (dalje u radu: države nečlanice), isporučitelji s poslovnim nastanom u EU ne moraju obračunavati PDV na vrijednost isporuke. Ovakav prijedlog, obrazložen ciljem uspostavljanja jednakih tržišnih uvjeta,⁴² slijedi i preporuke usvojene na konferenciji u Ottawi glede oporezivanja e-trgovine posrednim porezima.⁴³ Prijedlog je ostvaren donošenjem Direktive 2002/38/EZ,⁴⁴ kojom se mijenja Šesta direktiva. Direktiva 2002/38/EZ ima izniman značaj jer je njome prvi put u harmonizirani sustav PDV-a u EU uvodi pojam e-usluga, za čije se isporuke mijenjaju pravila o mjestu oporezivanja u skladu s načelom odredišta te se uvodi poseban postupak oporezivanja takvih usluga kada ih pruža porezni obveznik PDV-a koji nema poslovni nastan na području EU-a, a prima ih osoba koja nije porezni obveznik, a ima sjedište, prebivalište ili uobičajeno boravište na području EU-a.⁴⁵ Direktiva 2002/38/EZ uvodi i poseban Dodatak (Aneks) L u Šestu direktivu, u kojem se navode oblici usluga koje se posebno smatraju e-uslugama (npr. isporuka računalnih programa).⁴⁶ Europska komisija ubrzo je postala svjesna brojnih mana i nedorečenosti⁴⁷ novostvorenog sustava pravila o oporezivanju e-

42 Prema: COM(1998) 374 final, u bilj. 35.

43 Na konferenciji prihvaćeno izvješće OECD-ovog Odbora za fiskalna pitanja (vidi *supra*, bilj. 36.) sadrži nekoliko preporuka koji se tiču posrednih poreza (tj. poreza na potrošnju, kako se navodi u izvješću). EU je svoje kasnije djelovanje uskladila s preporukom da se „digitalizirane isporuke“ (odnosno isporuke u okviru direktne e-trgovine) ne bi trebale tretirati kao isporuke dobara (vidi *infra*). Druga važna OECD-ova preporuka, u skladu s kojom je EU oblikovala svoje zakonodavne prijedloge, odnosi se na oporezivanje prekograničnih isporuka u okviru e-trgovine prema načelu odredišta, tj. mjestu potrošnje. (prema: OECD (1998), *Ottawa Tax Framework*, <http://www.oecd.org/dataoecd/46/3/1923256.pdf>, (10.12.2011)). Ono što je izazvalo kritike, pogotovo SAD-a, djelovanja institucija EU-a pri donošenju Direktive 2002/38/EZ jest izostanak napora u postizanju međunarodnog konsenzusa o kriterijima prema kojima će se određivati mjesto potrošnje, a što je preporučio OECD u svom izvješću (prema: Basu, S., u bilj. 1., str. 219.). „U najmanju ruku bi bilo poželjno postići međunarodni sporazum o tome kako primijeniti oporezivanje digitalnog sadržaja prema načelu odredišta, tako da različite države ili blokovi država ne usvoje međusobno neusklađene strategije i time stvore dvostruko oporezivanje (ili neoporezivanje) određenih transakcija i obveze za porezne obveznike tako kompleksne da kočé razvoj e-trgovine“ (McLure, C. E., *The Value Added Tax on Electronic Commerce in the European Union*, Springer, International Tax and Public Finance, vol. 10., br. 6., 2003., str. 759.).

44 Direktiva Vijeća 2002/38/EZ od 7. svibnja 2002. o izmjenama i dopunama i privremenim izmjenama i dopunama Direktive 77/388/EEZ u vezi sa sustavom poreza na dodanu vrijednost kako se primjenjuje na usluge radijskog i televizijskog emitiranja te određene usluge koje se pružaju elektroničkim putem (*Council Directive 2002/38/EC of 7 May 2002 amending and amending temporarily Directive 77/388/EEC as regards the value added tax arrangements applicable to radio and television broadcasting services and certain electronically supplied services*), SL L 128, 15.5.2002., str. 41–44

45 Detaljnije o ovome vidi *infra*.

46 Sada je to Dodatak II. Direktive 2006/112/EZ. O ovome detaljnije vidi *infra*.

47 Najviše kritika na rješenja Direktive 2002/38/EZ očekivano je primljeno iz trećih država, posebno SAD-a. Uglavnom se odnose na složenost novog sustava za poduzetnike koje nemaju poslovni nastan na području EU, a pružaju e-usluge „potrošačima“ iz EU-a. „Ako prodavatelj nema poslovni nastan u EU, prvo mora utvrditi je li primatelj usluge iz EU-a potrošač ili poduzetnik. Ako utvrdi da je primatelj potrošač, *online* prodavatelj mora se registrirati u državi

usluga te je u narednom razdoblju intenzivno radila na donošenju različitih mjera koje će olakšati praktičnu primjenu poduzetnicima uključenima u isporuke e-usluga, ali i poreznim vlastima. Tako je Vijeće EU 2005. donijelo Uredbu 1777/2005⁴⁸ u kojoj je dana točna definicija e-usluga te je provedena njihova detaljna klasifikacija, a izričito su navedene i određene isporuke dobara i usluga koje se neće smatrati isporukama e-usluga.⁴⁹ Donošenjem konsolidiranog teksta Direktive 2006/112/EZ odredbe o oporezivanju e-usluga nisu se mijenjale, iako treba istaknuti kako se sustav pravila uveden Direktivom 2002/38/EZ, originalno zamišljen s privremenim vremenskim važenjem, nekoliko puta produžavao.⁵⁰ Važan izvor za oporezivanje e-usluga jest i Direktiva 2008/8/EZ,⁵¹ kojom se mijenjaju odredbe Direktive 2006/112/EZ o mjestu oporezivanja usluga. Pravila o mjestu oporezivanja e-usluga Direktivom 2008/8/EZ zapravo se bitno ne mijenjaju u prvoj fazi njezine primjene (od 1.1.2010. do 31.12.2014.), u odnosu na sustav uveden Direktivom 2002/38/EZ. Značajne izmjene stupit će na snagu 1. siječnja 2015., od kada će se sve e-usluge oporezovati PDV-om prema načelu odredišta.⁵² Uredba 1777/2005 2011. godine ukinuta je i zamijenjena donošenjem konsolidiranog teksta Uredbe 282/2011,⁵³

primatelja te prijaviti i platiti PDV u toj državi. Prema „pojednostavljenom postupku“ pak, takvi prodavatelji imaju pravo registrirati se u bilo kojoj državi članici EU-a koju odaberu i plaćati porez toj državi, koja zatim mora doznačiti taj iznos državi potrošnje – o kojoj podatak mora dostaviti isporučitelj usluge. U usporedbi s čitavom opisanom složenosti, *online* prodavatelj iz EU-a primjenjuje PDV države u kojoj ima sjedište na sve isporuke unutar EU“ (Bird, R., *Taxing electronic commerce: The end of the beginning?*, Institute for International Business, Joseph L. Rotman School of Management, University of Toronto, International Tax Program Papers, vol. 5., br. 2., 2005., str. 13.). Za opširan prikaz svih glavnih kritika upućenih rješenjima iz Direktive 2002/38/EZ vidi: Basu, S., u bilj. 1., str. 228-232.

48 Uredba Vijeća br. 1777/2005 od 17. listopada 2005. o određivanju provedbenih mjera za Direktivu 77/388/EEZ o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost (*Council Regulation (EC) No 1777/2005 of 17 October 2005 laying down implementing measures for Directive 77/388/EEC on the common system of value added tax*), SL L 288, 29.10.2005, str. 1–9.

49 O svemu ovome detaljnije vidi *infra*.

50 Pravila Direktive 2002/38/EZ o e-uslugama stupila su na snagu 1. srpnja 2003., a sama Direktiva predviđala je istek njihovog važenja 1. srpnja 2006., kako bi se nakon vremenskog razdoblja od 3 godine važenja provela procjena njihovih učinaka. S obzirom na pozitivne ocjene i Europske komisije i poduzetnika koji su bili uključeni u isporuke e-usluga, ovo je vremensko razdoblje u dva navrata produžavano (Direktivom 2006/58/EZ i Direktivom 2006/138/EZ), ukupno do 31. prosinca 2008. Direktiva 2008/8/EZ vremensko trajanje ovog režima dodatno je produžila zaključno s 31. prosinca 2009., a 1. siječnja 2010. na snagu su stupila pravila navedena u Direktivi 2008/8/EZ.

51 Direktiva Vijeća 2008/8/EZ od 12. veljače 2008. o izmjenama i dopunama Direktive 2006/112/EZ o mjestu isporuke usluga (*Council Directive 2008/8/EC of 12 February 2008 amending Directive 2006/112/EC as regards the place of supply of services*), SL L 44, 20.2.2008., str. 11–22

52 Vidi *infra*.

53 Uredba Vijeća br. 282/2011 od 15. ožujka 2011. o određivanju provedbenih mjera za Direktivu 2006/112/EZ o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost (*Council Implementing Regulation (EU) No 282/2011 of 15 March 2011 laying down implementing measures for Directive 2006/112/EC on the common system of value added tax*), SL L 77, 23.3.2011., str. 1–22.

koja sadrži pravila nužna za pravilnu implementaciju i uniformnu primjenu odredbi Direktive 2006/112/EZ (uključujući i odredbe Direktive 2008/8/EZ). Osim upravo opisanih pravnih izvora, najvažnijih za ovo područje, valja spomenuti i nekoliko pravnih izvora čije su odredbe značajne prilikom praktične primjene pravila o oporezivanju e-usluga od strane poreznih tijela i poreznih obveznika. Uredba Vijeća (EZ) br. 904/2010 o administrativnoj suradnji i borbi protiv prijevare u području PDV-a⁵⁴ tako sadrži odredbe o razmjeni relevantnih informacija u elektroničkom obliku između poreznih tijela različitih država članica EU-a, ali i poreznih obveznika uključenih u prekogranične isporuke e-usluga. Važno pitanje koje je trebalo urediti, u skladu sa režimom uvedenim Direktivom 2002/38/EZ, bilo je i pitanje povrata poreza poreznim obveznicima koji isporučuju e-usluge, a plaćaju PDV u državi članici EU u kojoj nemaju poslovni nastan. To je uređeno Direktivom 2008/9/EZ,⁵⁵ ako se radi o poreznim obveznicima s poslovnim nastanom na području EU-a, dok se za porezne obveznike koji nemaju poslovni nastan u EU primjenjuje tzv. Trinaesta direktiva iz 1986.⁵⁶ Za očekivati je kako će institucije EU-a i u narednom razdoblju zadržavati zakonodavnu inicijativu u području oporezivanja PDV-om e-trgovine, pogotovo kada imamo na umu ubrzan razvoj tehnologije povezan s tim transakcijama te praktične probleme u primjeni postojećih, teoretski prihvatljivih pravila.⁵⁷ Na koncu treba spomenuti i Direktivu o e-trgovini,⁵⁸ donesenu još 2000. godine, kojom je stvoren osnovni pravni okvir za odvijanje transakcija u okviru e-trgovine na unutarnjem tržištu EU-a. Iako navedena Direktiva izričito navodi

54 *Council Regulation (EU) No 904/2010 of 7 October 2010 on administrative cooperation and combating fraud in the field of value added tax*, SL L 268, 12.10.2010, str. 1–18. Uredba se u najvećem dijelu primjenjuje od 1. siječnja 2012., ali određeni dijelovi početi će se primjenjivati tek 1. siječnja 2013., odnosno 1. siječnja 2015. godine, u skladu sa relevantnim odredbama Direktive 2006/112/EZ (vidi čl. 62. Uredbe 904/2010).

55 Direktiva Vijeća 2008/9/EZ od 12. veljače 2008. o utvrđivanju detaljnih pravila za povrat poreza na dodanu vrijednost, predviđenih u Direktivi 2006/112/EZ, poreznim obveznicima koji nemaju poslovni nastan u državi članici povrata već u drugoj državi članici (*Council Directive 2008/9/EC of 12 February 2008 laying down detailed rules for the refund of value added tax, provided for in Directive 2006/112/EC, to taxable persons not established in the Member State of refund but established in another Member State*), SL L 44, 20.2.2008., str. 23–28.

56 Trinaesta direktiva Vijeća 86/560/EEZ od 17. studenoga 1986. o usklađivanju zakonodavstva država članica o porezu na promet – Postupci za povrat poreza na dodanu vrijednost poreznim obveznicima koji nemaju poslovni nastan na području Zajednice (*Thirteenth Council Directive 86/560/EEC of 17 November 1986 on the harmonization of the laws of the Member States relating to turnover taxes - Arrangements for the refund of value added tax to taxable persons not established in Community territory*), SL L 326, 21.11.1986., str. 40–41

57 Detaljnije o praktičnim problemima u vezi s oporezivanjem e-usluga PDV-om vidi *infra*.

58 Direktiva 2000/31/EZ Europskog parlamenta i Vijeća od 8. lipnja 2000. o pojedinim pravnim aspektima usluga informatičkog društva na unutarnjem tržištu, posebice elektroničke trgovine, ("Direktiva o elektroničkoj trgovini") (*Directive 2000/31/EC of the European Parliament and of the Council of 8 June 2000 on certain legal aspects of information society services, in particular electronic commerce, in the Internal Market ('Directive on electronic commerce')*), SL L 178, 17.7.2000., str. 1–16

kako se ne primjenjuje na područje oporezivanja,⁵⁹ ne može se zanemariti u ovom pregledu⁶⁰ jer „sadrži detaljne odredbe u vezi s pravnom odgovornošću na internetu, čime se pospešuje pravna sigurnost na području elektroničke trgovine.“⁶¹

2.3. Vrste e-trgovine i njihova osnovna obilježja

Suvremeni značaj e-trgovine u EU i u svijetu najlakše je ilustrirati pomoću nekoliko statističkih podataka. Prema procjenama danas se oko dvije milijarde ljudi (gotovo trećina ukupnog svjetskog stanovništva) svakodnevno služi internetom.⁶² U 2009. vrijednost isporuka dobara i usluga u okviru e-trgovine iznosila je ukupno 250 milijardi. USD u SAD-u te 63 milijardi. USD u Velikoj Britaniji, s time da je svaki „internetski kupac“ iz Velike Britanije potrošio u prosjeku 2535 USD za dobra i usluge, a kupac iz SAD-a u prosjeku 1773 USD.⁶³ EU danas predstavlja najveće svjetsko tržište širokopojasnog (engl. *broadband*) interneta sa preko 124 milijuna linija sredinom 2010. godine⁶⁴ (u usporedbi s procijenjenih 220 milijuna kućanstava u EU), ali po opsegu e-trgovine i dalje zaostaje za SAD-om,⁶⁵ s time da treba imati na umu postojanje velikih razlika između pojedinih država članica. Promet od isporuka u okviru e-trgovine imao je udio od oko 10% ukupnog prometa poduzetnika iz EU-a u 2009. godini,⁶⁶ a 12% fizičkih osoba iz EU-a se u 2010. godini služilo internetom kako bi za privatne svrhe putem interneta naručilo ili kupilo digitalni sadržaj (npr. računalne programe, filmove, glazbu i sl.).⁶⁷ Kako bi poreznopravne implikacije razvoja i porasta značaja e-trgovine bile razumljivije, nužno je detaljnije objasniti pojam i osnovna obilježja e-trgovine, te definirati njezine osnovne vrste. Definicija e-trgovine u radu je već navedena,⁶⁸ ali s obzirom da se u radu iznosi pregled uređenja specifičnog poreznopravnog aspekta e-trgovine u EU, potrebno je navesti i definiciju koju je dala Europska komisija 1997. godine

59 Vidi: čl. 1., st. 5., toč. (a) Direktive 2000/31/EZ.

60 Za puno detaljniji kronološki prikaz svih aktivnosti EU u području oporezivanja PDV-om e-trgovine (zaključno s Direktivom 2006/58/EZ) vidi: Basu S., u bilj. 1., str. 211-232.

61 Jelčić Bo. *et al.*, u bilj. 11., str. 524.

62 Prema: McKinsey Global Institute, u bilj. 30., str. 9.

63 *Ibid.*, str. 13.

64 Prema: Europska komisija (2010), *Communications Committee Working Document Subject: Broadband access in the EU: situation at 1 July 2010*, dostupno na: http://ec.europa.eu/information_society/newsroom/cf/document.cfm?action=display&doc_id=719 (2. ožujka 2012.).

65 Više o ovoj problematici vidi dokument Europske komisije: COM(2010) 245 final/2, *Communication from the Commission to the European Parliament, the Council, the European Economic and Social Committee and the Committee of the Regions A Digital Agenda for Europe*; od 26.8.2010.

66 Prema: Eurostat (2012), *Europe in Figures – Eurostat Yearbook 2011.*, dostupno na: http://epp.eurostat.ec.europa.eu/cache/ITY_OFFPUB/KS-CD-11-001/EN/KS-CD-11-001-EN.PDF (2. ožujka 2012.)

67 Prema: Eurostat (2012), dostupno na: <http://epp.eurostat.ec.europa.eu/tgm/table.do?tab=table&init=1&plugin=1&language=en&pcode=tin00080> (2. ožujka 2012.)

68 Vidi *supra*.

u Zelenoj knjizi o e-trgovini.⁶⁹ U tom se dokumentu navodi kako „e-trgovina znači obavljati poslovanje elektroničkim putem. Temelji se na elektroničkoj obradi i prijenosu podataka, uključujući tekst, zvuk i video sadržaj. Obuhvaća mnoge raznolike aktivnosti uključujući elektroničko trgovanje dobrima i uslugama, mrežnu (*online*) isporuku digitalnog sadržaja, elektroničke transfere sredstava, elektroničko trgovanje dionicama, elektroničke teretnice, komercijalne aukcije, zajednički dizajn i inženjering, *online sourcing*, elektroničku javnu nabavu, izravni potrošački marketing i usluge nakon prodaje.“⁷⁰ Za potrebe ovoga rada naglasak će biti na dvije aktivnosti iz ove vrlo široke definicije e-trgovine – elektroničko trgovanje dobrima i uslugama te mrežna isporuka digitalnog sadržaja. Naime, upravo navedene aktivnosti potpadaju pod predmet oporezivanja PDV-om, u skladu s Direktivom 2006/112/EZ,⁷¹ jer se u biti radi o isporukama dobara i usluga, samo se transakcije u cijelosti ili djelomično odvijaju internetom ili drugim elektroničkim mrežama. „Elektroničke transakcije odvijaju se na virtualnom tržištu. Virtualno tržište nastaje uporabom interneta u komercijalne svrhe.“⁷² Iako je opis informatičke infrastrukture te internetskih operacija i protokola koji omogućuju odvijanje e-trgovine izvan opsega ovog rada,⁷³ prikladno je dati pojednostavljen opis odvijanja osnovnih transakcija na spomenutom „virtualnom tržištu“. „Pojedinačne transakcije odvijaju se putem internetskih (*web*) stranica. Poduzetnici koji žele nuditi dobra i usluge putem interneta izrađuju stranicu koja prikazuje podatke o društvu i njegovim proizvodima. Nakon što se stranica putem računala stavi na internet, ona postaje dostupna svim kupcima koji imaju računalo s pristupom internetu. Nakon ispitivanja podataka i ponuda sa internetske stranice, kupac može naručiti dobra i usluge od poduzetnika.“⁷⁴ Tu nastaje i razlika između dvije osnovne vrste e-trgovine. Ovisno o tomu uključuje li transakcija isporuku kakvog dobra u materijalnom obliku ili ne, razlikujemo direktnu i indirektnu e-trgovinu.⁷⁵ Razlika je već opisana u Zelenoj knjizi o e-trgovini. Tako indirektna e-trgovina obuhvaća „elektroničke narudžbe materijalnih dobara, koja ipak moraju biti fizički dostavljena tradicionalnim putem, npr. poštom ili preko komercijalnih dostavljača.“⁷⁶ S druge strane, direktna e-trgovina u potpunosti iskorištava mogućnosti interneta te obuhvaća „internetsku (*online*) narudžbu, plaćanje i dostavljanje nematerijalnih dobara i usluga, kao što su računalni softver, zabavni sadržaji ili informacijske usluge na globalnoj razini.“⁷⁷ Dakle, direktna e-trgovina se u cijelosti, u svim fazama komercijalne

69 Vidi *supra*.

70 COM (1997) 157 final, *op. cit.*, u bilj. 31., str. 2.

71 Vidi: čl. 2. Direktive 2006/112/EZ.

72 Hargitai, C., *op. cit.*, u bilj. 6., str. 24.

73 Detaljnije o ovome vidi: Doernberg, R., Hinnekens, L., u bilj. 8., str. 46-72.

74 Hargitai, C., *op. cit.*, u bilj. 6., str. 25.

75 Mijatović za iste pojmove koristi termine *online* promet i *offline* promet (prema: Mijatović, N., *Razvoj interneta i porezne posljedice*, Pravo i porezi, br. 9/2008, 2008., str. 72.). *Offline* promet predstavljaju sinonim za indirektnu e-trgovinu, a *online* promet sinonim za direktnu e-trgovinu.

76 COM(1997) 157 final, *op. cit.*, u bilj. 31., str. 3.

77 *Loc. cit.*

aktivnosti (narudžba, plaćanje i isporuka), odvija *online*, tj. na internetu. Westberg direktnu e-trgovinu naziva „bit poslovanjem“ (engl. *bit business*), jer se u fazi isporuke „sav sadržaj isporučuje digitalnim putem.“⁷⁸ Prodavatelj kupcu isporučuje sadržaj koji je predmet transakcije u obliku veće ili manje količine informacija koja se mjeri u bitovima kao temeljnim mjernim jedinicama.⁷⁹ Opseg direktne e-trgovine se iz godine u godinu ubrzano povećava, sa sve većim brojem sadržaja koji postaju dostupni zainteresiranim kupcima tako da ih internetom mogu preuzeti (*downloadati*) na tvrdi disk ili drugi medij za pohranu podataka (uključujući sve veći broj preuzimanja datoteka na mobilni telefon) ili ih mogu učitati i koristiti *online*, ali tek nakon što isti sadržaj plate prodavateljima. Posebno se ističu multimedijски sadržaji, poput glazbe i filmova.⁸⁰ Kao specifičnu podvrstu direktne e-trgovine možemo izdvojiti isporuke tzv. digitaliziranih dobara. Naime, niz dobara kojima se tradicionalno trguje u fizičkom, materijalnom obliku, uporabom interneta postaju „digitalizirana“ i prenose se s prodavatelja na kupca isključivo u digitalnom, tj. elektroničkom, obliku internetom. „Glazba, video sadržaji, novine, softver, klađenje, igre, savjetodavne usluge, itd. mogu se prodavati u digitalnom obliku. Potrošač jednostavno preuzima dobro ili uslugu na svoje računalo.“⁸¹ Posljedica postupka digitalizacije dobara jest da e-trgovina izravno konkurrira tradicionalnim oblicima trgovine. „Niz dobara koja su se u prošlosti mogla isporučivati isključivo fizičkim putem, sada se mogu prenositi u digitalnom obliku te tako postaju konkurentni supstituti na globalnom tržištu.“⁸² Drugu podvrstu direktne e-trgovine čine isporuke onih usluga koje su same po sebi digitalizirane, odnosno digitalni način isporuke jest i jedini mogući način isporuke. „Takav je slučaj sa uslugama *web* dizajna ili kolokacijskim uslugama, koje ne konkuriraju nikakvim tradicionalnim poslovnim aktivnostima.“⁸³

78 Westberg, B., *op. cit.*, u bilj. 34., str. 27.

79 Za detaljnije objašnjenje postupka isporuka usluga u digitalnom obliku, pomoću bitova kao mjerne jedinice za količinu informacija, vidi: Doernberg, R., Hinnekens, L., u bilj. 8., str. 47-52.

80 Dobar primjer je *iTunes Store* (dio američkoga trgovačkoga društva *Apple Inc.*), internetska trgovina raznovrsnim multimedijalnim sadržajima (glazba, video sadržaj, e-knjige, i različite aplikacije za *Appleove* uređaje), koja je prema istraživanjima tržišta danas najveći prodavatelj glazbe u SAD-u, pa time i u svijetu (dostupno na: http://www.billboard.biz/bbbiz/content_display/magazine/upfront/e3i12fe2557a9382597671_a522cc1cc901d (24.12.2011.)). Do veljače 2010., u manje od 7 godina postojanja, *iTunes Store* zabilježio je prodaju od ukupno 10 milijardi pjesama u digitalnom obliku. U prvom kvartalu 2011. ova je internet trgovina ostvarila prihode u iznosu od 1,4 milijardi USD (prema: http://www.appleinsider.com/articles/11/04/21/itunes_store_quietly_generates_record_revenues_of_1_4_billion.html (2.1.2012.)), a analitičari predviđaju da će, uz predviđeni rast od 39% godišnje, samo u fiskalnoj godini 2013. ostvariti ukupne prihode u iznosu od 13 milijardi USD (dostupno na: <http://modmyi.com/content/4818-itunes-alone-may-generate-13-billion-revenue-apple-2013.html> (2.1.2012.)).

81 Doernberg, R., Hinnekens, L., *op. cit.*, u bilj. 8., str. 245.

82 Parrilli, D., *Electronically Supplied Services and Value Added Tax: The European Perspective*, Journal of Internet Banking and Commerce, vol. 14, br. 2, Ottawa, 2009., str. 2.

83 Hargitai, C., *op. cit.*, u bilj. 6., str. 26.

2.4. Osnovne implikacije različitih vrsta e-trgovine na oporezivanje PDV-om

Razlikovanje pojedinih vrsta e-trgovine značajno je stoga što oporezivanje PDV-om ima različite implikacije ovisno o kojoj je vrsti e-trgovine riječ. Indirektna e-trgovina, iako danas vrlo raširena, ne predstavlja veliki problem sa stajališta oporezivanja PDV-om. Naime, takve transakcije, usporedive s različitim oblicima prodaje na daljinu (npr. kataloška prodaja, telefonska prodaja i sl.), u biti predstavljaju klasične prekogranične isporuke dobara, koje bi se trebale oporezovati prilikom uvoza, u skladu s načelom odredišta.⁸⁴ „Opipljiva materijalna dobra koja prelaze međunarodne granice uvijek se mogu oporezovati, iako će neizbježno doći do određene porezne evazije kod prekogranične kupnje i poštanske isporuke.“⁸⁵ Mijatović ističe kako „fizičko kretanje i isporuka robe, popraćeni otisnutim računom na ime primatelja čine uporišnu točku za koju se veže oporezivanje.“⁸⁶ S druge strane, puno veći izazov za porezne vlasti diljem svijeta predstavlja oporezivanje PDV-om direktne e-trgovine. Tradicionalna načela PDV-a teško mogu odgovoriti na pitanja koja postavlja internetska trgovina kod koje su isporuke dobara i usluga potpuno digitalizirane. „U virtualnom svijetu narudžba i isporuka dobara predstavljaju tek nizove digitalnih znakova koji putuju globalnom mrežom bez zemljopisne ili osobne odrednice. Ovaj fenomen predstavlja temeljnu promjenu u odvijanju komercijalnih aktivnosti s kojom se načela i pretpostavke tradicionalnih sustava PDV-a nisu spremni nositi.“⁸⁷

Prvo pitanje na koje su zakonodavci u EU i u svijetu morali odgovoriti jest klasifikacija transakcija u okviru direktne e-trgovine kao isporuke dobara ili kao isporuke usluga. Naime, o tome bitno ovisi njihov porezni tretman, pogotovo kod primjene pravila o mjestu oporezivanja PDV-om.⁸⁸ Dokumenti EU i OECD-a doneseni krajem prošlog stoljeća⁸⁹ potvrđuju kako je vrlo brzo postignut međunarodni konsenzus o tomu da se ovakve transakcije tretiraju kao isporuke usluga. Europska komisija je tako još 1998. zauzela stajalište kako „isporuku, čiji je rezultat stavljanje proizvoda na raspolaganje primatelju putem elektroničke mreže, treba, za svrhe PDV-a, smatrati isporukom usluge“⁹⁰. Takav stav doima se jasnim po tumačenju odredbi Direktive 2006/112/EZ koje reguliraju pojam isporuke dobara i isporuke usluga kao transakcija oporezivih PDV-om.⁹¹ Naime, opipljivi, materijalni

84 O načelu odredišta vidi *supra*, bilj. 41.

85 Doernberg, R., Hinnekens, L., *op. cit.*, u bilj. 8., str. 229.

86 Mijatović, N., *Razvoj...*, *op. cit.*, u bilj. 85., str. 72.

87 Hargitai, C., *op. cit.*, u bilj. 6., str. 27.

88 O važnosti razgraničenja između isporuka dobara i isporuka usluga detaljnije vidi: Jelčić, Bo., *et al.*, u bilj. 11., str. 413.

89 Vidi *supra*.

90 COM(1998) 374 final, *op. cit.*, u bilj. 35.

91 Radi se o odredbama Direktive 2006/112/EZ kojima se određuje predmet oporezivanja PDV-om, odnosno pojam oporezive transakcije. Tako čl. 14., st. 1. Direktive određuje kako „isporuka dobara označava prijenos prava raspolaganja materijalnom imovinom u svojstvu vlasnika“. Čl. 24., st. 1. Direktive određuje kako „isporuka usluga označava svaku transakciju koja ne predstavlja isporuku dobara“, a čl. 25. navodi primjere određenih transakcija koje se mogu smatrati isporukama usluga.

oblik imovine koja je predmet isporuke ključan je kriterij za njezinu klasifikaciju kao isporuke dobara. S druge strane, isporuke usluga čine sve transakcije koje se ne smatraju isporukama dobara,⁹² pa se transakcije u okviru direktne e-trgovine, koje se obavljaju isključivo digitalno, a ne u materijalnom obliku, moraju smatrati isporukama usluga.⁹³ Ovakvo je stajalište zakonodavnim putem potvrđeno donošenjem Direktive 2002/38/EZ, kojom je u zajednički sustav PDV-a u EU uveden pojam e-usluga, kao posebne vrste usluga oporezivih PDV-om, a koji zapravo obuhvaća sve transakcije u okviru direktne e-trgovine.⁹⁴ U idućem će poglavlju detaljno biti prikazan postojeći režim oporezivanja e-usluga PDV-om u EU kao i najvažniji praktični problemi njegove primjene. Međutim, smatramo kako je već na ovom mjestu potrebno ukazati na problem koji se pojavio odmah nakon uvođenja posebnog režima oporezivanja e-usluga PDV-om u EU, a vezan je za digitalizirana dobra.⁹⁵ Radi se o narušenoj poreznoj neutralnosti između digitaliziranih dobara, čije se isporuke, prema sustavu uvedenom Direktivom 2002/38/EZ, smatraju isporukama e-usluga i njihovih tržišnih supstituta koji se isporučuju tradicionalnim trgovinskim kanalima kao opipljiva materijalna dobra.⁹⁶ Dobar je primjer usporedba poreznog tretmana u EU knjiga koje se isporučuju u materijalnom obliku i njihovih tržišnih supstituta koji se isporučuju elektroničkim putem, tj. u digitalnom obliku,

92 Odredba čl. 24., st. 1. Direktive 2006/112/EZ kojom se daje negativna definicija isporuke usluga u skladu je sa ciljem uspostavljanja takvog PDV-a u EU koji bi se, kao sveobuhvatni opći porez na promet, trebao nametati na što širi krug isporuka dobara i usluga (vidi: preambula Prve Direktive Vijeća 67/227/EEZ). Upravo se ovaj cilj zajedničkog sustava PDV-a u EU navodi kao obrazloženje za stajalište po kojem se e-trgovina mora oporezovati PDV-om, za razliku od drugog stajališta da se elektronički obavljene isporuke uopće ne bi trebale oporezovati (prema: Hargitai, C, u bilj. 6., str. 31.). To je u skladu i sa zalaganjem institucija EU-a i OECD-a za postizanje porezne neutralnosti između e-trgovine i drugih, tradicionalnijih, oblika trgovine (vidi *infra*, bilj. 36.).

93 Neki autori zauzeli su suprotno stajalište te smatraju kako bi se transakcije u okviru e-trgovine trebale smatrati isporukama dobara (prema: Basu, S., u bilj. 1., str. 148.). Njihov je glavni argument kako se električna energija, prema čl. 15., st. 1. Direktive 2006/112 (bivši čl. 5., st. 2. Šeste Direktive) smatra materijalnom imovinom te se njezina isporuka tretira kao isporuka dobara. „Kad bi se ta odredba tumačila u strogo gramatičkom smislu, digitalne isporuke, koje su zapravo nizovi električne energije, smatrale bi se isporukom dobara“ (Hargitai, C., *op. cit.*, u bilj. 6., str. 32.). „Međutim, razlog zašto je trgovina električnom energijom regulirana pravilima o dobrima nije zbog njezine „opipljivosti“, već zbog činjenice kako javna vlast obično pažljivo kontrolira takve aktivnosti kao pružanje javnih usluga, te je pravac takve trgovine dovoljno transparentan za primjenu pravila o mjestu oporezivanja dobara“ (Basu, S., *op. cit.*, u bilj. 1., str. 148.). Naravno da se isti argument ne može upotrijebiti kod e-trgovine zbog same prirode interneta, kojeg je iznimno teško, ako ne i nemoguće kontrolirati. Zato primjena pravila o mjestu oporezivanja dobara na direktnu e-trgovinu ipak ne bi bila primjerena.

94 Detaljnije o tome koje se sve usluge smatraju e-uslugama prema pravnoj stečevini EU-a vidi *infra*.

95 O pojmu digitaliziranih dobara vidi *supra*.

96 Westberg ističe kako je upravo svijest o ovom problemu navela neke autore da digitalne isporuke kvalificiraju kao isporuke dobara, iako se to načelno ne može smatrati opravdanim (prema: Westberg, B., u bilj. 34., str. 61.).

tzv. e-knjiga (*e-books*).⁹⁷ Iako se radi o tržišnim supstitutima oporezivanje PDV-om imat će bitno različite posljedice, ovisno o načinu isporuke. Isporuka knjige u materijalnom obliku tretira se kao isporuka dobara, a isporuka e-knjige kao isporuka usluge. Pravila o oporezivanju PDV-om tih isporuka „razlikuju se i kad se radi o određivanju mjesta isporuke i kad se radi o stopi PDV-a koja se treba primijeniti.“⁹⁸ Porezna neutralnost u tom slučaju može biti narušena čak i ako se radi o isključivo unutarnacionalnim transakcijama, tj. kada su i kupac i prodavatelj iz iste države članice EU-a. Naime, isporuka knjiga u materijalnom obliku, prema odredbama Direktive 2006/112/EZ,⁹⁹ može biti podvrgnuta oporezivanju sniženom stopom PDV-a u državama članicama, što mnoge države članice i primjenjuju, a neke za takve isporuke u tuzemstvu primjenjuju i nultu stopu.¹⁰⁰ S druge strane, za isporuku e-knjiga snižena se stopa PDV-a ne primjenjuje te krajnji potrošač redovno u ukupnoj cijeni plaća veći iznos PDV-a u slučaju kupnje e-knjige nego knjige u materijalnom obliku.¹⁰¹ Kod prekograničnih isporuka problem narušene porezne neutralnosti još

97 E-knjige se isporučuju kupcu internetom tako da prodavatelj, nakon što kupac putem elektroničkog sustava plaćanja plati njihovu cijenu, omogućuje kupcu preuzimanje (*download*) knjige u digitalnom formatu (npr. *pdf* formatu) na njegovo računalo, mobilni uređaj ili specijalizirani čitač e-knjiga i drugih sadržaja (npr. *Amazon Kindle*).

98 Rendahl, P., *op. cit.*, u bilj. 28., str. 69.

99 Dodatak III. Direktive 2006/112/EZ sadrži popis isporuka dobara i usluga na koje se mogu primijeniti snižene stope PDV-a, u skladu sa čl. 98. Direktive. U toč. 6. tako je izričito u tom smislu navedena i „isporuka, uključujući i knjižničnu posudbu, knjiga na svim fizičkim nositeljima teksta (uključujući brošure, letke i slične tiskane materijale, dječje slikovnice, kao i one namijenjene crtanju ili bojanju, glazbena djela, tiskana ili u rukopisu, zemljovide i hidrografske ili slične karte), novina i periodičnih publikacija, osim materijala koji je u cijelosti ili pretežito posvećen oglašavanju“. Treba naglasiti kako Direktiva u čl. 98., st. 2. izričito navodi kako se „snižene stope ne primjenjuju na usluge koje se pružaju elektroničkim putem“.

100 Općenito o stopama PDV-a te o nultoj stopi kao posebnoj vrsti poreznog oslobođenja s pravom odbitka pretporeza vidi: Jelčić, Bo., *et al.*, u bilj. 11., str. 396-401. i 429-431. Trenutno od država članica EU-a samo Irska i Velika Britanija primjenjuju nultu stopu na tuzemne isporuke knjiga. Međutim, više država (Belgija, Danska, Finska i Velika Britanija) primjenjuje nultu stopu na tuzemne isporuke određenih vrsta novina i časopisa, koji su također navedeni u toč. 6. Dodatka III. Direktive 2006/112/EZ te se na tržištu natječu s tržišnim supstitutima u obliku elektroničkih izdanja novina i časopisa, čije se isporuke smatraju e-uslugama (prema: Europska komisija (2011), *VAT Rates Applied in the Member States of the European Union*, http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/vat/how_vat_works/rates/vat_rates_en.pdf (1.3.2012.)).

101 Odbor za PDV EU (*VAT Comitee*), koji donosi neobvezujuće smjernice u vezi s tumačenjem odredbi prava EU-a koje se odnosi na zajednički sustav PDV-a, a radi njegove ujednačene primjene, službeno je podržao ovakav različiti porezni tretman knjiga s obzirom na oblik u kojem se isporučuju kupcu. „Odbor za PDV jednoglasno potvrđuje kako se pojam „knjiga na svim fizičkim nositeljima teksta“, spomenut u toč. 6. Dodatka III Direktive 2006/112/EZ, a nakon usvajanja Direktive 2009/47/EZ, odnosi samo na tradicionalne knjige otisnute na papiru, kao i na sadržaj knjiga na fizičkim nositeljima teksta kao što su kasete, diskete, CD-i, DVD-i, CD ROM-ovi, USB memorijski mediji, itd. koji pretežno prikazuju isti informacijski sadržaj kao i tiskane knjige. Odbor za PDV također jednoglasno potvrđuje kako isporuka knjiga u elektroničkom formatu, koje se uobičajeno nazivaju „e-knjigama“ ili virtualnim knjigama, a koje se moraju preuzeti (*downloadati*) sa web stranice kako bi se mogle čitati

je više naglašen, zbog toga što se isporuka knjiga u materijalnom obliku za svrhe PDV-a tretira kao isporuka dobara, a isporuka e-knjiga kao isporuka usluga, te se, sukladno tomu, primjenjuju i različita pravila o određivanju mjesta oporezivanja iz Direktive 2006/112/EZ. Problem može nastati čak i kod isporuka koje se odvijaju isključivo unutar područja EU-a. Tako je moguća situacija da se isporuka knjige u materijalnom obliku koju je izvršio isporučitelj iz jedne države članice primatelju koji nije obveznik PDV-a, tj. ne-poduzetniku, iz druge države članice, oporezuje PDV-om države primatelja, s obzirom na pravila Direktive 2006/112/EZ o mjestu oporezivanja isporuke dobara koja uključuje prijevoz ili otpremu.¹⁰² S druge strane, isporuka e-knjiga izvršena primatelju nepoduzetniku iz druge države članice, prema trenutno važećem rješenju, oporezovat će se PDV-om države članice u kojoj isporučitelj ima poslovni nastan.¹⁰³ S obzirom na već istaknute razlike u poreznim stopama i poreznim oslobođenjima u sustavima PDV-a različitih država članica EU-a¹⁰⁴ jasno je da to može rezultirati značajno različitim poreznim tretmanom. Slično razlikama u oporezivanju PDV-om između knjiga u materijalnom obliku i e-knjiga, narušena porezna neutralnost može se javiti i kod isporuka drugih digitaliziranih dobara, kao što su elektroničke novine i časopisi, računalni softver,¹⁰⁵ glazba i filmovi u digitalnom formatu itd. Ovaj je problem prepoznat i u najnovijoj Bijeloj knjizi Europske komisije o budućim promjenama sustava PDV-a u EU.¹⁰⁶ Tako se navodi kako se na „slična dobra i usluge treba primjenjivati ista porezna stopa te

na stolnom računalu, laptopu, *smartphoneu*, čitaču e-knjiga ili kojem drugom sustavu za čitanje, kao i isporuka e-novina i e-časopisa, ne potpada u opseg toč. 6. Dodatka III Direktive 2006/112/EZ. Isporuka e-knjiga, kao i isporuka e-novina i e-časopisa, kvalificira se kao elektronički isporučena usluga na koju se snižena stopa ne primjenjuje, u skladu sa čl. 98., st. 2. Direktive 2006/112/EZ“ (Odbor za PDV EU (2010), *Guidelines of the 92nd meeting of 7 & 8 December 2010*, dostupno na: http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/vat/key_documents/vat_committee/guidelines_en.pdf (2.2.2012.)). Europska komisija također je ranije pokušala opravdati ovakvo rješenje postavljajući pitanje mogu li uopće e-usluge biti tržišni supstituti materijalnim dobrima, zbog toga što „čak i kad je sadržaj sličan, dodatna funkcionalnost (npr. tražilice, linkovi, arhive) koja je sve više povezana s elektroničkim sadržajem rezultira bitno drukčijim proizvodom“ (dostupno na: http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/vat/consumers/e-commerce/article_1610_en.htm#top (1.2.2012.)). Ovakvo mišljenje Komisije teško se može podržati ako znamo da opisanu dodatnu funkcionalnost mogu sadržavati i sadržaji koji su dostupni na fizičkim nositeljima, poput CD-a ili USB memorije, a koji se smatraju dobrima u svrhe oporezivanja PDV-om.

102 Za utvrđivanje mjesta oporezivanja kod opisane transakcije relevantne su odredbe čl. 32.-36. Direktive 2006/112/EZ, tzv. pravila o prodaji na daljinu (*distance-selling rules*), koje reguliraju mjesto oporezivanja kod isporuke dobara s prijevozom. Za detaljan opis navedenih odredbi vidi: Terra, B., Wattel, P., u bilj. 17., str. 280-282.

103 Vidi *infra*.

104 Vidi *supra*, bilj. 23.

105 O posebnom pitanju poreznog tretmana softvera s obzirom na različite načine njegove isporuke vidi: Basu, S., u bilj. 1., str. 144-146.

106 COM(2011) 851 final - *Communication from the Commission to the European Parliament, the Council and the European Economic and Social Committee on the future of VAT - Towards a simpler, more robust and efficient VAT system tailored to the single market* od 6.12.2011.

se u tom kontekstu mora uzeti u obzir tehnološki napredak tako da se odgovori na izazov usklađivanja digitalnog i materijalnog okruženja.¹⁰⁷ Za očekivati je kako će to pitanje sve više dobivati na značaju budući da „potreba za smanjenjem proizvodnih troškova i širenje interneta, pogotovo u visoko razvijenim državama, ima za posljedicu da velik broj tradicionalno materijalnih proizvoda doživljava proces transformacije, virtualizacije i dematerijalizacije, tj. pretvara se u usluge.“¹⁰⁸

3. PRAVNI OKVIR OPOREZIVANJA E-USLUGA PDV-OM U EU

3.1. Pojam e-usluga u pravu EU-a

U prošlom poglavlju rada već je naznačeno kako kvalifikacija određene isporuke dobara ili usluga kao isporuke e-usluga može imati veoma značajne poreznopravne posljedice, kad se radi o oporezivanju PDV-om. Stoga je, u skladu s načelom pravne sigurnosti, jasna potreba za što preciznijim i razumljivijim pravilima o tomu koje se sve isporuke smatraju isporukama e-usluga te koji su ključni elementi takvih isporuka. Odredbe Direktive 2002/38/EZ, kojom je u pravnu stečevinu EU-a o PDV-u uveden specifični sustav pravila o oporezivanju e-usluga, kao i odredbe konsolidirane Direktive 2006/112/EZ, ne sadrže preciznu definiciju e-usluga, već samo indikativnu listu u kojoj se navode primjeri pojedinih isporuka koje se osobito smatraju isporukama e-usluga.¹⁰⁹ Tako Dodatak II. Direktive 2006/112/EZ¹¹⁰ navodi pet osnovnih kategorija e-usluga:

- a) isporuka web sjedišta, udomljavanje web sjedišta, daljinsko održavanje programa i opreme;
- b) isporuka računalnih programa i njihovo ažuriranje;
- c) isporuka slika, tekstova i informacija te osiguravanje pristupa bazama podataka;

¹⁰⁷ *Ibid.*, str. 11.

¹⁰⁸ Parrilli, D., *op. cit.*, u bilj. 82., str. 2.

¹⁰⁹ Posebno pitanje je zašto definicija e-usluga nije dana već u Direktivi 2002/38/EZ nego tek kasnije (najprije Uredbom 1777/2005) u aktima koji služe implementaciji i primjeni Direktive 2006/112/EZ. Čini se kako su institucije EU-a pri izradbi pravnog okvira za oporezivanje e-usluga prihvatile pristup prema kojem bi davanje izričite definicije u fazi stvaranja novog pravnog okvira bilo nepoželjno zbog očekivanog tehnološkog razvoja u budućnosti koji će uvelike utjecati na promjene u pružanju e-usluga. U preambuli Direktive 2002/28/EZ navodi se tek kako bi „radi definiranja e-usluga, primjeri takvih usluga trebali biti uključeni u Dodatak Direktive“. Također, popis s primjerima e-usluga iz Dodatka II. Direktive 2006/112/EZ nije iscrpan, već se radi o indikativnom (primjeričnom) popisu. Tako se ostavlja prostor da i druge usluge, koje nisu posebno navedene u popisu, budu obuhvaćene pojmom e-usluga. Prema Van Der Merweu „EU se namjerno suzdržala od definiranja e-usluga pomoću taksativnog popisa, zbog nedostataka takve metode: to dovodi do problema pri definiranju svakog tipa usluge na popisu, riskira se da popis ubrzo postane zastario te se stvara ograda oko koje se javljaju porezno planiranje i izbjegavanje plaćanja poreza“ (Van Der Merwe B. A., *VAT in the European Union and Electronically Supplied Services to Final Consumers*, South African Mercantile Law Journal, vol. 16., 2004., str. 580.).

¹¹⁰ Indikativan popis e-usluga iz Dodatka II. Direktive 2006/112/EZ nepromijenjen je u odnosu na originalni popis iz Dodatka L Šeste direktive, uvedenog Direktivom 2002/38/EZ.

- d) isporuka glazbe, filmova i igara, uključujući igre na sreću i kockarske igre te političkih, kulturnih, umjetničkih, sportskih, znanstvenih i zabavnih emisija i priredbi;
- e) obavljanje usluga učenja na daljinu.

Uredba 282/2011, donesena radi jedinstvene provedbe Direktive 2006/112/EZ u državama članicama EU-a, sadrži pravila koja olakšavaju definiranje i klasifikaciju e-usluga. Uredba definira e-usluge kao „usluge koje se isporučuju putem interneta ili elektroničke mreže, te u skladu s čijom je prirodom da se pružaju u najvećoj mjeri automatski i uključujući minimalnu ljudsku intervenciju, a u slučaju odsutnosti informacijske tehnologije, bilo bi ih nemoguće pružiti.“¹¹¹ Radi lakšeg tumačenja ovako široke i sveobuhvatne definicije potrebno je promotriti čitav niz usluga koje Uredba 282/2011 izričito navodi kao primjere e-usluga,¹¹² kao i usluge

111 Uredba 282/2011, u bilj. 53., čl. 7., st. 1.

112 Čl. 7., st. 1. Uredbe 282/2011 izričito navodi sljedeće kategorije e-usluga:

(a) isporuka digitaliziranih proizvoda, najčešće uključujući programsku opremu te njezine promjene s obzirom na nadogradnju; (b) usluge koje omogućuju ili podupiru nazočnost poduzeća ili osoba u elektroničkoj mreži, kao što je mjesto na mreži ili mrežna stranica; (c) usluge koje nastaju automatski iz računala preko interneta ili elektroničke mreže, kao odgovor na poseban unos podataka od strane primatelja; (d) prijenos prava na stavljanje robe ili usluga u prodaju na mrežnoj stranici, uz naknadu, koje djeluje kao mrežno tržište na kojem mogući kupci mogu dati svoje ponude u okviru automatskog postupka, te na kojem su strane obaviještene o prodaji elektroničkom poštom koju automatski izrađuje računalo; (e) internetski paketi informacijskih usluga, u kojima telekomunikacijska komponenta čini pomoćni i podređeni dio (odnosno, paketi koji osiguravaju više od samog internetskog pristupa i koji uključuju druge elemente, kao što su sadržajne stranice koje omogućuju pristup novostima, vremenskoj prognozi i turističkim informacijama; mrežne igre; posredovanje za mrežno mjesto, pristup raspravama na mreži, itd.).

Dodatak I. Uredbe 282/2011 detaljno opisuje što se sve smatra pojedinim e-uslugama izričito navedenim u Dodatku II. Direktive 2006/112/EZ te na taj način možemo sastaviti potpuni indikativni popis e-usluga:

1. isporuka web sjedišta, udomljavanje web sjedišta, daljinsko održavanje programa i opreme: *(a) posredovanje za mrežno mjesto i mrežnu stranicu; (b) automatsko mrežno održavanje programa na daljinu; (c) upravljanje sustavima na daljinu; (d) mrežno skladištenje podataka, gdje se specifični podaci pohranjuju i dobivaju elektronički; (e) mrežna nabava prostora na disku na zahtjev;*

2. isporuka slika, tekstova i informacija te osiguravanje pristupa bazama podataka: *(a) pristup i učitavanje programa (uključujući programe za javnu nabavu/računovodstvo i antivirusne programe), te njihove ažurirane verzije; (b) program za sprječavanje prikaza oglasa s poveznicom (programska oprema za onemogućavanje prikaza oglasa s poveznicom); (c) pogonski program za učitavanje, kao što je program koji sučeljava računalo s perifernom opremom (kao što je pisač); (d) automatizirana mrežna ugradba filtra na mrežnom mjestu;*

3. isporuka slika, tekstova i informacija te osiguravanje pristupa bazama podataka: *(a) pristup ili učitavanje tema za grafički prikaz programa; (b) pristup ili učitavanje fotografskih ili slikovnih prikaza ili zaštitnika zaslona; (c) digitalizirani sadržaj knjiga i drugih elektroničkih publikacija; (d) pretplata na novine i časopise na mreži; (e) mrežni dnevnik i statistika mrežnog mjesta; (f) mrežne vijesti, informacije o prometu i vremenske prognoze; (g) mrežne informacije koje program automatski izrađuje na osnovi određenog unosa podataka kupca, kao što su pravni i financijski podatci (posebno podatci o stanju na burzi koji se kontinuirano ažuriraju u stvarnom vremenu); (h) ponuda oglasnog prostora uključujući oglase s poveznicom na mrežno mjesto/internetsku stranicu; (i) korištenje pretraživača i internetskih imenika;*

za koje je izričito navedeno da se ne smatraju e-uslugama, bez obzira na naglašenu ulogu informatičke tehnologije pri njihovim isporukama.¹¹³ Sukladno tomu može se zaključiti kako je minimalni stupanj, ili pak potpuna odsutnost, ljudske intervencije pri isporukama e-usluga ključan element navedene definicije e-usluga, a radi njihovog razgraničenja u odnosu na isporuke drugih dobara i usluga.¹¹⁴ „Kod elektroničkih ponuda (*e-bids*), primjerice, bitno je da poruku elektroničke pošte kojom se strane obavještavaju automatski izrađuje i šalje računalo, iako se, teoretski, ista operacija može izvršiti od strane fizičke osobe.“¹¹⁵ Kriterij minimalnog stupnja ljudske intervencije može biti predmetom kritike zbog „činjenice da je u brojnim slučajevima teško odvojiti e-usluge od drugih usluga koje uključuju uporabu interneta i računalne opreme, ali nisu potpuno automatizirane.“¹¹⁶ Također, praksa Europskog suda upućuje kako klasifikacija određene isporuke kao „isporuke dobara

4. isporuka glazbe, filmova i igara, uključujući igre na sreću i kockarske igre te političkih, kulturnih, umjetničkih, sportskih, znanstvenih i zabavnih emisija i priredbi: (a) pristup ili učitavanje glazbe na računala i mobilne telefone; (b) pristup ili učitavanje „jinglova“, ulomaka, melodija zvonjenja ili drugih zvukova; (c) pristup ili učitavanje filmova; (d) učitavanje glazbe na računala i mobilne telefone; (e) pristup automatiziranim mrežnim igrama koje ovise o internetu ili drugim sličnim elektroničkim mrežama, gdje su igrači geografski udaljeni jedni od drugih;

5. obavljanje usluga učenja na daljinu: (a) automatizirano podučavanje na daljinu koje ovisi o internetu ili sličnoj elektroničkoj mreži, za čije osiguravanje nije potrebna ili je potrebna ograničena ljudska intervencija, uključujući virtualni razred, osim ako se internet ili slična elektronička mreža koriste samo kao alat za komunikaciju između nastavnika i učenika; (b) vježbenice koje ispunjavaju učenici putem mreže te koje se ocjenjuju automatski, bez ljudskog posredovanja.

113 Te su usluge navedene u čl. 7., st. 3. Uredbe 282/2011: a) usluge radijskog i televizijskog emitiranja; b) telekomunikacijske usluge; c) isporuke dobara, koja se naručuju i obrađuju elektroničkim putem; d) CD-ROM-ovi, diskete i slični fizički mediji; e) tiskani materijal kao što su knjige, glasila, novine i časopisi; f) CD-i i audio kazete; g) video kazete i DVD-i; h) igre na CD-ROM-u; i) usluge stručnjaka, kao što su odvjetnici i financijski savjetnici koji savjetuju klijente putem elektroničke pošte; j) usluge podučavanja, gdje sadržaj tečaja iznosi nastavnik preko interneta ili elektroničke mreže (odnosno, putem veze s daljinskim pristupom); k) usluge fizičkog „offline“ popravka računalne opreme; l) usluge skladištenja podataka „offline“; m) usluge oglašavanja, posebno u novinama, na plakatima ili na televiziji; n) usluge telefonske pomoći; o) usluge podučavanja koje samo uključuju dopisne tečajeve, kao što su tečajevi preko pošte; p) klasične dražbene usluge koje se oslanjaju na izravnu ljudsku intervenciju bez obzira na način na koji se daju ponude; q) telefonske usluge s video komponentom, koje se inače nazivaju videofonske usluge; r) pristup internetu i svjetskoj mreži; s) telefonske usluge preko interneta.

114 O tome više u: Parrilli, D., u bilj. 82., str. 5. i Rendahl, P., u bilj. 28., str. 73. Pritom je važno spomenuti i smjernice Odbora za PDV iz 2003. (TAXUD/2303/03 Rev 2 final od 8. siječnja 2003.) u kojima se objašnjava pojam i klasifikacija e-usluga. Prijedlozi iz navedenog dokumenta prihvaćeni su u odredbama Uredbe 1777/2005 te Uredbe 282/2011. U smjernicama Odbora za PDV se, između ostaloga, objašnjava zašto se pojedine usluge (kasnije izričito navedene u Uredbi 282/2011) ne bi trebale smatrati e-uslugama. Tako se usluge navedene u čl. 7., st. 3., toč. i. – p. Uredbe 282/2011 ne smatraju e-uslugama zbog toga što se njihove isporuke „značajno zasnivaju na ljudskoj intervenciji“.

115 Parrilli, D., *op. cit.*, u bilj. 82.

116 *Ibid.*, str. 6.

ili isporuke usluga ne bi smjela ovisiti o načinu isporuke.¹¹⁷ Stoga se može ocijeniti upitnim, primjerice, različita klasifikacija usluge podučavanja na daljinu kod koje nastavnik iznosi sadržaj uživo internetom i one usluge podučavanja na daljinu koja je automatizirana te ne zahtijeva značajnu ljudsku intervenciju (npr. virtualni razred). Posebno je pitanje i klasifikacija, tzv. kombiniranih usluga, koje uključuju veći broj različitih isporuka. Jasno je kako „nova tehnologija, koja konstantno napreduje, zamagljuje granicu između tradicionalnih kategorija usluga i pruža mogućnosti širokog razmjera za isporuke složenih proizvoda, te tako izaziva ozbiljne praktične probleme u ovom području.“¹¹⁸ Tehnološki napredak uvjetovao je da isporuke kombiniranih usluga često uključuju i isporuke pojedinih e-usluga te se postavlja pitanje njihovog poreznog tretmana.¹¹⁹ Čak i u slučaju postizanja optimalnog pravnog uređenja klasifikacije e-usluga na razini EU-a, praktična primjena tih pravila ostavlja prostor za različitu interpretaciju različitih država članica te se tako trgovačka društva uključena u navedene isporuke, kao i porezne tijela, suočavaju s novim problemima. „Unutar EU, s obzirom na to da su nacionalne porezne vlasti nadležne za upravljanje i provođenje sustava PDV-a, vrlo je vjerojatno razvijanje različitih stajališta o tome što se sve smatra e-uslugama.“¹²⁰ Radi rješavanja navedenih problema oko klasifikacije e-usluga na razini EU-a, Rendahl predlaže ili podvrgavanje svake transakcije posebno osmišljenom testu, prema kojem bi se transakcija koja ispunjava određene čimbenike smatrala isporukom e-usluge,

117 Doernberg, R., Hinnekens, L., *op. cit.*, u bilj. 8., str. 248. Vidi i: presuda Europskog suda ESP C-2/95 od 5. srpnja 1997., *Sparenkassernes Datacenter (SDC) v. Skatteministriet*

118 Hargitai, C., *op. cit.*, u bilj. 6., str. 41.

119 Detaljnije o ovome vidi: Doernberg, R., Hinnekens, L., u bilj. 8., str. 250-252. i 254-255

120 Rendahl, P., *op. cit.*, u bilj. 28., str. 72. Dobar primjer za različita stajališta nacionalnih poreznih vlasti o klasifikaciji pojedinih isporuka kao e-usluga je klasifikacija isporuke softvera (izričito navedene u Dodatku II., toč. b. Direktive 2006/112/EZ kao e-usluge), ali koja se odvija putem indirektno e-trgovine, dakle isporukom softvera na fizičkom nositelju podataka (npr. na CD-ROM-u). Svaka isporuka softvera (računalnog programa) putem indirektno e-trgovine zapravo se sastoji od više pojedinačnih transakcija. „Kupac stječe pravo na uporabu softvera i, u ograničenom broju slučajeva, njegovo umnožavanje. Prema tome, kupac kupuje fizički nositelj podataka, ali stječe samo pravo na uporabu softvera, a ne vlasništvo nad samim softverom“ (Basu, S., *op. cit.*, u bilj. 1., str. 145.). Odgovor na pitanje klasifikacije ovakve transakcije, kao isporuke dobara (zbog prijenosa prava na raspolaganje materijalnim dobrom – fizičkim nositeljem podataka, npr. CD-ROM-om) ili isporuke usluga (zbog nematerijalne prirode prava koje stječe kupac softvera), nije nužno jednoznačan, kako pokazuje i različita praksa u pojedinim državama članicama (detaljnije o ovome vidi: Parrilli, D., u bilj. 82., str. 7-8.). Međutim, prihvatljivim se može smatrati stajalište kako se u ovakvim slučajevima radi o isporuci e-usluge jer je gospodarski smisao opisane transakcije stjecanje prava kupca na uporabu softvera na njegovom računalu, a ne kupnja fizičkog nositelja podataka samog po sebi. „S obzirom na to da kupac kupuje računalni program za uporabu na svom računalu, što je ključni element transakcije, softver se ne može smatrati isporukom dobara, već isporukom usluge, jer se radi o prijenosu nematerijalnog prava ... Za razliku od knjiga i glazbenih CD-a, CD-ROM sa softverom se ne može upotrebljavati sam po sebi, bez instalacije na tvrdi disk računala, te se nakon takve instalacije može upotrebljavati i sam softver. Prema tome, CD-ROM je samo nositelj podataka koji pomaže pri uporabi softvera“ (Basu, S., *op. cit.*, u bilj. 1., str. 145-146.).

ili klasifikaciju prema smislu i svrsi svake pojedinačne transakcije.¹²¹ Konačno, potrebno je istaknuti kako Direktiva 2006/112/EZ u čl. 58., st. 2., izričito navodi da „kada isporučitelj usluge i kupac komuniciraju putem elektroničke pošte, to samo po sebi ne znači da se radi o isporuci e-usluge.“¹²²

3.2. Mjesto oporezivanja e-usluga PDV-om u pravu EU-a

Nakon pojašnjavanja pojma e-usluga u pravu EU-a, nužno je dati odgovor i na jedno od ključnih pitanja čitavog režima oporezivanja PDV-om e-usluga u EU – mjesto oporezivanja takvih isporuka. Općenito se može reći kako pravila o mjestu oporezivanja PDV-om služe kako bi se točno odredilo u kojoj će se državi oporezovati PDV-om prekogranične isporuke dobara i usluga, odnosno kojoj poreznoj jurisdikciji¹²³ pripada pravo oporezivanja tih isporuka. „Ova pravila, rješavajući moguće sukobe između različitih jurisdikcija stvorena su s ciljem izbjegavanja dvostrukog oporezivanja ili neoporezivanja.“¹²⁴ Dva osnovna načela kojima se navedeni problemi rješavaju su načelo odredišta i načelo podrijetla,¹²⁵ a harmonizirani sustav PDV-a u EU temelji se na načelu odredišta.¹²⁶ Pritom je potrebno istaknuti kako je određivanje mjesta oporezivanja PDV-om puno složenije kod isporuka usluga, kod kojih nema fizičkog kretanja materijalnih dobara preko državnih granica.¹²⁷ Direktiva 2006/112/EZ, nakon izmjena uvedenih Direktivom 2008/8/EZ,¹²⁸ sadrži pravila o mjestu oporezivanja usluga koja se razlikuju ovisno o

121 Prema: Rendahl, P., u bilj. 28., str. 72.

122 Ovakva odredba je logična i razumljiva s obzirom na to da je komunikacija elektroničkom poštom u današnje vrijeme uobičajeni način komunikacije kod velikog broja poslovnih transakcija. Odbor za PDV u svojim smjernicama iz 2003. godine (vidi *supra*, str. 22., bilj. 114.) navodi kako se „priroda transakcije ne mijenja u slučajevima gdje se stranke služe internetom za prijenos informacija tijekom poslovne transakcije (npr. putem elektroničke pošte). To se razlikuje od isporuke koja u potpunosti ovisi o internetu (npr. pretraživanje i preuzimanje informacija iz baza podataka bez ljudske intervencije).“

123 „Porezna jurisdikcija je dio fiskalne jurisdikcije i u tom smislu ona je ovlaštenje u okviru kojega zakonodavna vlast normativno regulira sve elemente poreznog aspekta svoga djelovanja, odnosno cjelokupnu problematiku oporezivanja“ (Jelčić, Bo., *et al.*, *op. cit.*, u bilj. 11., str. 281.).

124 Terra, B., *Place of supply in European VAT*, Kluwer Law International, The Hague, 1998., str. 2. Kako je istaknuto u literaturi, „doktrina mjesta oporezivanja kod PDV-a ne igra nikakvu ulogu kod transakcija koje su ograničene na jednu poreznu jurisdikciju. Čim je uključeno više poreznih jurisdikcija, bilo zbog toga kretanja dobara na područje druge države, bilo zbog obavljanja usluga osobi ili od strane osobe iz druge države, ne postoji nužno jedan odgovor na pitanje obavlja li se transakcija unutar (ili izvan) državnog područja“ (Terra, B., Wattel, P., *op. cit.*, u bilj. 17., str. 280.).

125 Vidi *supra*, bilj. 41.

126 O ovome detaljnije vidi: Mijatović, N., *Prijelazni sustav europskog poreza na dodanu vrijednost (PDV)*, Pravo i porezi, br. 6/2002, 2002., str. 49-52.

127 O ovome detaljnije vidi: Jelčić, Bo., *et al.*, u bilj. 11. str. 413.

128 Vidi *supra*, bilj. 51. Za detaljan prikaz izmjena i dopuna Direktive 2006/112/EZ nakon donošenja Direktive 2008/8/EZ vidi: Antić, D., *Reforma sustava oporezivanja usluga u EU*, Pravo i porezi, br. 11/2009, 2009., str. 85-89.

statusu primatelja usluge. Ako je primatelj usluge porezni obveznik PDV-a, u smislu odredbi Direktive 2006/112/EZ,¹²⁹ primjenjuje se opće pravilo iz čl. 44. Direktive 2006/112/EZ, te se takva isporuka¹³⁰ mora oporezovati u državi u kojoj primatelj usluge ima sjedište poslovne aktivnosti ili stalnu poslovnu jedinicu u kojoj se pružaju usluge, te podredno u državi u kojoj primatelj ima prebivalište ili uobičajeno boravište. Ako je primatelj usluge osoba koja se ne smatra poreznim obveznikom PDV-a, u smislu odredbi Direktive 2006/112/EZ, primjenjuje se opće pravilo iz čl. 45. Direktive 2006/112/EZ, te se takva isporuka¹³¹ mora oporezovati u državi u kojoj isporučitelj usluge ima sjedište poslovne aktivnosti ili stalnu poslovnu jedinicu iz koje pruža usluge te podredno u državi u kojoj isporučitelj ima prebivalište ili uobičajeno boravište. Dakle, kod određivanja mjesta oporezivanja za B2B isporuke usluga primjenjuje se načelo odredišta, a za B2C isporuke usluga načelo podrijetla. Direktiva 2006/112/EZ posebnim pravilima predviđa i niz iznimki od ovih općih pravila za velik broj različitih isporuka usluga¹³², pa tako i za isporuke e-usluga.

Važnost pravila o mjestu oporezivanja e-usluga naglašena je zbog osnovnih obilježja rastuće globalne e-trgovine - anonimnosti njezinih sudionika¹³³ te beznačajnosti zemljopisnih odrednica poput sjedišta, poslovne jedinice ili prebivališta prodavatelja i kupca. To je još više naglašeno kod isporuka e-usluga jer za kupca, tj. primatelja takvih usluga, fizička udaljenost od mjesta na kojem isporučitelj obavlja svoju djelatnost ne igra nikakvu ulogu. Gubljenjem značaja zemljopisnih odrednica u vezi s transakcijom porezne vlasti susreću se s poteškoćama pri utvrđivanju uporišnih točaka oporezivanja¹³⁴ te time nastaje širok prostor za poreznu utaju i izbjegavanje plaćanja poreza. „Internet omogućuje isporuke sve većeg broja nematerijalnih dobara i usluga od strane isporučitelja koji nisu fizički prisutni u državi u kojoj dolazi do potrošnje. Rezultat toga je da isporučitelji i kupci

129 Čl. 9. st. 1. Direktive 2006/112/EZ određuje: "Porezni obveznik je svaka osoba koja samostalno provodi gospodarsku aktivnost na bilo kojem mjestu, bez obzira na svrhu ili rezultate te aktivnosti." Važno je napomenuti kako je pojam poreznog obveznika pri određivanju mjesta oporezivanja usluga još i širi. Tako čl. 43. Direktive 2006/112/EZ određuje sljedeće: „U svrhu primjene pravila o mjestu isporuke usluga:

1. porezni obveznik koji obavlja i aktivnosti ili transakcije koje se ne smatraju oporezivim isporukama dobara ili isporukama usluga u skladu s čl. 2., st. 1. smatra se poreznim obveznikom u odnosu na sve usluge koje su mu pružene.

2. pravna osoba koja nije porezni obveznik, a registrirana je za potrebe PDV-a smatra se poreznim obveznikom.“

Za tumačenje i pojašnjavanje odredbi Direktive 2006/112/EZ koje se odnose na pojam poreznog obveznika velik značaj ima praksa Europskog suda (detaljnije o tome vidi: Terra, B., Wattel, P., u bilj. 17., str. 269-274.).

130 Ovakve isporuke u literaturi se pojednostavljeno nazivaju i *business-to-business* (B2B) transakcije (dalje u radu: B2B isporuke).

131 Ovakve isporuke u literaturi se pojednostavljeno nazivaju i *business-to-customer* (B2C) transakcije (dalje u radu: B2C isporuke).

132 Ta posebna pravila određena su u čl. 46.-59.b Direktive 2006/112/EZ.

133 Prema: Mijatović, N., *Razvoj...*, u bilj. 75., str. 70.

134 Prema: *ibid.*, str. 69.

mogu oblikovati transakcije na način da izbjegnu plaćanje PDV-a.¹³⁵ Posljedica je i gubljenje prihoda od poreza na potrošnju u državnim proračunima¹³⁶ te je razumljiva potreba za jasnim i preciznim pravilima o tomu koja država ima pravo oporezovati PDV-om isporuke pojedinih e-usluga. U literaturi se ističe kako „u svjetlu globalne i bezgranične prirode digitalnih usluga, rasprava o alternativnim politikama i pristupima njihovom oporezivanju trebala bi se usmjeriti na određivanje jurisdikcije u kojoj bi se te usluge trebale oporezovati.“¹³⁷ EU je, donošenjem Direktive 2002/38/EZ te kasnijim izmjenama Direktive 2006/112/EZ, uskladila svoj pravni okvir s preporukom OECD-ovog Odbora za fiskalna pitanja iznesenom na konferenciji u Ottawi o tome da se e-usluge oporezuju prema načelu odredišta, tj. prema mjestu potrošnje.¹³⁸ Pravila Direktive 2006/112/EZ koja se odnose na mjesto oporezivanja e-usluga predviđaju različita rješenja ovisno o statusu primatelja kao poreznog obveznika (tj. radi li se o B2B isporukama ili B2C isporukama) te imaju li stranke uključene u transakcije poslovni nastan,¹³⁹ prebivalište ili uobičajeno boravište u

135 Basu, S., *op. cit.*, u bilj. 1., str. 152.

136 Kako ističe Westberg, mobilnost poreznih osnovica u e-trgovini navela je „nacionalne porezne vlasti, kao i međunarodne organizacije, da izraze zabrinutost oko rizika erozije poreznih osnovica i povećanih poteškoća pri udovoljavanju poreznoj obvezi“ (Westberg, B., *op. cit.*, u bilj. 34., str. 13.). U području e-trgovine premještanje djelatnosti iz jedne države u drugu postalo je vrlo jednostavno te je time i otvoren prostor za manipulacije određivanjem porezne jurisdikcije u kojoj će se obaviti oporezivanje. „Svatko može internetom osnovati i upravljati *off-shore* društvima ... Udumljavanje web sjedišta moguće je putem posluživača (servera) koji je udaljen od mjesta u kojem trgovac obavlja djelatnost“ (*ibid.*, str. 22.). Poteškoće pri identifikaciji poreznih obveznika i oporezivih isporuka u e-trgovini nužno dovode i do smanjenog udovoljavanja poreznoj obvezi (engl. *tax compliance*) te gubitka poreznih prihoda. Vito Tanzi upravo zbog učinaka e-trgovine na smanjenje prihoda državnih proračuna upotrebljava termin „fiskalni termiti“ (prema: Bird, R., u bilj. 47., str. 9.).

137 Doernberg, R., *et al.*, *op. cit.*, u bilj. 9., str. 555.

138 Vidi *supra*, bilj. 43. Valja istaknuti kako se određivanje mjesta oporezivanja PDV-om prema mjestu potrošnje opravdava i načelom korisnosti. „Načelo korisnosti znači da se oporezivanje obavlja u onoj jurisdikciji u kojoj potrošač ima koristi od socijalne pomoći, infrastrukture, obrazovanja, kulture i ostalih državnih aktivnosti koje se financiraju prikupljenim prihodima. Primjena načela korisnosti na potrošne poreze dovodi do oporezivanja u onoj državi u kojoj dolazi do potrošnje“ (Westberg, B., *op. cit.*, u bilj. 34., str. 139.). S obzirom na to da je PDV porez koji u ekonomskom smislu snose krajnji potrošači, koncept prema kojem država u kojoj dolazi do potrošnje ima pravo oporezovati PDV-om oporezive isporuke može se prihvatiti kao opravdan. Detaljnije o problematici određivanja stvarnog mjesta potrošnje vidi: *ibid.*, str. 143-146.

139 Direktiva 2006/112/EZ osobe koje pružaju e-usluge, a koje se prema njezinim odredbama smatraju poreznim obveznicima PDV-a, u čl. 58. dijeli u dvije skupine, ovisno o tomu imaju li ili ne poslovni nastan na području EU-a (vidi *supra*, str. 8., bilj. 38.). Glavni je problem u tome što Direktiva ne sadrži definiciju pojmova „sjedište poslovne aktivnosti“ (*place of business establishment*) i „stalna poslovne jedinica“ (*fixed establishment*). Budući da je porezni položaj dviju navedenih kategorija isporučitelja e-usluga bitno različit, ovisno o tomu imaju li barem stalnu poslovnu jedinicu u kojoj od država članica EU-a putem koje pružaju e-usluge, potrebno je vrlo precizno tumačenje što se sve može smatrati takvim mjestom poslovanja. U literaturi se ističe kako se pojam stalne poslovne jedinice u smislu Direktive 2006/112/EZ ne može smatrati istovjetnim pojmu stalne poslovne jedinice (*permanent establishment*) iz OECD-ovog model ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja dohotka i imovine, što

kojoj od država članica EU ili ne. Stoga se nastavno iznosi prikaz rješenja za sve moguće vrste transakcija:

1. Kod B2B isporuka e-usluga isporučitelja koji ima poslovni nastan u nekoj od država članica EU-a, mjesto oporezivanja će, sukladno općem pravilu iz čl. 44. Direktive 2006/112/EZ, biti u onoj državi u kojoj primatelj usluga ima sjedište poslovne aktivnosti ili stalnu poslovnu jedinicu u kojoj se te usluge pružaju, a u izostanku tih mjesta poslovanja, u onoj državi u kojoj primatelj ima prebivalište ili uobičajeno boravište. Ovakvo se rješenje u praksi primjenjuje uporabom tzv. mehanizma obrnutog terećenja (engl. *reverse charge mechanism*), sukladno čl. 196. Direktive 2006/112/EZ, tj. prijenosa obveze za utvrđivanje i plaćanje PDV-a s isporučitelja na primatelja usluge, za isporuke kod kojih primatelji imaju poslovni nastan na području EU-a.¹⁴⁰ Ako primatelj nema poslovni nastan na području EU-a, na oporezivanje isporuke u pitanju primjenjuju se poreznopravna pravila države primatelja. To zapravo znači da isporučitelj s poslovnim nastanom na području

je potvrdila i praksa Europskog suda (vidi: Doernberg, R., Hinnekens, L., u bilj. 8., str. 255-265., također i: Rendahl, P., u bilj. 28., str. 75-79.). Uredba 282/2011 upravo zbog toga a u svojim odredbama (čl. 10.-13.) izričito definira pojmove sjedišta poslovne aktivnosti, stalne poslovne jedinice, prebivališta i uobičajenog boravišta, a radi ujednačene primjene odredbi Direktive 2006/112/EZ. Tako prema čl. 11. Uredbe stalna poslovna jedinica predstavlja mjesto poslovanja, različito od sjedišta poslovne aktivnosti u smislu čl. 10. Uredbe, koje ima dovoljan stupanj stalnosti te odgovarajuće ljudske i tehničke resurse koji mu omogućuju primanje ili pružanje usluga. Sa stajališta isporuka e-usluga najzanimljivije je pitanje može li se običan posluživač (server) koji se nalazi u jednoj od država članica EU-a smatrati stalnom poslovnom jedinicom. Rendahl je mišljenja kako je odgovor na to pitanje negativan, „dijelom zbog izostanka ljudskog sudjelovanja, ali i zbog kriterija koji je više puta spomenuo Europski sud, a to je postizanje racionalnog rezultata oporezivanja“ (*ibid.*, str. 77.).

- 140) Mehanizam obrnutog terećenja odnosi se na pitanje tko ima obvezu obračunavanja i plaćanja PDV-a na oporezive isporuke dobara i usluga. Opće pravilo iz čl. 193. Direktive 2006/112/EZ određuje da je „PDV dužan plaćati svaki porezni obveznik koji obavlja oporezivu isporuku dobara ili usluga, osim u slučajevima iz članaka od 194. do 199. i članka 202. prema kojima je PDV obvezna plaćati druga osoba“. Posebno pravilo za određivanje obveznika plaćanja poreza kod prekograničnih B2B isporuka usluga određeno je u čl. 196. Direktive: „PDV je dužan plaćati svaki porezni obveznik, ili pravna osoba koja nije porezni obveznik a registrirana je za potrebe PDV-a, kojemu se pružaju usluge iz čl. 44., ako te usluge pruža porezni obveznik koji nema poslovni nastan na području te države članice“. Valja napomenuti da se, u skladu sa čl. 192.a Direktive, čl. 196. primjenjuje i u situacijama kada isporučitelj ima poslovni nastan u državi članici primatelja, ali to mjesto poslovanja ne sudjeluje u isporuci u pitanju. Članak 196. Direktive predstavlja pravnu osnovu za uporabu mehanizma obrnutog terećenja kod prekograničnih B2B isporuka usluga, a koji je nužan za praktičnu provedbu čl. 44. Direktive. Kako se ističe u literaturi, „prema ovom mehanizmu, primatelj usluga iz EU postaje, umjesto isporučitelja, odgovoran za obračunavanje i plaćanje poreza, kao da je kupac sam sebi isporučio uslugu. Pritom je moguć i odbitak pretporeza“ (Doernberg, R., Hinnekens, L., *op. cit.*, u bilj. 8., str. 42.; detaljnije o samom načinu primjene ovog mehanizma vidi: Antić, D., *Opća primjena mehanizma prijenosa obveze za PDV na kupca*, Pravo i porezi, br. 11/2009, 2009., str. 87-93.). Westberg navodi da su dvije osnovne prednosti ovog mehanizma pojednostavljenje administrativnih obveza za inozemnog isporučitelja te veća mogućnost kontrole poreznih vlasti (prema: Westberg, B., u bilj. 34., str. 143-146.). Praktična primjena mehanizma obrnutog terećenja olakšana je pomoću VIES sustava kojim se može provjeriti porezni broj stranaka uključenih u transakcije (vidi *infra*, bilj. 157.).

EU-a ne obračunava PDV¹⁴¹ te je za obračunavanje i plaćanje PDV-a ili kakvog drugog poreza na potrošnju odgovoran primatelj, u skladu s poreznopravnim pravilima države u kojoj ima poslovni nastan. Dakle, ako trgovačko društvo X, sa sjedištem u državi članici A, isporuči e-uslugu trgovačkom društvu Y, sa sjedištem u državi članici B, mjesto oporezivanja PDV-om je država B, a društvo Y je, prema mehanizmu obrnutog terećenja, dužno obračunati i platiti PDV na navedenu isporuku u skladu s poreznopravnim pravilima države B. Ako se usluga obavlja za potrebe stalne poslovne jedinice društva Y, koja se nalazi u državi članici C, mjesto oporezivanja je država C te je društvo Y dužno obračunati i platiti PDV u skladu s poreznopravnim pravilima države C. Ako društvo X isporuči istu uslugu trgovačkom društvu Z sa sjedištem u državi nečlanici D, mjesto oporezivanja je država D, te društvo Z mora obračunati i platiti PDV ili kakav drugi porez na promet na navedenu isporuku, sukladno poreznom pravu države D.

2. Kod B2B isporuka e-usluga isporučitelja koji ima poslovni nastan izvan područja EU-a primateljima s poslovnim nastanom na području EU-a također se primjenjuje opće pravilo iz čl. 44. Direktive 2006/112/EZ te će mjesto oporezivanja biti u onoj državi u kojoj primatelj usluga ima sjedište poslovne aktivnosti ili stalnu poslovnu jedinicu kojoj se te usluge pružaju, te podredno prebivalište ili uobičajeno boravište. Kod takvih se isporuka također primjenjuje i mehanizam obrnutog terećenja¹⁴² te će primatelj e-usluga biti odgovoran za obračunavanje i plaćanje PDV-a u skladu s poreznopravnim pravilima one države članice u kojoj ima poslovni nastan.

3. Kod B2C isporuka e-usluga isporučitelja koji ima poslovni nastan u nekoj od država članica, mjesto oporezivanja se, prema odredbama Direktive 2006/112/EZ određuje različito način ovisno o tomu ima li primatelj (koji nije porezni obveznik) poslovni nastan, prebivalište ili uobičajeno boravište u nekoj od država članica EU-a. Ako primatelj ima poslovni nastan, prebivalište ili uobičajeno boravište na području EU-a, primjenjuje se opće pravilo iz čl. 45. Direktive 2006/112/EZ te je mjesto oporezivanja u onoj državi u kojoj isporučitelj ima sjedište poslovne aktivnosti ili stalnu poslovnu jedinicu putem koje isporučuje usluge, te podredno, u državi

141 To proizlazi iz odredbe čl. 2., st. 1., toč. c. Direktive 2006/112/EZ koja određuje da se u predmet oporezivanja PDV-om ubraja samo „pružanje usluga uz naknadu na području neke države članice od strane poreznog obveznika koji djeluje kao takav“. Dakle, one isporuke usluga za koje se, sukladno pravilima Direktive o mjestu oporezivanja, utvrdi da nisu isporučene na području koje od država članica EU-a, uopće nisu oporezive PDV-om u državama članicama EU-a te je na poreznom pravu država nečlanica da svojim pravilima utvrdi hoće li oporezovati navedene promete. Treba istaknuti i jednu iznimku kod koje je moguće da mjesto oporezivanja B2B isporuka, kod kojih primatelj nema poslovni nastan na području EU-a bude u državi isporučitelja, odnosno u državi članici EU-a. Riječ je o odredbi čl. 59a, st. 1., toč. b. koja dopušta državama članicama da, radi izbjegavanja dvostrukog oporezivanja, neoporezivanja ili narušavanja tržišnog natjecanja, smatraju da je mjesto isporuke e-usluga, ako se nalazi izvan EU-a, unutar njihovog područja, ako se stvarna uporaba i uživanje (engl. *effective use and enjoyment*) tih usluga odvija na njihovom području. Više o kriteriju stvarne uporabe i uživanja vidi: Antić, D., *Opća...*, u bilj. 140., str. 88.

142 Vidi *supra*, bilj. 140.

u kojoj isporučitelj ima prebivalište ili uobičajeno boravište. Dakle, kod takvih se transakcija prema trenutno važećim rješenjima primjenjuje načelo podrijetla,¹⁴³ ali to će se promijeniti u bliskoj budućnosti. Naime, 1. siječnja 2015. na snagu će stupiti odredbe Direktive 2008/8/EZ (koje mijenjaju Direktivu 2006/112/EZ) te će, prema izmijenjenom čl. 58. Direktive 2006/112/EZ, mjesto oporezivanja biti država u kojoj primatelj ima poslovni nastan, prebivalište ili uobičajeno boravište, tj. država potrošnje.¹⁴⁴ Radi lakše praktične primjene tog novog rješenja, isporučiteljima e-usluga iz EU-a pružit će se mogućnost primjene posebnog postupka oporezivanja, sličnog onome koji se već primjenjuje za B2C isporuke od strane isporučitelja iz država nečlanica,¹⁴⁵ koji će uvelike olakšati administrativne obveze i troškove udovoljavanja poreznoj obvezi za isporučitelje. S druge strane, ako primatelj nema poslovni nastan, prebivalište ili uobičajeno boravište na području EU-a, primjenjuje se posebno pravilo iz čl. 59. Direktive 2006/112/EZ te je mjesto oporezivanja u onoj državi u kojoj primatelj ima poslovni nastan, prebivalište ili uobičajeno boravište.

143 Vidi *supra*.

144 U toč. 3. preambule Direktive 2008/8/EZ navodi se kako bi „mjesto oporezivanja, za sve isporuke usluga, trebalo biti mjesto stvarne potrošnje“. Ali pritom ističe i potrebu za postupnom tranzicijom prema konačnom sustavu oporezivanja svih usluga u skladu s načelom odredišta, zbog mogućih učinaka na proračune nekih država članica, te neke njezine odredbe stupaju na snagu tek protekom određenog vremenskog razdoblja od donošenja. Tako se u toč. 10. preambule Direktive navodi kako bi „neke izmjene mjesta isporuke usluga mogle značajno utjecati na proračune država članica. Radi osiguranja glatke tranzicije ove bi se izmjene trebale uvoditi tijekom određenog vremena.“ Rendahl pak ističe kako je osnovni razlog zbog kojeg se, u prijedlogu za donošenje Direktive 2008/8/EZ, Europska komisija uopće odlučila za oblikovanje sustava PDV-a prema načelu odredišta bio „minimalizacija iskorištavanja razlika u poreznim stopama između država članica EU za dobivanje prednosti na tržištu. Prijelazom na odlučivanje mjesta oporezivanja prema načelu odredišta, smanjuje se mogućnost iskorištavanja razlika u poreznim stopama“ (Rendahl, P., *op. cit.*, u bilj. 28., str. 82.).

145 Direktiva 2008/8/EZ određuje da 1. siječnja 2015. na snagu stupaju nove odredbe Direktive 2006/112/EZ. U glavu XII., poglavlje 6. Direktive dodaje se novi odjeljak 3., koji u čl. 369a-369k uređuje upravo ovaj poseban postupak oporezivanja za usluge radijskog i televizijskog emitiranja te e-usluge koje pružaju porezni obveznici s poslovnim nastanom u EU, ali ne u državi članici potrošnje. Ovaj poseban postupak oporezivanja, koji se u dokumentima Europske komisije (vidi: COM(2012) 2 final, str. 2-3.) spominje pod nazivom *mini One Stop Shop* (tzv. sustav „sve na jednom mjestu“), u biti je identičan posebnom postupku oporezivanja koji već primjenjuju za isporuke e-usluga isporučitelji bez poslovnog nastana u EU (vidi *infra*, str. 30., bilj. 149.). Kako navodi Rendahl, „s obzirom na to da primjena načela odredišta za isporučitelje znači administrativno opterećenje, *one-stop-shop* sustav se koristi kako bi se to opterećenje olakšalo“ (Rendahl, P., *op. cit.*, u bilj. 28., str. 82.). Prema tom novom sustavu primjerice društvo A, sa sjedištem u Italiji, koje isporučuje filmove u digitalnom obliku potrošačima iz različitih država članica, sve svoje obveze u vezi s obračunavanjem, prijavom i plaćanjem PDV-a ispunjava kontaktom s poreznim tijelima jedne države članice, tzv. države identifikacije, a to je u konkretnom slučaju Italija. Pritom se primjenjuje načelo odredišta jer društvo A mora na svaku pojedinačnu isporuku obračunati stopu PDV-a koja se primjenjuje u državi potrošnje (država u kojoj kupac ima prebivalište ili uobičajeno boravište), o čemu podatke navodi u poreznoj prijavi koju elektroničkim putem predaje talijanskim poreznim tijelima (detaljnije o ovom posebnom postupku oporezivanja vidi: Parrilli, D., u bilj. 82., str. 13-14.).

Dakle, kod takvih se transakcija primjenjuje načelo odredišta što zapravo znači da isporučitelji s poslovnim nastanom u EU uopće ne obračunavaju niti plaćaju PDV na e-usluge koje pružaju primateljima iz država nečlanica.¹⁴⁶

4. Kod B2C isporuka isporuka e-usluga isporučitelja koji ima poslovni nastan izvan područja EU-a primateljima koji imaju poslovni nastan, prebivalište ili uobičajeno boravište u nekoj od država članica, primjenjuje se posebno pravilo iz čl. 58. Direktive 2006/112/EZ te je mjesto oporezivanja u državi u kojoj primatelj ima poslovni nastan, prebivalište ili uobičajeno boravište. Primjena načela odredišta za ovakve isporuke također je uvedena Direktivom 2002/38/EZ radi suzbijanja poremećaja na unutarnjem tržištu i povoljnijeg položaja isporučitelja s poslovnim nastanom izvan EU-a.¹⁴⁷ Praktična primjena pravila iz čl. 58. Direktive 2006/112/EZ značila bi da isporučitelj mora najprije utvrditi činjenicu da primatelj e-usluge nije porezni obveznik te državu u kojoj primatelj ima poslovni nastan, prebivalište ili uobičajeno boravište, a nakon toga obračunati PDV po stopi države primatelja i platiti porez u toj državi. Posljedica toga je značajno povećanje administrativnih i drugih obveza za isporučitelje iz država nečlanica prilikom udovoljavanja poreznoj obvezi.¹⁴⁸ Zbog pojednostavljenja ispunjavanja poreznih obveza za isporučitelje e-usluga koji nemaju poslovni nastan na području EU-a, Direktivom 2002/38/EZ uvedena je i mogućnost primjene posebnog postupka oporezivanja za navedene

146 Ovakvo rješenje uvedeno je Direktivom 2002/38/EZ kako bi se isporučitelje e-usluga iz EU dovelo u ravnopravan tržišni položaj s konkurentima iz drugih država, prvenstveno SAD-a, koji su pružali e-usluge potrošačima u EU (vidi *supra*, str. 8-9.). Naime, do 1. siječnja 2003., kada je Direktiva 2002/38/EZ stupila na snagu, mjesto oporezivanja B2C isporuka e-usluga isporučitelja iz EU-a bilo je u državi poslovnog nastana isporučitelja, sukladno općem pravilu iz čl. 9., st. 1. tada važeće Šeste direktive, bez obzira na lokaciju primatelja. Dakle, isporučitelji iz EU-a morali su obračunati i platiti PDV u skladu s poreznopravnim pravilima države vlastitog poslovnog nastana. S druge strane, B2C isporuke e-usluga isporučitelja bez poslovnog nastana na području EU-a primateljima unutar EU-a nisu se smatrale oporezivima prema odredbama Direktive 2006/112/EZ. Ako su isporučitelji bili iz SAD-a navedene isporuke uopće se nisu ni oporezovale porezom na promet. Posljedice su bile „nepovoljniji tržišni položaj za europske poduzetnike i iskrivljenja na unutarnjem tržištu EU-a“ (Parrilli, D., *op. cit.*, u bilj. 82., str. 5.). Naime, isporučitelji e-usluga iz država nečlanica nisu obračunavali niti plaćali PDV na isporuke učinjene potrošačima iz EU-a, a isporučitelji iz država članica obračunavali su i plaćali PDV za isporuke svim potrošačima, bez obzira jesu li oni iz EU-a ili ne. U literaturi se tako isticalo da je „primjena općeg pravila iz čl. 9., st. 1. na slučajeve isporuke digitalnih usluga neprikladna jer će vjerojatno izazvati narušavanje tržišnih uvjeta koje će biti štetno za isporučitelje iz EU-a, premještanjem djelatnosti iz EU-a na isporučitelje iz država nečlanica te gubitak prihoda od PDV-a u EU u ovom rapidno rastućem segmentu međunarodne trgovine“ (Doernberg, R., *et al.*, *op. cit.*, u bilj. 9., str. 555.). Također, pri utvrđivanju mjesta oporezivanja kod ovakvih transakcija, države članice, prema izričitoj odredbi čl. 59a, st. 2. Direktive 2006/112/EZ, ne mogu primjenjivati kriterij stvarne uporabe i uživanja (vidi *supra*, bilj. 141.)

147 Vidi *supra*, bilj. 146.

148 Treba uzeti u obzir da i dalje postoje značajne razlike u sustavima PDV-a između država članica EU-a, a posebice vezano uz porezne stope (vidi *supra*, bilj. 23.) te bi poznavanje svih relevantnih poreznopravnih propisa i podnošenje poreznih prijava različitim poreznim vlastima predstavljalo velik teret za isporučitelje koji nemaju poslovni nastan u EU.

transakcije.¹⁴⁹ Prema tom posebnom postupku isporučitelj prvo odabire jednu državu članicu EU-a (tzv. državu identifikacije) kojoj prijavljuje (elektroničkim putem) početak svoje djelatnosti kao poreznog obveznika koji isporučuje e-usluge primateljima iz EU-a. Država identifikacije nakon toga isporučitelju dodjeljuje porezni broj za svrhe PDV-a, a isporučitelj je obavezan državi identifikacije elektroničkim putem podnositi poreznu prijavu za svako kalendarsko tromjesečje, bez obzira je li tijekom tog razdoblja pružao e-usluge na području EU-a ili ne. U poreznoj prijavi mora biti iskazana ukupna vrijednost isporuka e-usluga (bez PDV-a) za svaku državu članicu potrošnje¹⁵⁰ u obračunskom razdoblju, primijenjene porezne stope¹⁵¹ te ukupan iznos dužnog PDV-a.¹⁵² Zajedno s podnošenjem porezne prijave isporučitelj mora i platiti dužni iznos PDV-a, a „država identifikacije će prikupljene prihode od PDV-a preraspodijeliti državama članicama potrošnje.“¹⁵³

3.3. Primjena pravila iz Direktive 2006/112/EZ u praksi i otvorena pitanja postojećeg pravnog režima

Unatoč svim naporima koje su institucije EU-a uložile u stvaranje teoretski prihvatljivog pravnog okvira za oporezivanje PDV-om transakcija obuhvaćenih pojmom e-usluga, praksa poduzimanja takvih prekograničnih transakcija ukazuje na brojne i dalje postojeće probleme. Zato je, osim teoretskog razmatranja poreznopravnih implikacija pojave i razvoja e-trgovine na zajednički sustav PDV-a u EU, potrebno dati i kratak pregled najvažnijih praktičnih problema. Naime,

149 Poseban postupak oporezivanja za porezne obveznike koji nemaju poslovni nastan na području EU-a, a isporučuju e-usluge osobama koji nisu porezni obveznici uređen je u poglavlju 6. glave XII. Direktive 2006/112/EZ, u čl. 357.-369. (detaljnije o ovom posebnom postupku oporezivanja vidi: Parrilli, D., u bilj. 82., str. 10-11.). U radu je već naznačeno kako se od 1. siječnja.2015. sličan postupak uvodi i za B2C isporuke e-usluga isporučitelja s poslovnim nastanom u EU (vidi: *supra*, bilj. 145.), čime se otklanja narušena porezna neutralnost između ovih dvaju kategorija isporučitelja (vidi *infra*). Valja napomenuti kako se od 1 siječnja 2015., kada stupaju na snagu izmijenjene odredbe poglavlja 6. glave XII. Direktive 2006/112/EZ, širi opseg primjene ovog posebnog postupka oporezivanja i na isporučitelje koji nemaju poslovni nastan u EU, a isporučuju B2C usluge radijskog i televizijskog emi-tiranja.

150 Prema odredbi čl. 358., st. 1., toč. 4. Direktive 2006/112/EZ „država članica potrošnje označava državu članicu u kojoj se smatra da je došlo do isporuke e-usluga, u skladu sa čl. 58.“

151 Za svaku pojedinačnu isporuku primjenjuje se, u skladu s načelom odredišta, porezna stopa države poslovnog nastana, prebivališta ili uobičajenog boravišta primatelja e-usluge (država potrošnje).

152 Treba naglasiti kako, prema čl. 368. Direktive 2006/112/EZ, isporučitelji koji nemaju poslovni nastan na području EU-a, a koji primjenjuju ovaj posebni postupak oporezivanja, nemaju pravo na odbitak pretporeza od PDV-a zaračunatog na vlastite isporuke. Međutim, povrat poreza mogu ostvarivati sukladno odredbama tzv. Trinaeste direktive (vidi *supra*, bilj. 56.). Detaljnije o ovome vidi: Terra, B., Wattel, P., u bilj. 17., str. 374-375.

153 Terra, B., Wattel, P., *op. cit.*, u bilj. 17., str. 373. Obveza države identifikacije na preraspodjelu prihoda od PDV-a utvrđena je Uredbom Vijeća (EZ) 792/2002 koja privremeno mijenja Uredbu Vijeća (EEZ) 218/92 o administrativnoj suradnji u području posrednih poreza (PDV) u vezi s dodatnim mjerama kod elektroničke trgovine, SL L 128, 15.5.2002.

„oporezivanje je moguće samo ako je moguća praktična primjena poreznopravnih pravila.“¹⁵⁴ Ako tu činjenicu promotrimo u smislu ranije prikazanih pravila Direktive 2006/112/EZ o mjestu oporezivanja e-usluga PDV-om, onda je jasno kako su „u području prekograničnog oporezivanja, provedbena pravila gotovo jednako važna kao i pravila o mjestu isporuke koja određuju poreznu jurisdikciju. Ukoliko ne postoje adekvatni mehanizmi za primjenu i prikupljanje PDV-a koji je porezni obveznik dužan platiti, PDV neće služiti svojoj svrsi kao mjera prikupljanja prihoda za financiranje javnih izdataka.“¹⁵⁵ U radu je već prikazano kako se mjesto oporezivanja e-usluga PDV-om prema pravilima Direktive 2006/112/EZ bitno razlikuje ovisno o statusu primatelja usluge kao poreznog obveznika PDV-a, tj. radi li se o B2B ili B2C isporukama, ali i o lokaciji primatelja, tj. o tome ima li primatelj poslovni nastan, prebivalište ili uobičajeno boravište u državi članici EU-a.¹⁵⁶ Stoga je za praktičnu primjenu tih pravila nužno da isporučitelj e-usluga može pouzdano, jednostavno, brzo i učinkovito saznati navedene podatke. U tom smislu problem gotovo pa i ne postoji kod B2B isporuka, zbog toga što u EU postoji VIES sustav razmjene informacija,¹⁵⁷ kojim porezni obveznici PDV-a mogu u svakom trenutku elektroničkim putem provjeriti porezni status druge stranke uključene u

154 Hargitai, C., *op. cit.*, u bilj. 6., str. 41. Bird ističe kako je „oporezivanje uvijek umjetnost mogućega. Promjene u poreznoj politici i poreznoj strukturi odraz su promjena u administrativnim realnostima u jednakoj mjeri, ili čak i više, kao i promjena u utvrđenim ciljevima politike“ (Bird, R., *op. cit.*, u bilj. 47., str. 23.)

155 Doernberg, R., *et al.*, *op. cit.*, u bilj. 9., str. 556. U radu je već ukazano na problem povećanog rizika od izbjegavanja plaćanja poreza i porezne utaje kod transakcija u okviru direktne e-trgovine (vidi *supra*).

156 Vidi *supra*.

157 VIES (engl. kratica za *VAT Information Exchange System*) zajednički je sustav razmjene informacija o transakcijama unutar EU za svrhe oporezivanja PDV-om. Uspostavljen je Uredbom Vijeća (EEZ) br. 218/92 od 27. siječnja 1992. o upravnoj suradnji u području neizravnog oporezivanja (SL L 24, 1.2.1992., str. 1.) kako bi se pojačanom i učinkovitom razmjenom informacija riješili potencijalni problemi u sustavu PDV-a u EU koji su se mogli predvidjeti zbog stupanja na snagu tzv. prijelaznog sustava PDV-a u EU te ukidanja carinskih kontrola na granicama između država članica (prema: Mijatović, N., *Prijelazni...*, u bilj. 126., str. 50.). U međuvremenu je navedena Uredba više puta mijenjana, pa i stavljena izvan snage Uredbom Vijeća (EZ) br. 1798/2003. Danas je u području administrativne suradnje u svrhe PDV-a na snazi Uredba 904/2010 (vidi *supra*, str. 11., bilj. 54.), koja u čl. 31. određuje da su države članice dužne osigurati da sve osobe uključene u isporuke dobara i usluga unutar EU-a, ali i isporučitelji e-usluga (te usluga radijskog i televizijskog emitiranja) koji nemaju poslovni nastan u EU, mogu, radi tih transakcija, elektroničkim putem dobiti potvrdu o valjanosti poreznog broja drugih osoba, kao i podatak o njihovom imenu i adresi. Danas sve osobe koje su porezni obveznici PDV-a (odnosno oni koji imaju porezni broj za svrhe PDV-a dodijeljen od države članice EU) mogu putem internetske stranice Europske komisije jednostavno provjeriti podatak o poreznom broju drugih osoba uključenih u transakcije (dostupno na: http://ec.europa.eu/taxation_customs/vies/vatRequest.html). Valja naglasiti kako se ne radi o jedinstvenoj bazi podataka na razini EU-a, već se putem internetskog posluživača Europske komisije u realnom vremenu samo prikupljaju i prosljeđuju korisnicima podatci iz nacionalnih baza podataka svih država članica.

transakciju.¹⁵⁸ Upravo primjena VIES sustava i mehanizma obrnutog terećenja¹⁵⁹ omogućuju vrlo učinkovitu primjenu načela odredišta kod B2B isporuka e-usluga. S druge strane, B2C isporuke pred isporučitelje usluga i porezne vlasti postavljaju niz problema, pogotovo što se tiče utvrđivanja prebivališta (podredno uobičajenog boravišta) primatelja usluge, tj. lokacije kupca.¹⁶⁰ U radu je već navedeno kako se načelo odredišta, prema važećim odredbama Direktive 2006/112/EZ primjenjuje kod svih B2C isporuka e-usluga, osim kada i isporučitelj i primatelj usluge imaju poslovni nastan, odnosno prebivalište ili uobičajeno boravište u EU, u kojem se slučaju primjenjuje načelo podrijetla.¹⁶¹ Ako uzmemo u obzir činjenicu da će se i na takve isporuke od 1. siječnja 2015. primjenjivati načelo odredišta, razumljiva je potreba za što hitnijim pronalaskom učinkovitog rješenja za utvrđivanje lokacije kupca.¹⁶² Uredba 282/2011 sadrži tek prilično nepreciznu odredbu, kako u slučajevima B2C isporuka kod kojih se mjesto oporezivanja određuje prema načelu odredišta, isporučitelj usluge „utvrđuje to mjesto prema informacijama dobivenim od strane primatelja, a te informacije provjerava u skladu s redovnim komercijalnim sigurnosnim mjerama, kao što su provjere identiteta i plaćanja.“¹⁶³ Ipak, trenutno ne postoji potpuno pouzdan način za utvrđivanje lokacije kupca kod B2C isporuka, te se isporučitelji usluga i dalje uglavnom oslanjaju na podatke koje im kupac šalje

158 Osim podatka o valjanosti poreznog broja uporabom VIES sustava saznaje se i koja je država članica EU-a taj broj dodijelila te tako neizravno isporučitelj usluge može saznati i lokaciju primatelja. Takvo rješenje kao način utvrđivanju lokacije primatelja predviđa i Uredba 282/2011 u čl. 20., st. 3. Problem se može javiti kod transakcija kod kojih se usluga obavlja za potrebe stalne poslovne jedinice primatelja, koja je smještena u drugoj državi članici. Tada bi za pravilnu primjenu pravila o mjestu oporezivanja bilo nužno da isporučitelj usluge utvrdi lokaciju te stalne poslovne jedinice (vidi *supra*, str. 27-28.). Način utvrđivanja lokacije stalne poslovne jedinice kojoj se pruža usluga propisan je u čl. 22. Uredbe 282/2011, a primarni kriterij koji isporučitelj usluge pritom mora uzeti u obzir jest priroda same usluge i njezina uporaba.

159 Vidi *supra*, bilj. 140.

160 McLure ističe kako je „zaista težak problem prikupljanje poreza na isporuke nematerijalnih dobara potrošačima i trgovcima koji nisu registrirani za svrhe PDV-a, a koji se temelji na načelu odredišta“ (McLure, C.E., *op. cit.*, u bilj. 43., str. 756.). Prirodu problema je lako shvatiti ako se direktna e-trgovina usporedi s tradicionalnim oblicima trgovine, kod kojih je kupac ili „na mjestu“ (dakle, u prostorijama prodavatelja) platio za isporučeno dobro ili obavljenu uslugu ili je morao prodavatelju dati podatak o svojoj adresi kako bi se izvršila dostava dobra i obavilo plaćanje. S obzirom na to da se kod direktne e-trgovine čitava transakcija obavlja internetom, lako je zamisliti kako podatci koje primatelj e-usluge (koji nije porezni obveznik PDV-a) daje isporučitelju mogu biti netočni, a isporučitelj nema na raspolaganju primjeren kontrolni sustav, kao što je VIES sustav za B2B isporuke. Oslanjanje na postupanje kupca u dobroj vjeri kad je u pitanju davanje takvih podataka nije dostatno niti prihvatljivo ako ne postoji učinkoviti sustav kontrole danih podataka (vidi: Basu, S., u bilj. 1., str. 155.).

161 Vidi *supra*.

162 Vidi *supra*, Valja naglasiti kako primjena posebnog postupka oporezivanja kod takvih isporuka (vidi *supra*, bilj. 149.) bitno olakšava ispunjavanje porezne obveze isporučiteljima, ali i dalje postavlja zahtjev utvrđivanja lokacije kupca, kako bi se, u skladu sa čl. 58. Direktive 2006/112/EZ, pravilno utvrdilo mjesto oporezivanja.

163 Uredba 282/2011, u bilj. 53., čl. 23., st. 2.

elektroničkim putem prilikom poduzimanja transakcije, bez mogućnosti primjerene provjere njihove točnosti. Čini se kako mnogi rješenje ovog problema vide upravo u daljnjem razvoju tehnologije.¹⁶⁴ Pritom se može prihvatiti McLureovo stajalište kako najviše obećava uporaba sustava elektroničkih potpisa i potvrda u e-trgovini. „Ti sustavi zasnivaju se na jamstvu javnih tijela koja ih izdaju da je kupac zaista onaj za koga se predstavlja (uključujući njegovu lokaciju i činjenicu je li porezni obveznik ili ne). U nekim aspektima su tako slični i VIES sustavu.“¹⁶⁵

Osim problema praktične provedbe pravila Direktive 2006/112/EZ o mjestu oporezivanja, trenutna praksa pri poduzimanju B2C isporuka e-usluga ukazuje i na probleme vezane uz narušenu poreznu neutralnost. Naime, prema važećim odredbama Direktive 2006/112/EZ porezni tretman takvih isporuka bitno je drukčiji ovisno o tomu ima li isporučitelj poslovni nastan u EU ili nema, kako je već prikazano u radu.¹⁶⁶ Takav poreznopravni režim na prvi pogled stavlja isporučitelje s poslovnim nastanom u EU u povoljniji položaj, budući da na sve B2C isporuke (nakon što su prethodno utvrdili da primatelji usluge nisu porezni obveznici, a imaju sjedište poslovne aktivnosti, prebivalište ili uobičajeno boravište u EU) obračunavaju istu poreznu stopu PDV-a – stopu države članice u kojoj imaju poslovni nastan.¹⁶⁷ S druge strane, isporučiteljima bez poslovnog nastana u EU ostaje primjena posebnog postupka oporezivanja uređenog u čl. 359.-369. Direktive 2006/112/EZ.¹⁶⁸ To pred njih postavlja ne samo povećane administrativne zahtjeve i troškove udovoljavanja poreznoj obvezi, već i zahtjev da na svaku pojedinačnu B2C isporuku primijene poreznu stopu PDV-a države članice primatelja (nakon što su prethodno utvrdili njegovu lokaciju).¹⁶⁹ Ovakvo uređenje uzrokovalo je pojačanu

164 Prema Birdu „digitalna revolucija nije prva koja je utjecala na odvijanje trgovine te tako i na stvarnu i potencijalnu poreznu osnovicu. Tehnološke revolucije u prometu i komunikaciji prve padaju na um ... Tehnološka revolucija ne donosi samo probleme, već i mogućnosti tehnoloških rješenja“ (Bird, R., *op. cit.*, u bilj. 47., str. 23-24.). Slično tomu i Lighthart ističe kako „internet može biti prijatna poreznim vlastima, ali pruža prilike. Novi tehnološki pronalasci mogu učiniti uporabu mehanizma obrnutog terećenja kod B2C isporuka izvedivim u ne predalekoj budućnosti“ (Lighthart, J., *Consumption Taxation in a Digital World: A Primer*, Canadian Tax Journal, vol. 52., br. 4., 2004., str. 1095.).

165 McLure, C. E., *op. cit.*, u bilj. 43., str. 757. Detaljnije o uporabi elektroničkih potvrda i potpisa radi oporezivanja e-trgovine vidi: Basu, S., u bilj. 1., str. 300-302.

166 Vidi *supra*.

167 Primjerice belgijsko trgovačko društvo, registrirano kao porezni obveznik PDV-a u Belgiji, koje pruža e-usluge većem broju potrošača iz svih država članica EU-a, na svaku pojedinačnu isporuku obračunava poreznu stopu utvrđenu belgijskim zakonom o PDV-u (trenutno 21%) te utvrđeni iznos poreza plaća belgijskim poreznim vlastima. Ako e-usluge pruža putem stalne poslovne jedinice koja se nalazi u Nizozemskoj, na svaku pojedinačnu isporuku društvo mora obračunati poreznu stopu utvrđenu nizozemskim zakonom o PDV-u (trenutno 19%) te obračunati iznos platiti nizozemskim poreznim vlastima. Kao što je u radu više puta istaknuto, ovakvo rješenje, prema odredbama Direktive 2006/112/EZ, prestaje vrijediti 31. prosinca 2014. te će se društva s poslovnim nastanom u EU od 1. siječnja 2015. pri B2C isporukama e-usluga služiti posebnim postupkom oporezivanja (tzv. *mini One Stop Shop*, vidi *supra*, str. 29, bilj. 145.).

168 Vidi *supra*, bilj. 149.

169 U određenim slučajevima ovakvo rješenje može i isporučitelje koji nemaju poslovni nastan

poreznu konkurenciju između država članica EU-a, s obzirom na to da je „najbolje rješenje za poduzetnike izvan EU-a osnovati zavisno društvo ili stalnu poslovnu jedinicu u državi članici s niskim stopama PDV-a, kao što je Luksemburg, te na unutarnjem tržištu EU-a poslovati pod jednakim uvjetima kao i poduzetnici iz EU-a.“¹⁷⁰ Institucije EU-a ubrzo su postale svjesne pojave porezne konkurencije pri pružanju e-usluga, uzrokovane rješenjima iz Direktive 2002/38/EZ, te je to samo učvrstilo stajalište Europske komisije da sve isporuke e-usluga treba oporezovati PDV-om prema načelu odredišta.¹⁷¹

Problem narušene porezne neutralnosti i porezne konkurencije između država članica kod ovakvih isporuka potpuno će se ukloniti od 1. siječnja 2015. i stupanja na snagu izmjena Direktive 2006/112/EZ nakon kojih se očekuje primjena posebnog postupka oporezivanja kod B2C isporuka e-usluga bez obzira imaju li isporučitelji poslovni nastan u EU ili ne. No, sveobuhvatna primjena načela odredišta kod B2C isporuka e-usluga samo će još više naglasiti potrebu za pronalaženjem učinkovitog mehanizma utvrđivanja lokacije primatelja jer će se s tim problemom, s kojim se već sada suočavaju isporučitelji bez poslovnog nastana u EU, u puno većoj mjeri suočiti i isporučitelji s poslovnim nastanom u EU. Zato se čini kako je upravo to pitanje slaba točka inače teoretski utemeljenog režima oporezivanja e-usluga u EU, te će se upravo pri njegovom rješavanju pokazati jesu li uopće, i u kojoj mjeri, u praksi primjenjiva pravila sadržana u Direktivi 2006/112/EZ.

u EU staviti u povoljniji položaj. Primjerice ako isporučuju e-usluge potrošačima iz država članica koje imaju nisku poreznu stopu (npr. Luksemburg ili Cipar), a njihovi konkurenti s poslovnim nastanom u EU imaju sjedište u državama članicama sa višim poreznim stopama. Unatoč ovoj mogućnosti, može se prihvatiti stav kako je „položaj EU-isporučitelja, barem načelno, povoljniji nego položaj isporučitelja izvan EU“ (Parrilli, D., *op. cit.*, u bilj. 82.). Više o ovome vidi: Van Der Merwe, B.A., u bilj. 109., str. 582.

170 Parrilli, D., *loc. cit.* Ovu mogućnost iskoristile su mnogi veliki isporučitelji e-usluga, poput američkog AOL-a, koji je još prilikom najave uvođenja novih pravila premjestio sjedište obavljanja aktivnosti u Europi u Luksemburg (prema: Pastukhov O., *The E-VAT Directive: Mitigating Tax Competition or Spurring It?*, Journal of International Commercial Law and Technology, Vol. 2, br. 2, 2007., str. 56.). Osim Luksemburga, privlačnu poreznu oazu predstavlja i portugalski otok Madeira (prema: *ibid.*, str. 56.), gdje je opća porezna stopa, čak i nakon povećanja u posljednjim godinama i dalje vrlo niskih 16% (prema: Europska komisija (2011), u bilj. 100., str. 22.). Zato se pojačava i važnost odgovora na pitanje što se sve može smatrati stalnom poslovnom jedinicom u smislu odredbi Direktive 2006/112/EZ (vidi *supra*, str. 27., bilj 139.). Rendahl upozorava kako „društva koja nemaju poslovni nastan u EU moraju razmotriti kako bi osnivanje stalne poslovne jedinice na području EU utjecalo na njihovu konkurentnost na unutarnjem tržištu. Društva moraju procijeniti kriterije koje se zahtijevaju za priznavanje statusa stalne poslovne jedinice za svrhe PDV-a i to usporediti s registracijom u jednoj državi članici identifikacije u skladu sa posebnim postupkom oporezivanja“ (Rendahl, P., *op. cit.*, u bilj. 28., str. 79.). Društva koja nemaju poslovni nastan u EU i odluče se za alternativu osnivanja stalne poslovne jedinice u nekoj od država članica s niskom stopom PDV-a pritom moraju biti svjesna kako se taj pojam za svrhe PDV-a razlikuje od pojma stalne poslovne jedinice radi neposrednih poreza te fizičko premještanje posluživača (servera) ne bi bilo dovoljno za postizanje cilja (vidi *supra*, bilj. 139.).

171 Vidi *supra*, bilj. 144.

4. ZAKLJUČAK

Trgovina dobrima i uslugama koja se obavlja internetom i drugim elektroničkim mrežama omogućuje prodavateljima, posebice malim i srednjim poduzetnicima, brz i jednostavan pristup globalnim tržištima bez potrebe za ikakvom fizičkom prisutnošću u državi kupca. Države članice i institucije EU-a nisu mogle ostati ravnodušne na ubrzani razvoj e-trgovine u posljednjih 20-ak godina, pogotovo nakon što su prepoznati njezini pozitivni ekonomski učinci. Stvaranje optimalnog regulatornog okvira, pa tako i onog poreznopravnog, za e-trgovinu bilo je nužno kako bi se potaknuo njezin razvoj u EU. Pri stvaranju poreznopravnog okvira institucije EU-a vodile su se načelima pravne sigurnosti i porezne neutralnosti, a najviše napora uloženo je u promjene u sustavu PDV-a, što ne čudi s obzirom na visoki stupanj harmonizacije ovog poreza u EU i njegov iznimni značaj za porezne sustave svih država članica. Sve od donošenja Direktive 2002/38/EZ pa do posljednjih zakonodavnih intervencija u sustav PDV-a na razini EU-a koje se tiču ovog područja, postupno je oblikovan režim oporezivanja PDV-om jednog segmenta e-trgovine – direktne e-trgovine, tj. e-usluga. Pritom treba naglasiti kako je većina usvojenih rješenja u skladu sa smjernicama usvojenim u sklopu foruma međunarodne suradnje, poput onog OECD-ovog, jer je Europska komisija već u početku bila svjesna kako sama priroda e-trgovine nameće potrebu za postizanjem međunarodnog konsenzusa o ključnim poreznopravnim pitanjima. Upravo ova činjenica daje dodatni značaj režimu oporezivanja e-usluga PDV-om koji se primjenjuje u EU, kao modelu za buduće uređenje ovog područja na globalnoj razini ili na razini pojedinačnih država nečlanica.

Međutim, režim koji je trenutno na snazi u EU nije postigao zadovoljavajući stupanj niti pravne sigurnosti niti porezne neutralnosti te i dalje postoje brojna otvorena pitanja. U radu je prikazano kako se isporučitelji e-usluga mogu, primjerice, susresti s problemom klasifikacije isporuka kao e-usluga. Nedovoljno precizne odredbe prava EU-a, te istovremeni tehnološki napredak i pojava novih kategorija isporuka digitalnog sadržaja otvara prostor različitim klasifikacijama istih isporuka (npr. softvera) u različitim državama članicama, o čemu bitno ovisi i poreznopravni tretman same isporuke. Moguće rješenje bilo bi stvaranje jasnih, preciznih i detaljnih smjernica na razini EU-a (primjerice od Odbora za PDV) o klasifikaciji pojedinih e-usluga, koje bi se periodično mijenjale i nadopunjavale, u skladu sa zahtjevima koje postavlja praksa. Kao nadopuna ovim smjernicama mogao bi poslužiti na razini EU-a posebno osmišljeni test prema kojem bi se isporuka koja ispunjava određene unaprijed postavljene kriterije mogla smatrati isporukom e-usluga. Rizik različitog tumačenja i tretmana na nacionalnoj razini javlja se i kod drugih pitanja značajnih za oporezivanje PDV-om, kao što je pojam stalne poslovne jedinice radi PDV-a, posebno ako se radi o poslužitelju (serveru) kojim se pružaju e-usluge.

Primjena načela odredišta, tj. oporezivanje prema mjestu potrošnje, za sve isporuke e-usluga jedini je način za postizanje porezne neutralnosti i jednakih konkurentskih uvjeta na unutarnjem tržištu. To pitanje treba promatrati u kontekstu

razlika u poreznim stopama između država članica, a čije se ujednačavanje ne može očekivati u skoroj budućnosti. Primjena načela podrijetla samo bi potaknula izbjegavanje plaćanja poreza premještanjem poslovnog nastana društava isporučitelja u države članice s nižim poreznim stopama (porezni bijeg), poput Luksemburga, te time i do erozije porezne osnovice i gubljenja prihoda od PDV-a za velik broj država. Pritom je ključno pitanje kako utvrditi sustav oporezivanja PDV-om isporuka e-usluga prema načelu odredišta koji je primjenjiv u praksi bez većih administrativnih tereta za stranke uključene u transakciju. Primjena mehanizma obrnutog terećenja (*reverse charge mechanism*) i uporaba VIES sustava rješava probleme za B2B isporuke, ali B2C isporuke za zakonodavce EU i dalje predstavljaju gorući problem. Trenutno se, prema pravu EU-a, jedino kod B2C isporuka e-usluga isporučitelja koji imaju poslovni nastan u EU primjenjuje načelo podrijetla, što za posljedicu ima narušenu poreznu neutralnost na unutarnjem tržištu između tih isporučitelja i isporučitelja bez poslovnog nastana u EU, ali i pojavu porezne konkurencije te porezni bijeg brojnih društava isporučitelja u porezne jurisdikcije s nižim stopama PDV-a. S obzirom na to da će 1. siječnja 2015. na snagu stupiti nova pravila Direktive 2006/112/EZ o mjestu oporezivanja e-usluga prema kojima će se sve isporuke oporezovati prema načelu odredišta, navedene negativne pojave postat će stvar prošlosti. Svi će isporučitelji e-usluga, bez obzira na mjesto poslovnog nastana, biti u jednakom položaju prilikom isporuka potrošačima iz EU-a, a primjena posebnih postupaka oporezivanja (tzv. *one stop shop*) dobar je način za pojednostavljenje administrativnih obveza i drugih troškova pri ispunjavanju porezne obveze.

Nova će pravila ipak još više naglasiti problem koji je s pravom označen kao „Ahilova peta“ sustava oporezivanja e-usluga PDV-om u EU¹⁷² – njegovu praktičnu provedivost zbog poteškoća pri utvrđivanju točnih podataka o kupcu i njegovoj lokaciji prilikom B2C isporuka. Trenutno ne postoji potpuno pouzdan način da isporučitelj utvrdi lokaciju kupca te samim time i poreznu jurisdikciju za utvrđivanje i plaćanje PDV-a. Traže se tehnološka rješenja, ali ako predložena sredstva kao što je, primjerice, sustav elektroničkih potpisa i potvrda ne prorade na učinkovit način do 2015., EU zakonodavac će se naći pred zidom praktične neprovedivosti utvrđenih pravila.

Za očekivati je kako će u budućnosti pitanja koja su predmet ovog rada još više doći u žarište pozornosti institucija EU-a, poreznih tijela država članica, poreznih stručnjaka te samih poduzetnika koji isporučuju e-usluge. Dva su osnovna razloga za to. S jedne strane, uporaba informatičke tehnologije u svijetu širi se iz dana u dan, sa sve većim brojem novih tehnoloških izuma, koji imaju mogućnost brzog i jednostavnog pristupa internetu, te širokom ponudom novih, u pravilu digitalnih, sadržaja namijenjenih uglavnom krajnjim potrošačima. Posljedica je snažan rast e-trgovine, a posebno B2C isporuka e-usluga. Kao primjer može poslužiti očekivani snažan rast e-trgovine koja se odvija putem mobilnih telefona i sličnih uređaja, tzv.

172 Prema: Basu, S., u bilj. 1., str. 215.

m-trgovine (engl. *mobile e-commerce* ili *m-commerce*),¹⁷³ koja će pred zakonodavce nametnuti i niz novih pitanja kao što je određivanje stvarnog mjesta potrošnje. S druge strane, porezni trendovi u EU i drugim svjetskim državama u posljednjim godinama ukazuju da raste značaj potrošnih poreza,¹⁷⁴ kao što je PDV, a posljednja je ekonomska kriza to samo potvrdila.¹⁷⁵ Time se samo dodatno naglašava važnost svake nove pojave značajne za sustav PDV-a i drugih potrošnih poreza, a to e-trgovina svakako jest. Poreznopravna pravila koja reguliraju ovo područje i ubuduće se doživjeti promjene ili će biti iznova stvorena. Bitno je da, uz teoretsku opravdanost, odražavaju tehnološke realitete ključne za praktičnu primjenu, te, koliko god je to moguće, budu rezultat globalnog konsenzusa.

173 Prema: Westberg, B., u bilj. 34., str. 243.

174 Prema: Mijatović, N., *Razvoj...*, u bilj. 75., str. 75. Više o ovome vidi: Messere, K., *Porezi dvadesetog stoljeća i njihova budućnost*, Financijska teorija i praksa, vol. 24., br. 2., Zagreb, 2000., str. 218., također i: Bird, R., u bilj. 47., str. 10.

175 „U 2010. i 2011. većina država članica suočila se s izazovom konsolidacije javnih financija, te istovremeno s pitanjem promjena u poreznoj strukturi koje bi poticale gospodarski rast, i to prebacivanjem poreznog tereta, kad je to moguće, s neposrednog na posredno oporezivanje ili širenjem porezne osnovice“ (Europska komisija (2011), *Tax reforms in EU Member States 2011*, dostupno na: http://ec.europa.eu/economy_finance/publications/european_economy/2011/pdf/ee-2011-5_en.pdf (1. travnja 2012.), str. 31.). Zato ne čudi kako je u posljednjih nekoliko godina većina država članica EU-a povećala opću stopu PDV-a (o ovome vidi: Europska komisija (2011), *VAT...*, u bilj. 100.).

Summary

VALUE ADDED TAXATION OF ELECTRONIC COMMERCE: THE EU LEGAL FRAMEWORK

This paper analyzes the EU system of rules applicable to the value added taxation of electronic commerce (e-commerce). Twin elements of emergence and rapid development of e-commerce resulted in the need for the creation of a special legal framework for its taxation on a global level. Nowadays every EU Member State applies an identical set of rules for VAT taxation of electronically supplied services (e-services). These rules were created at the supranational EU level, primarily by amendments to the Sixth Directive and Directive 2006/112/EC, as the main sources of VAT harmonization in the EU, but also by the adoption of various implementing acts. In this light attempts are made to explain the fundamental concepts of this field as well as to provide a historic overview of the most important efforts in the EU aimed at the construction of a special regime for VAT taxation of e-services. Likewise, the author analyzes the main features of this regime with special emphasis on the place-of-supply rules. Although the given regime is theoretically well-founded, there are still many problems (especially with the practical application of the established rules) wherefore, this paper aims to determine appropriate solutions for some of them. To this end basic concepts of this everdeveloping area are presented in accordance with the relevant sources of EU law and scholarly and professional literature.

Key words: value added tax, electronic commerce, EU tax law, e-services, destination principle.

Zusammenfassung

MEHRWERTBESTEUERUNG DES ELEKTRONISCHEN HANDELS: STEUERRECHTLICHER RAHMEN DER EU

In dieser Arbeit wird das im Recht der Europäischen Union (die EU) festgelegte System von Regeln analysiert, welches die Mehrwertbesteuerung des elektronischen Handels (Online-Handel) reguliert. Die Entstehung und die schnelle Entwicklung des Online-Handels haben das Bedürfnis nach Entstehung des besonderen Rechtsrahmens für die globale Besteuerung des Online-Handels aufgezwungen. Die EU ist heutzutage die einzige supranationale Organisation in der Welt, in der alle 27 Mitgliedsstaaten die einheitliche Mehrwertbesteuerung von elektronisch gelieferten Diensten anwenden. Dieses Regelsystem wurde durch Interventionen des EU-Gesetzgebers vor allem in die Sechste Richtlinie bzw. in die Richtlinie 2006/112/EG

festgelegt, welche die wichtigste Quelle der Mehrwertsteuerharmonisierung in der EU darstellt, aber auch durch Erlassung verschiedener Ausführungsakte. Nach dem Definieren von für dieses Thema wichtigen Grundbegriffen und der historischen Darstellung von Anstrengungen zur Entstehung des besonderen Rechtsrahmens in der EU wird in der Arbeit mit Hilfe der steuerrechtlichen Analyse die Übersicht der wichtigsten Richtlinien der Mehrwertbesteuerung von elektronischen Diensten in der EU mit besonderer Beachtung der Regeln über den Bestimmungsort dargestellt. Es wird darauf hingewiesen, dass das System auf theoretisch akzeptablen Grundlagen entstanden ist, die Probleme sind jedoch weiterhin anwesend, insbesondere in der praktischen Anwendung von festgesetzten Regeln, weshalb für manche von ihnen entsprechende Lösungen angeboten werden. Die Grunderkenntnisse in diesem höchst aktuellen Bereich werden durch Benutzung und Analyse von relevanten Quellen der EU und von wissenschaftlicher und sachkundiger Literatur dargestellt.

Schlüsselwörter: *Mehrwertsteuer, elektronischer Handel, EU-Steuerrecht, elektronische Dienste, der Grundsatz des Bestimmungsorts.*

Riassunto

LA TASSAZIONE DEL COMMERCIO ELETTRONICO ATTRAVERSO L'IMPOSTA SUL VALORE AGGIUNTO: IL CONTESTO NORMATIVO DELL'UNIONE EUROPEA

Nel presente lavoro si analizza il sistema di regole creato nel diritto dell'Unione europea al fine di disciplinare la tassazione del commercio elettronico (*e-commerce*) mediante l'imposta sul valore aggiunto. La nascita e lo rapido sviluppo dell'*e-commerce* hanno imposto la necessità di creare un quadro normativo specifico per la sua tassazione su scala globale. L'UE attualmente è l'unica entità sovranazionale al mondo nella quale 27 Stati membri applicano un sistema unitario di regole per la tassazione dei servizi prestati per via elettronica (*e-service*), quale sottocategoria di *e-commerce*, mediante l'imposta sul valore aggiunto. Tale sistema di regole è creato mediante l'intervento del legislatore dell'UE *in primis* nella Sesta Direttiva, ovvero la Direttiva 2006/112/CE, la quale rappresenta la fonte più importante per l'armonizzazione dell'imposta sul valore aggiunto nell'UE, come anche mediante l'emanazione di numerosi atti normativi d'attuazione. Dopo avere definito le nozioni base rilevanti per questo tema e dopo una rassegna storica degli sforzi volti alla creazione di uno specifico quadro normativo nell'UE, nel lavoro si illustrano attraverso il prisma dell'analisi tributaria le più importanti disposizioni del sistema di tassazione dei servizi elettronici mediante l'imposta di valore aggiunto nell'UE, con particolare attenzione per le regole concernenti il luogo della tassazione. Si rileva come il sistema sia stato creato su di un apprezzabile fondamento teorico,

ma continuano ad esistere numerosi problemi, specie quanto all'applicazione pratica delle regole accertate; si cerca, pertanto, di offrire ad alcuni di questi problemi una soluzione appropriata. Le considerazioni più rilevanti in quest'ambito estremamente attuale vengono esposte utilizzando ed esaminando sia le fonti giuridiche rilevanti nell'UE, sia la letteratura scientifica e professionale.

Parole chiave: *imposta sul valore aggiunto, commercio elettronico, diritto tributario dell'UE, e-service, principio della destinazione.*