

Računovodstveni i porezni tretman uvoza i stjecanja dobara iz Europske Unije

Horvat, Valentina

Master's thesis / Diplomski rad

2021

Degree Grantor / Ustanova koja je dodijelila akademski / stručni stupanj: **University of Pula / Sveučilište Jurja Dobrile u Puli**

Permanent link / Trajna poveznica: <https://um.nsk.hr/um:nbn:hr:137:752557>

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

Download date / Datum preuzimanja: **2024-12-28**



Repository / Repozitorij:

[Digital Repository Juraj Dobrila University of Pula](#)



Sveučilište Jurja Dobrile u Puli
Fakultet ekonomije i turizma
„Dr. Mijo Mirković“

Valentina Horvat

RAČUNOVODSTVENI I POREZNI TRETMAN UVOZA I STJECANJA
DOBARA IZ EUROPSKE UNIJE

Diplomski rad

Pula, 2021.

Sveučilište Jurja Dobrile u Puli
Fakultet ekonomije i turizma
„Dr. Mijo Mirković“

Valentina Horvat

RAČUNOVODSTVENI I POREZNI TRETMAN UVOZA I STJECANJA
DOBARA IZ EUROPSKE UNIJE

Diplomski rad

JMBAG: 0303057710

Studijski smjer: Financijski management

Predmet: Porezno računovodstvo

Znanstveno područje: Društvene znanosti

Znanstveno polje: Ekonomija

Znanstvena grana: Računovodstvo

Mentor: izv.prof.dr.sc. Ksenija Černe

Pula, svibanj 2021.

IZJAVA O AKADEMSKOJ ČESTITOSTI

Ja, dolje potpisani Valentina Horvat, kandidat za magistra ekonomije/poslovne ekonomije ovime izjavljujem da je ovaj Diplomski rad rezultat isključivo mogega vlastitog rada, da se temelji na mojim istraživanjima te da se oslanja na objavljenu literaturu kao što to pokazuju korištene bilješke i bibliografija. Izjavljujem da niti jedan dio Diplomskog rada nije napisan na nedozvoljen način, odnosno da je prepisan iz kojega necitiranog rada, te da ikoji dio rada krši bilo čija autorska prava. Izjavljujem, također, da nijedan dio rada nije iskorišten za koji drugi rad pri bilo kojoj drugoj visokoškolskoj, znanstvenoj ili radnoj ustanovi.

Student

U Puli, _____

IZJAVA
o korištenju autorskog djela

Ja, Valentina Horvat dajem odobrenje Sveučilištu Jurja Dobrile u Puli, kao nositelju prava iskorištavanja, da moj Diplomski rad pod nazivom „Računovodstveni i porezni tretman uvoza i stjecanja dobara iz Europske unije“ koristi na način da gore navedeno autorsko djelo, kao cjeloviti tekst trajno objavi u javnoj internetskoj bazi Sveučilišne knjižnice Sveučilišta Jurja Dobrile u Puli te kopira u javnu internetsku bazu završnih radova Nacionalne i sveučilišne knjižnice (stavljanje na raspolaganje javnosti), sve u skladu s Zakonom o autorskom pravu i drugim srodnim pravima i dobrom akademskom praksom, a radi promicanja otvorenoga, slobodnoga pristupa znanstvenim informacijama.

Za korištenje autorskog djela na gore navedeni način ne potražujem naknadu.

U Puli,

Potpis

SADRŽAJ

<u>1. UVOD</u>	1
<u>1.1. PREDMET I CILJ RADA</u>	1
<u>1.2. HIPOTEZE RADA</u>	1
<u>1.3. METODE ISTRAŽIVANJA</u>	2
<u>1.4. STRUKTURA RADA</u>	2
<u>2. OSNOVNA OBILJEŽJA PROMETA DOBARA</u>	4
<u>2.1. STJECANJE DOBARA UNUTAR EUROPSKE UNIJE</u>	4
<u>2.2. UVOZ IZ TREĆIH ZEMALJA</u>	6
<u>2.3. CARINSKI PROPISI I OSLOBOĐENJA</u>	9
<u>3. POREZ NA DODANU VRIJEDNOST</u>	13
<u>3.1. POJAM POREZNOG OBVEZNIKA</u>	13
<u>3.2. REGISTRACIJA ZA POTREBE PDV-A</u>	14
<u>3.3. STOPE POREZA NA DODANU VRIJEDNOST</u>	16
<u>4. NAČIN OBRAČUNA PDV-A NA INOZEMNE USLUGE</u>	19
<u>4.1. TEMELJNO NAČELO OPOREZIVANJA</u>	19
<u>4.1.1. PRUŽANJE USLUGE PREMA NAČELU B2B – PRIMJER</u>	23
<u>4.1.2. PRIMANJE USLUGE OD INOZEMNOG POREZNOG OBVEZNIKA PREMA NAČELU B2B – PRIMJER</u>	25
<u>4.1.3. EVIDENTIRANJE INOZEMNIH USLUGA PREMA NAČELU B2C</u>	27
<u>4.2. IZUZECI OD TEMELJNOG NAČELA</u>	27
<u>5. ISPORUKA DOBARA U DRŽAVE ČLANICE EUROPSKE UNIJE I IZVOZ U TREĆE ZEMLJE I PODRUČJA</u>	31
<u>5.1. UVJETI OSLOBOĐENJA PRILIKOM ISPORUKE DOBARA</u>	31
<u>5.2. PDV IDENTIFIKACIJSKI BROJ</u>	32
<u>5.3. OSLOBOĐENJE ISPORUKE ODREĐENE SKUPINE DOBARA</u>	34
<u>5.4. PREMJEŠTANJE DOBARA U DRUGU DRŽAVU EUROPSKE UNIJE</u>	35
<u>5.5. POREZNI I RAČUNOVODSTVENI TRETMAN IZVOZA DOBARA U TREĆE ZEMLJE</u>	36
<u>6. STJECANJE DOBARA IZ EUROPSKE UNIJE</u>	40
<u>6.1. NASTANAK OPOREZIVOG DOGAĐAJA</u>	40
<u>6.2. POREZNA OSNOVICA KOD STJECANJA DOBARA IZ EUROPSKE UNIJE</u>	

<u>6.3. ODREĐIVANJE POREZNOG POLOŽAJA PRODAVATELJA</u>	43
<u>6.4. NASTANAK POREZNE OBVEZE I UVJETI ZA ODBITAK PRETPOREZA</u>	43
<u>6.5. POREZNI POLOŽAJ I EVIDENTIRANJE STJECANJA DOBARA IZ EU „MALIH“ POREZNIH OBVEZNIKA</u>	45
<u>6.6. TROSTRANI POSAO</u>	46
<u>6.7. LAŽNI TROSTRANI POSAO</u>	53
<u>7. RAČUNOVODSTVENI TRETMAN UVOZA I STJECANJA DOBARA IZ EUROPSKE UNIJE NA ODABRANOM PRIMJERU PODUZEĆA „GRADNJA“ DOO</u>	
56	
<u>7.1. POREZNI TRETMAN STJECANJA DOBARA IZ EUROPSKE UNIJE PODUZEĆA „GRADNJA“ D.O.O.</u>	56
<u>7.2. RAČUNOVODSTVENI TRETMAN STJECANJA DOBARA IZ EUROPSKE UNIJE PODUZEĆA „GRADNJA“ D.O.O.</u>	59
<u>8. ZAKLJUČAK</u>	61
<u>LITERATURA</u>	63
<u>POPIS SLIKA</u>	66
<u>POPIS TABLICA</u>	67
<u>SAŽETAK</u>	68
<u>SUMMARY</u>	69

1. UVOD

1.1. PREDMET I CILJ RADA

Predmet istraživanja u radu je porezni i računovodstveni tretman uvoza i izvoza dobara iz Europske unije. Cilj je istražiti porezno i računovodstveno evidentiranje trgovine sa zemljama Europske unije i sa trećim zemljama te područjima. Zasebno se razmatraju tretmani na primjeru izvoza i uvoza usluga, te izvoza i uvoza proizvoda.

Od ostalih ciljeva izdvajaju se pojmovno određenje temeljnih pojmova kao što su treće zemlje i područja, porezne obveze i mjesta prema kojima se PDV obračunava te plaća, porezno rasterećenje i oslobođenje, prijenos porezne obveze, premještanje dobara i slično. Također, cilj je primjerima popratiti spomenute razmjene u trgovinskim odnosima između tuzemstva i inozemstva, bilo da je riječ o ostalim zemljama članicama Europske unije ili zemljama izvan ovih granica.

Sva prava i obveze sadržana su u temeljnim zakonskim i podzakonskim aktima, čije je detaljnije analiziranje također jedan od ciljeva rada. Naposljetku, cilj je dati prikaz odabrane studije slučaja, koja se analizira u predzaključnom dijelu rada.

1.2. HIPOTEZE RADA

- ✓ Svaka razmjena proizvoda i usluga između poreznog obveznika u tuzemstvu i drugog subjekta u inozemstvu podliježe poreznom i računovodstvenom tretmanu.
- ✓ Stjecanje dobara ili ostvarivanje prava vlasništva nad dobrima unutar Europske unije ima specifičan porezni i računovodstveni tretman.
- ✓ Obračun PDV-a na stjecanje i isporuku dobara i usluga u Hrvatskoj je reguliran brojnim nacionalnim aktima i zakonima, ali je i u nadležnosti upravljačke osnove na razini Europske unije.
- ✓ Trgovina bilo kakvim dobrom podliježe poreznoj obvezi jednog od sudionika, izuzev specifičnih slučajeva, koji su zakonom utvrđeni.

1.3. METODE ISTRAŽIVANJA

Pisanju ovoga rada doprinijele su razna znanstvena i stručna literatura, zakonski i podzakonski akti, te aktualne vijesti u svezi same teme. Osim posljednjeg dijela rada, analizirane su teorijske i zakonske osnove u svezi teme, a korištene su sljedeće metode:

- ✓ Induktivna i deduktivna metoda koje su korištene u proučavanju izvora podataka i generiranju zaključaka autora;
- ✓ Metoda analize i sinteze koje su poslužile obradi i selekciji prikupljenih podataka iz raznih izvora;
- ✓ Metoda komparacije i apstrakcije, kojima su uspoređeni podaci i naglašeni oni relevantni;
- ✓ Metoda kritičkog promišljanja i zaključivanja te metoda studije slučaja kojima je obrađen primjer poduzeća u pred zaključnom poglavlju rada.

1.4. STRUKTURA RADA

Rad čini šest poglavlja s pripadajućim potpoglavljima, te uvod i zaključak. Poglavlje naslova „Osnovna obilježja prometa dobara“ daje prikaz činjeničnih stanja o stjecanju dobara unutar granica Europske unije i zadire u pitanje uvoza iz trećih zemalja te carinskih propisa i oslobođenja.

Nakon tog poglavlja slijedi poglavlje naslova „Porez na dodanu vrijednost“. U njemu se pojmovno određuju obveznik ovog poreznog oblika, registracija poreznih obveznika za potrebe PDV-a i stope PDV-a.

Način obračuna PDV-a na inozemne usluge analizira se u poglavlju istoimenog naziva, koje slijedi. Predmet istraživanja u njemu su temeljno načelo oporezivanja i izuzeci od temeljnog načela oporezivanja.

Nakon ovog poglavlja slijedi poglavlje o isporuci dobara u države članice Europske unije te izvozu u treće države. Zasebno se istražuju uvjeti oslobođenja prilikom isporuke dobara, PDV identifikacijski broj, oslobođenje isporuke određene skupine

dobara, kao i premještanje dobara u drugu državu Europske unije te porezni i računovodstveni tretman izvoza dobara u treće zemlje.

Logičnim slijedom, u narednom se poglavlju razmatra stjecanje dobara iz Europske unije, a zasebno se razmatraju nastanak oporezivog događaja, porezna osnova kod ovog postupka, određivanje poreznog statusa i položaja prodavatelja i nastanak porezne obveze te uvjeti za odbitak pretporeza. Predmet istraživanja u ovome poglavlju je i trostrani posao.

Predzaključno poglavlje je prikaz studije slučaja, odnosno računovodstvenog tretmana uvoza i stjecanja dobara iz Europske unije na odabranom primjeru poduzeća, društva s ograničenom odgovornošću.

2. OSNOVNA OBILJEŽJA PROMETA DOBARA

2.1. STJECANJE DOBARA UNUTAR EUROPSKE UNIJE

Stjecanje dobara je ostvarenje vlasništva nad tim dobrom. Vlasništvo nad nekim dobrom može se ostvariti osnivanjem prava vlasništva koje do tada nije postojalo, odnosno kupovinom dobra od proizvođača ili prelaskom prava vlasništva, to jest preprodajom dobara između bivšeg i budućeg vlasnika. Kod stjecanja vlasništva nad nekim dobrom, postoje pretpostavke stjecanja prava vlasništva. To su (Josić, 2013: str. 69):

- Opće pretpostavke – sposobnost dobra da se nad njim stekne vlasništvo, sposobnost stjecatelja prava vlasništva da ostvari to pravo, pravni temelj stjecanja vlasništva nad dobrom;
- Pravni temelji stjecanja prava vlasništva – pravni poslovi, odluke vlasti, nasljeđivanje.

Iz toga proizlazi da stjecanje prava vlasništva nad dobrom zahtijeva ispunjenje općih pretpostavki, ali i onih zakonom ili pravnim okvirom utvrđenih. Stjecanje dobara ili ostvarivanje prava vlasništva nad dobrima unutar Europske unije ima specifičan porezni i računovodstveni tretman.

Kod stjecanja dobara unutar Europske unije, osim općih pretpostavki stjecanja vlasništva, važno je utvrditi mjesto stjecanja vlasništva, to jest državu članicu u kojoj porezni obveznik ima obvezu plaćanja poreza na dodanu vrijednost (dalje: PDV). Mjesto stjecanja vlasništva je mjesto u kojem se završava otprema ili prijevoz stjecatelju vlasništva dobara. Mjesto oporezivanja PDV-om određeno je mjestom isporuke dobara što ovisi o suštini isporuke dobara i o načinu isporuka (Pavletić 2012.).

Zakon o porezu na dodanu vrijednost (Narodne novine, NN 73/13) mjesto stjecanja dobara unutar Europske unije definira kao područje države članice koja je stjecatelju izdala PDV identifikacijski broj pod kojim je stjecatelj stekao dobra, osim ako stjecatelj dokaže da je na stečena dobra PDV bio obračunan kao prihod proračuna Republike

Hrvatske. Ukoliko se dokaže da je PDV na stjecanje nekog dobra obračunan u državi članici u kojoj su završeni prijevoz i otprema, porezna osnovica se na odgovarajući način umanjuje u državi članici koja je izdala PDV identifikacijski broj stjecatelju tog dobra i pod kojim je on ta dobra stekao. Smatra se da je PDV obračunan ukoliko se dokaže stjecanje dobara u svrhu daljnje isporuke na području države članice ili ukoliko stjecatelj podnese Zbirnu prijavu, koja se podnosi za porezne obveznike registrirane za potrebe PDV-a, u sljedećim slučajevima (Zakon o porezu na dodanu vrijednost, Narodne novine, NN 73/13):

- Stjecateljima registriranim za potrebe PDV-a kojima su isporučena dobra prema uvjetima navedenima predmetnog Zakona i za premještanje dobara u drugu državu članicu Europske unije;
- Osobama registriranim za potrebe PDV-a kojima su isporučena dobra koja su bila isporučena u okviru stjecanja unutar Europske unije;
- Poreznim obveznicima i pravnim osobama koje nisu porezni obveznici, a registrirani su za potrebe PDV-a, kojima su obavljene usluge, osim usluga koje su oslobođene PDV-a u državi članici gdje je ta transakcija oporeziva i za koje je primatelj obavezan platiti PDV.

Primjerice, ukoliko tuzemni porezni obveznik isporučuje dobra poreznom obvezniku iz neke druge države članice Europske unije, gdje se ona i otpremaju, mjesto stjecanja prava vlasništva nad tim dobrom smatra se država u kojoj se otprema završava. U toj situaciji, tuzemni porezni obveznik oslobođen je plaćanja PDV-a, a stjecatelj prava vlasništva nad dobrom obavlja obračun PDV-a na stjecanje dobara unutar Europske unije u svojoj državi, mjestu otpreme dobra.

Na jednaki se način ova obveza i pravo primjenjuju i u suprotnom slučaju. Primjerice, ukoliko tuzemni porezni obveznik stječe pravo vlasništva nad dobrom iz neke druge države Europske unije, a mjesto isporuke je Hrvatska, obavlja se tuzemno oporezivanje stjecanja dobara, no stjecatelj ostvaruje pravo odbitka pretporeza ukoliko za to ispunjava uvjete, o čemu se raspravlja nešto kasnije.

2.2. UVOZ IZ TREĆIH ZEMALJA

Trećom zemljom smatra se svaka država i područje koje nije unutar granica Europske unije i na koje se ne primjenjuju odredbe Ugovora o osnivanju Europske unije. Treća područja imaju jednaki tretman, a odnose se na područja država na koja se ne primjenjuju spomenute odredbe. Primjerice, u Njemačkoj su to otok Heligoland i područje Büsingen, u Španjolskoj Ceuta, Melilla i Kanarsko otočje i slično. Uvoz dobara ovih država i područja podliježe posebnom poreznom i računovodstvenom tretmanu, u smislu evidentiranja, obračuna i plaćanja PDV-a (Zaloker, 2016).

Kod uvoza dobara iz trećih zemalja i područja, obvezno je da se ona podvrgnu jednom od carinskih propisa, kako bi se obračunala davanja pri njihovom uvozu. Uvozna davanja u tom smislu predstavljaju uvozne carine, poseban porez ili trošarine te PDV. Kod obračuna PDV-a na ova dobra, poreznu osnovicu čini stvarna carinska vrijednost koja se utvrđuje na temelju carinskih propisa, pri čemu je primarna osnova transakcijska vrijednost, odnosno iznos svih plaćanja koja se izvršavaju za prodaju dobra. Pri tome se uračunavaju i svi dodatni troškovi do mjesta na koje se dobra uvoze.

„Porezna osnovica za obračun PDV-a u ovome se slučaju uvećava za carinu, posebne poreze, trošarine, pristojbe i slična davanja koja se plaćaju izvan države članice uvoznice te davanja koja se plaćaju pri uvozu dobara, osim PDV-a. Ako nisu uključeni u poreznu osnovicu, u nju dodatno ulaze i svi ostali troškovi (provizije, osiguranje, prijevoz, manipulacija i slično) nastali do prvog mjesta odredišta u RH kao i oni nastali do drugog mjesta odredišta unutar EU-a, ako je to mjesto poznato u vrijeme nastanka oporezivog događaja (Zaloker, 2016).“

Kod uvoza dobara iz trećih zemalja također se određuje mjesto uvoza, a to je mjesto (država ili područje) isporuke dobra. Prema odredbama Direktive 2006/112/EZ definiraju se sljedeći postupci odstupanja od spomenute definicije i to (EUR Lex, 2006: str. 153):

- Isporuka robe koja je namijenjena podnošenju na carinjenje i stavlja se u privremeno skladištenje;
- Isporuka robe koja je namijenjena stavljanju u slobodnu zonu ili u slobodno skladište;

- Isporuka robe koja je namijenjena stavljanju u postupke carinskog skladištenja ili postupak unutarnje proizvodnje;
- Isporuka robe koja je namijenjena ulasku u teritorijalno područje zbog ugradnje u platforme za bušenje ili proizvodnju;
- Isporuka robe koja je namijenjena ulasku u teritorijalno područje zbog opskrbe gorivom i namirnicama platforme za bušenje ili proizvodnju.

Osim ovih postupaka može se primijeniti i procedura stavljanja robe, koja nije u slobodnom opticaju, u postupak privremenog uvoza uz potpuno izuzeće od uvoznih carina i davanja, kao i u postupak vanjskog provoza robe. Ukoliko je riječ o robi koja je u slobodnom opticaju i podliježe jednom od ovih postupaka, mjesto uvoza je država članica na čijem teritoriju roba prestaje biti obuhvaćena ovim postupcima.

Sva dobra koja su ušla u Europsku uniju i podliježu jednom od ovih postupaka smatraju se uvezenima. Kada se ona puste u promet, dolazi do nastanka obveze oporezivanja u državi u kojoj dobra nisu obuhvaćena spomenutim postupcima. Ukoliko se neka dobra podvrgnu carinskim propisima odgode, oporezivi događaj, a time i obračun te obveza plaćanja PDV-a nastaju u trenutku kada ti postupci odgode prestanu važiti. Kada dobra koja se uvoze podliježu carinama, pristojbama i davanjima, obveza oporezivanja nastaje prilikom ispunjenja uvjeta obračuna i naplate ovih davanja. Ukoliko dobra ne podliježu naplati davanja, oporezivi događaj nastati će kada bi nastala obveza obračuna carine, ako je ona propisana (EUR Lex, 2006: str. 138).

Kod uvoza i prodaje dobara iz trećih zemalja, treba spomenuti posebni postupak oporezivanja (eng. *Import One Stop Shop* - IOSS), koji se odnosi samo na dobra čija unutarnja vrijednost pošiljke na premašuje 1.135,00 kuna, izuzev dobara koja podliježu trošarinama. U slučaju uvoza iz trećih zemalja i područja, porezni obveznici imaju mogućnost primjene ovog postupka, neovisno o njihovu sjedištu, boravištu i prebivalištu unutar Europske unije, ali uz uvjet da porezni obveznici iz trećih država imenuju posrednika koji ima sjedište u Europskoj uniji i koji je odgovoran time za plaćanje PDV-a i ispunjavanje ostalih obveza, prema zakonu države u kojoj ima sjedište, boravište ili prebivalište (www.porezna-uprava.hr/Dokumenti%20vijesti/e-trgovina_obavijest%20za%20objavu%20na%20stranici.pdf).

Prodajom na daljinu dobara koja su uvezena iz trećih država ili područja ne smatra se isporuka prema pravnim i fizičkim osobama, kod kojih je stjecanje dobara unutar Europske unije oporezivo PDV-om. To su primjerice porezni obveznici koji su upisani u registar obveznika PDV-a, kao i mali porezni obveznici koji su prešli prag stjecanja. Ukoliko se porezni obveznik odluči na primjenu ovog posebnog postupka, to prijavljuje Poreznoj upravi elektroničkim putem, pri čemu stječe IOSS identifikacijski broj.

Od 1. srpnja 2021. godine ukinuto je pravo oslobođenja od plaćanja PDV-a pri uvozu pošiljki male vrijednosti, to jest do 160,00 kuna. Porezni obveznik koji primjenjuje IOSS postupak naplaćuje PDV od kupca, koji čini dio prodajne cijene. Ova dobra oslobođena su plaćanja PDV-a pri uvozu ako isporučitelj Carinskoj upravi predoči valjani IOSS identifikacijski broj. Za prodaju dobara na daljinu uvezenih iz trećih zemalja na koja se primjenjuje IOSS, oporezivi događaj i obveza obračuna PDV-a nastaju u trenutku prihvaćanja plaćanja (www.porezna-uprava.hr/Dokumenti%20vijesti/e-trgovina_obavijest%20za%20objavu%20na%20stranici.pdf).

Porezni obveznik ili njegov posrednik koji su predmetom ovog načina uvoza i posebnog statusa imaju obvezu za svaki kalendarski mjesec do zadnjeg dana u tekućem mjesecu, elektroničkim putem podnijeti prijavu PDV-a za posebni postupak oporezivanja, te navesti za svaku državu članicu potrošnje, ukupnu vrijednost obavljenih isporuka te ukupan iznos PDV-a koji treba platiti. PDV se plaća u nacionalnoj valuti, najkasnije do roka podnošenja prijave.

Primjerice, ako tuzemni porezni obveznik dobra uvezena iz Kine prodaje dalje tuzemnim stjecateljima, a pri tome primjenjuje IOSS, jer njegova pošiljka ne premašuje vrijednosti od 1.135,00 kuna, zaračunava PDV po stopi koja se primjenjuje u tuzemstvu, a koji je naplaćen kao dio ukupne prodajne cijene stjecatelju. U ovome slučaju on nema pravo na odbitak pretporeza, ali ima pravo na povrat PDV-a sukladno Zakonu o porezu na dodanu vrijednost.

2.3. CARINSKI PROPISI I OSLOBOĐENJA

Vanjska trgovina svake države važan je izvor financijskih sredstava ili prihoda. Ključni instrument pri tome je carina, koja predstavlja porez, odnosno davanje za uvoz dobara i predstavlja neizravni porez (Škreb Kesner, 2003: str. 387). Ovaj instrument služi, osim navedenog, zaštiti domaće proizvodnje.

Na području Europske unije postoji carinska politika, koja ima važnu ulogu u stvaranju jedinstvenog unutarnjeg tržišta i povoljnijih trgovinskih odnosa među državama članicama. Danas ona pogoduje razvoju unutarnjeg tržišta, slobodnom kretanju roba, usluga, kapitala i ljudi, te većoj sigurnosti država članica. Na međunarodnoj razini, zahvaljujući carinskoj politici, Europska unija djeluje kao jedinstveni subjekt ili sudionik.

Hrvatska je punopravna država članica Europske unije, a time i dio carinske unije, to jest carinske politike i unutarnjeg tržišta. Na čitavom području Europske unije, svi subjekti koji podliježu carinskim propisima, obvezni su poštovati nacionalne propise, ali i propise Europske unije, koji državama članicama ostavljaju prostor za uređenjem pojedinih područja u svezi carinjenja i carinskih propisa. U skladu s time, nacionalne carinske službe zadužene su za sva carinska postupanja, naplatu carinskih pristojbi, trošarina i PDV-a na uvoz te za nadzor primjene uvoznih kvota i drugih ograničenja (http://europa.eu/pol/pdf/flipbook/hr/customs_hr.pdf).

Glavni carinski propisi u Hrvatskoj su (<https://carina.gov.hr/pristup-informacijama/propisi-i-sporazumi/carinsko-zakonodavstvo/carinski-propisi/2484>):

- Zakon o provedbi carinskog zakonodavstva Europske Unije (Narodne novine, NN 40/16);
- Zakon o carinskoj službi (Narodne novine, NN 98/19);
- Zakon o nadzoru robe s dvojnomo namjenom (Narodne novine, NN 68/16);
- Zakon o nadzoru prometa robe vojne namjene i nevojnih ubojnih sredstava (Narodne novine, NN 80/13);
- Pravilnik o carinskoj provedbi prava intelektualnog vlasništva (Narodne novine, NN 40/16);

- Pravilnik o EORI¹ broju (Narodne novine, NN 40/16);
- Pravilnik o odobravanju službenog mjesta (Narodne novine, NN 40/16);
- Pravilnik o ostvarivanju prava na oslobođenje od carine (Narodne novine, NN 93/13).

Na temelju odredbi Uredbe Vijeća EEZ-a, u Hrvatskoj se primjenjuju i zajedničke carinske tarife, odnosno uvozne i izvozne carine, koje između ostaloga određuju i stope ili vrijednosti carina i ostalih davanja za dobra koja se uvoze ili izvoze. Na primjeru uvoza dobara iz trećih zemalja primjenjuju se stope carine prema Zajedničkoj carinskoj tarifi što uključuje, odnosno (https://carina.gov.hr/UserDocsImages/arhiva/Dokumenti/Globalni/NDoc_1368.pdf):

- Konvencionalne stope carine utvrđene iz Protokola između EU i Svjetske trgovinske organizacije;
- Autonomne stope carine, odnosno snižene stope carine;
- Carinske kvote pri uvozu robe iz zemalja članica Svjetske trgovinske organizacije.

Osim ovih carinskih propisa primjenjuju se i ostali akti. Primjerice, EUR 1 predstavlja potvrdu o podrijetlu robe i ima važnu ulogu kod izračuna carine koja se plaća. EUR 1 ispunjava pošiljatelj, a ovjerava carina te plaća primatelj dobra. Ova potvrda vrijedi samo za dobra na području europskog ekonomskog područja (eng. *European Economic Area* - EEA) i područja određenih zemalja².

Osim spomenutog akta primjenjuje se i Deklaracija o carinskoj vrijednosti robe. To je dokument koji potvrđuje vrijednost robe, kao carinsku osnovicu za obračun visine carine. Ovaj dokument podnosi primatelj robe, koji ima status uvoznika. Sljedeći značajniji akt je CMR teretni list koji ispunjava pošiljatelj dobra prije njegova ukrcanja i isporuke (https://carina.gov.hr/UserDocsImages/arhiva/Dokumenti/Globalni/NDoc_1368.pdf).

¹ Registracijski i identifikacijski broj gospodarskog broja (eng. *Economic Operators Registration and Identification number*).

² Egipat, Alžir, Izrael, Jordan, države bivše Jugoslavije (Bosna i Hercegovina, Srbija, Crna Gora, Kosovo, Hrvatska, Makedonija), Libanon, Maroko, Palestina, Sirija, Tunis, Norveška, Island, Lihtenštajn, Švicarska, Južna Afrika, Čile, Meksiko, Albanija, Andora, afričke države, Karibi i Pacifička zona.

Važeća oslobođenja od carinjenja definirana su Uredbom o uvjetima i postupcima za ostvarivanje oslobođenja od plaćanja carine, kao i ostalim aktima, primjerice Pravilniku o ostvarivanju prava na oslobođenje carine (Narodne novine, NN 93/13). Ona se odnose na (Uredba o uvjetima i postupcima za ostvarivanje oslobođenja od plaćanja carine. Narodne novine, NN 5/2007):

- Uvoz robe u nekomercijalne svrhe;
- Fizičke stvari;
- Uvoz robe uslijed sklapanja braka;
- Osobna imovina stečena nasljedstvom;
- Školska oprema, obrazovni materijal i s time razni povezani kućanski predmeti;
- Kapitalna i druga slična dobra koja se uvoze pri prijenosu djelatnosti iz treće zemlje;
- Laboratorijske životinje i biološke ili kemijske tvari namijenjene istraživačkim pothvatima;
- Instrumenti i uređaji za medicinsko istraživanje, medicinsko dijagnosticiranje i liječenje;
- Referentne tvari za nadzor kvalitete nad medicinskim proizvodima;
- Farmaceutski proizvodi koji se koriste prilikom međunarodnih sportskih događaja;
- Predmeti za potrebe hendikepiranih osoba;
- Počasna odlikovanja i nagrade;
- Pokloni u kontekstu međunarodnih odnosa;
- Literatura s informacijama za turiste, isprave i predmeti;
- Pošiljke za organizacije koje štite prava ili industrijska te komercijalna patentna prava;
- Uvoz robe humanitarnih organizacija kao pomoći socijalno osjetljivim i ugroženim skupinama;
- Uvoz robe koja predstavlja robne marke (žig), patente, obrasce za priznavanje intelektualnog, industrijskog ili autorskog vlasništva
- Uvoz poljoprivrednih, stočarskih, pčelarskih, vrtlarskih i šumarskih proizvoda s pograničnih područja Hrvatske;
- Uvoz predmeta za obavljanje obrazovne, znanstvene, kulturne i medicinske djelatnosti koja se ne proizvodi u Hrvatskoj.

Kako bi se neko od spomenutih oslobođenja od carinjenja iskoristilo, prilikom uvoza dobara, važno je podnijeti zahtjev. On se podnosi carinskom uredu prema mjestu uvoza dobra.

3. POREZ NA DODANU VRIJEDNOST

3.1. POJAM POREZNOG OBVEZNIKA

Porezni obveznik je pojam kojim se označava subjekt, fizička i pravna osoba koja je dužna platiti porez, to jest podmiriti poreznu obvezu za neki događaj. Ponekad se u literaturi koristi i naziv pasivni porezni subjekt ili porezni dužnik, dok je najučestaliji naziv porezni obveznik.

Porezni obveznik je široki pojam, koji ukazuje na svaku osobu koja samostalno obavlja neku gospodarstvu aktivnost na domaćem ili inozemnom tržištu. U smislu njegova identificiranja, njegovo sjedište, prebivalište, veličina, svrha i ostala obilježja nemaju neku specifičnu važnost (Josić, 2013).

Temeljni akt koji u Hrvatskoj određuje status poreznog obveznika je Zakon o porezu na dodanu vrijednost (Narodne novine, NN 73/13). U njemu se navodi da je porezni obveznik (Zakon o porezu na dodanu vrijednost, Narodne novine, NN 73/13):

- Svaki subjekt koji samostalno obavlja neku gospodarsku djelatnost, u smislu proizvođača, trgovca, posrednika ili neke osobe koja obavlja razne gospodarske usluge;
- Porezni obveznik, u smislu ovoga Zakona, je i svaka osoba koja povremeno isporučuje nova prijevozna sredstva, koja kupcu ista otpremi ili preveze, te kupac ili druga osoba koja to izvrši za njegov račun na području neke druge države članice.

Porezni obveznici nisu tijela državne vlasti, državne uprave, lokalne ili regionalne samouprave. Također, to nisu ni komore i ostala tijela javne vlasti (Zakon o porezu na dodanu vrijednost, Narodne novine, NN 73/13). Josić (2013) navodi kategorije koje se ne svrstavaju u porezne obveznike. To su (Josić, 2013, str. 82):

- Zaposlenici kao takvi, sukladno ugovoru o radu;
- Fizičke osobe koje prodaju rabljeni automobil;
- Javne vlasti;

- Izričito holding poduzeća s obzirom da takva aktivnost ne smatra eksploatacijom imovine;
- Osobe koje aktivnosti obavljaju besplatno, bez naknade;
- Neprofitne organizacije.

Kod uvoza ili isporuke dobara unutar Europske unije ili sa trećim zemljama, osim utvrđivanja statusa poreznog obveznika, važno je utvrditi i koji se od njih moraju samo registrirati za potrebe obračuna PDV-a, a koji od njih moraju ući u sustav PDV-a. Osim toga, presudno je određivanje mjesta oporezivanja, to jest stjecanja prava vlasništva. Ulazak u sustav PDV-a odnosi se na upis u registar poreznih obveznika. Na temelju toga, važno je u praksi razlikovati ove dvije vrste subjekata, poreznih obveznika. Njihov status značajan je kod vanjsko trgovinskih odnosa i postupaka jer se na temelju njega utvrđuje mogućnost prijenosa porezne obveze na stjecatelja. To pravo vrijedi za subjekte u sustavu PDV-a, dok „mali“ poduzetnici ne uživaju navedeno pravo.

3.2. REGISTRACIJA ZA POTREBE PDV-A

Obvezi registracije za potrebe obračuna i plaćanja PDV-a podliježu poduzetnici koji izvršavaju transakcije unutar Europske unije. Ovim je subjektima potreban PDV identifikacijski broj (PDV ID) na temelju kojega pri stjecanju dobara mogu preuzeti poreznu obvezu ili je prenijeti u slučaju isporuke dobara na stjecatelja. Zahtjev za registraciju (eng. *VAT Information Exchange System – VIES*) podnosi se Poreznoj upravi. Svaka država ima predznak PDV ID broja, a tako je u Hrvatskoj on „HR“, u Italiji „IT“, u Njemačkoj „DE“ i slično, nakon čega slijedi OIB subjekta (poduzetnika, obveznika PDV-a).

„Mali“ porezni obveznici, koji nemaju pravo priznavanja pretporeza, ukoliko nisu registrirani u VIES bazi i nemaju PDV ID broj i dalje mogu poslovati s drugim državama članicama, ali samo u određenim situacijama koje provjeravaju s Poreznom upravom. Registracija u prometu uslugama na području Europske unije je obvezna za sve poduzetnike, a time i „male“ porezne obveznike, dok specifičnosti vrijede samo u prometu dobrima. U slučaju stjecanja dobara iz Europske unije, „mali“ porezni obveznik ne podliježe obvezi registracije u VIES bazi dok god je vrijednost stečenih dobara manja od 77.000,00 kn. Kada se vrši isporuka dobara hrvatskih poreznih

obveznika u Europsku uniju osobama koje nisu porezni obveznici nužno je provjeriti ovaj prag u državi stjecatelja dobra (Markota, 2018: str. 49).

U prometu uslugama, u slučaju obavljanja usluge prema fizičkim osobama u Hrvatskoj, inozemni porezni obveznici podliježu prijavi u Republici Hrvatskoj.. U tom slučaju inozemni porezni obveznik podliježe obvezi plaćanja hrvatskog PDV-a uz pravo priznavanja pretporeza. Obveza vrijedi u slučaju (Markota, 2018: str. 50):

- Usluga prijevoza u putničkom prometu;
- Usluga na pokretnim dobrima u Hrvatskoj i prema fizičkim osobama;
- Usluga koje se oporezuju u Hrvatskoj.

PDV ID je moguće ukinuti u slučaju kada prestaje obavljanje djelatnosti. O tome se izvještava Porezna uprava, najkasnije 8 dana od dana prestanka poslovanja.

Ulazak u sustav PDV-a, kao čimbenik razlikovanja poreznih obveznika i subjekata u sustavu PDV-a, utvrđen je vrijednosnim pragom. To je zakonski određena vrijednost propisana čl. 90. st. 1. Zakona o PDV-u (Narodne novine, NN 115/2016), a iznosi 300.000,00 kn bez PDV-a. Stoga, „mali“ porezni obveznici koji prijeđu ovaj prag vrijednosti isporuka, bez PDV-a, zakonski su obvezni ući u sustav PDV-a već od 1. dana sljedećeg mjeseca, s obzirom na mjesec u kojem je prag premašen.

Markota (2019) specificira promete koji ulaze u ovaj obračun. To su (Markota, 2019: str. 101):

- Isporuka proizvoda i usluga koje se oporezuju poreznom stopom od 5%, 13% i 25%;
- Isporuke dobara koje su oslobođene PDV-a sukladno Zakonu o PDV-u (Narodne novine, NN 73/13);
- Isporuke nekretnina i transakcija koje ne podliježu obvezi plaćanja PDV-a (osiguranje i reosiguranje, financijske usluge, najam stambenih prostora i slično).

S druge strane, obračunu vrijednosti prometa u ovome slučaju ne podliježu samo isporuke specifičnih usluga, kao poštanske, medicinske, sportske, odgojne i kulturne

te slične, izuzev transakcija. Izuzećima se pribrajaju i isporuke dugotrajnih materijalnih i nematerijalnih dobara poreznog obveznika (Markota, 2019: str.101). Primjerice, ukoliko mali porezni isporučuje stroj koji čini dio njegove dugotrajne materijalne imovine, on se ne uvrštava u obračun isporuka za utvrđivanje praga ulaska u sustav PDV-a. Takav tretman nemaju prometi koji podliježu redovnom oporezivanju poreznim stopama od 5%, 13% ili 25%, kako je navedeno.

3.3. STOPE POREZA NA DODANU VRIJEDNOST

Na području Europske unije **vrijede standardna pravila o PDV-u**, ali njihova primjena može varirati među državama članicama. Uglavnom se PDV plaća na svu robu i usluge u svim fazama isporuke, a to uključuje sve proizvodne i uslužne procese. Standardna stopa PDV-a u čitavoj Europskoj uniji primjenjuje na većinu isporuka robe i usluga, a ne može biti niža od 15%. Osim nje, postoje i snižena stopa koja ne može biti niža od 5%, te posebne stope koje se primjenjuju kod određenih isporuka, a odnose se na vrlo snižene stope ili stope manje d 5%, nulte stope ili stopa od 0% i srednja ili parking stopa koja nije niža od 12% (https://europa.eu/youreurope/business/taxation/vat/vat-rules-rates/index_hr.htm).

U Republici Hrvatskoj primjenjuju se ukupno tri različite stope PDV-a na isporuku roba i usluga. Opća stopa iznosi 25%, a snižene stope 5% i 13%. (Tablica 1.).

Tablica 1. Stope poreza na dodanu vrijednost u Republici Hrvatskoj

25%	<ul style="list-style-type: none"> ✓ <i>Opća stopa PDV-a.</i>
13%	<ul style="list-style-type: none"> ✓ <i>Usluge smještaja;</i> ✓ <i>Novine i časopisi novinskog nakladnika koji ima statut medija te nakladnika za koje ne postoji obveza donošenja statuta medija prema posebnom propisu;</i> ✓ <i>Jestiva ulja i masti, biljnog i životinjskog podrijetla;</i> ✓ <i>Dječje sjedalice za automobile, pelene te dječju hranu i prerađenu hranu za djecu;</i> ✓ <i>Isporuku vode, osim vode koja se stavlja na tržište u bocama ili u drugoj ambalaži;</i> ✓ <i>Ulaznice za koncerte;</i> ✓ <i>Isporuka električne energije;</i> ✓ <i>Javnu uslugu prikupljanja otpada;</i> ✓ <i>Urne i ljesove;</i> ✓ <i>Sadnice i sjemenje, gnojiva, pesticide i druge agrokemijske proizvode;</i> ✓ <i>Proizvode koji se koriste kao hrana za životinje, osim hrane za kućne ljubimce;</i> ✓ <i>Isporuku živih životinja;</i> ✓ <i>Isporuku svježeg ili rashlađenog mesa i jestivih klaoničkih proizvoda od goveda, svinja, ovaca, koza, konja, magaraca, domaće perad, kunića i zečeva;</i> ✓ <i>Isporuku svježih ili rashlađenih kobasica i sličnih proizvoda od mesa, mesnih klaoničkih proizvoda ili krvi;</i> ✓ <i>Isporuku žive, svježe i rashlađene ribe, mekušaca i ostalih vodenih beskralježnjaka;</i> ✓ <i>Isporuku svježih ili rashlađenih rakova;</i> ✓ <i>Isporuku svježeg ili rashlađenog povrća;</i> ✓ <i>Isporuku svježeg i suhog voća i orašastih plodova;</i> ✓ <i>Isporuku svježih jaja perad, u ljusci;</i> ✓ <i>Usluge i povezana autorska prava pisaca, skladatelja i umjetnika izvođača te nositelja fonogramskih prava.</i>
5%	<ul style="list-style-type: none"> ✓ <i>Sve vrste kruha i mlijeka;</i> ✓ <i>Knjige stručnog, znanstvenog, umjetničkog, kulturnog i obrazovnog sadržaja, udžbenike za pedagoško obrazovanje, za osnovno, srednje i visoko obrazovanje;</i> ✓ <i>Lijekove koji imaju odobrenje nadležnog tijela za lijekove i medicinske proizvode;</i> ✓ <i>Medicinsku opremu, pomagala i druge sprave za ublažavanje liječenja invalidnosti;</i> ✓ <i>Kinoulaznice;</i> ✓ <i>Novine novinskog nakladnika koji ima statut medija, koje izlaze dnevno;</i> ✓ <i>Znanstvene časopise.</i>

Izvor: Prema: HOK (2021.) *Koje su stope poreza na dodanu vrijednost.*
http://infos.hok.hr/faq/c_porezi_i_carine/c3_pdv/koje_su_stope_poreza_na_dodanu_vrijednost
 st (07.05.2021.).

Četvrta porezna reforma u Republici Hrvatskoj, čije su izmjene započele s 01.01.2020., donijela je promjene u obračunu PDV-a na određene isporuke roba i usluga (HOK, 2019). Iako je zadržana opća stopa PDV-a od 25%, proširen je obuhvat stope PDV-a od 13% i to za nositelje fonogramskih prava, za pripremanje i usluživanja jela i slastica unutar i izvan ugostiteljskog objekta prema posebnom propisu. Usvojene su i neke druge promjene u svezi premještanja dobara u drugu državu članicu te ostalo, o čemu se govori nešto kasnije u radu.

4. NAČIN OBRAČUNA PDV-A NA INOZEMNE USLUGE

4.1. TEMELJNO NAČELO OPOREZIVANJA

Temeljno načelo oporezivanja, objedinjuje postupak oporezivanja prema načelu odredišta, odnosno prema državi potrošnje, te postupak oporezivanja prema državi porijekla. Ovo načelo vrlo je značajno za međunarodne transakcije, a njegovom primjenom izbjegava se dvostruko oporezivanje (Markota, 2015: str.95).

Prema načelu oporezivanja s obzirom na mjesto odredišta, sve transakcije koje se obavljaju unutar Europske unije podliježu oporezivanju PDV-a prema odredištu ili mjestu konzumiranja usluge. Svi porezni obveznici koji obavljaju takve usluge podliježu pravu odbitka pretporeza. S druge strane, načelo države porijekla vrijedi za usluge s fizičkim osobama iz drugih država članica, a koje su oporezive kod kupnje u državi u kojoj je došlo do njihova stjecanja.

Kod načina oporezivanja isporuke inozemnih usluga, kao i kod prometa dobara, važno je utvrditi mjesto obavljanja ili isporuke usluga. Prilikom obračuna PDV-a na inozemne usluge, mjestom obavljanja smatra se mjesto u kojemu je sjedište poreznog obveznika, koji je stjecatelj usluga i djeluje kao porezni obveznik, bilo da je „mali“ poduzetnik koji ima registrirani PDV ID broj ili je riječ o subjektu u sustavu PDV-a.

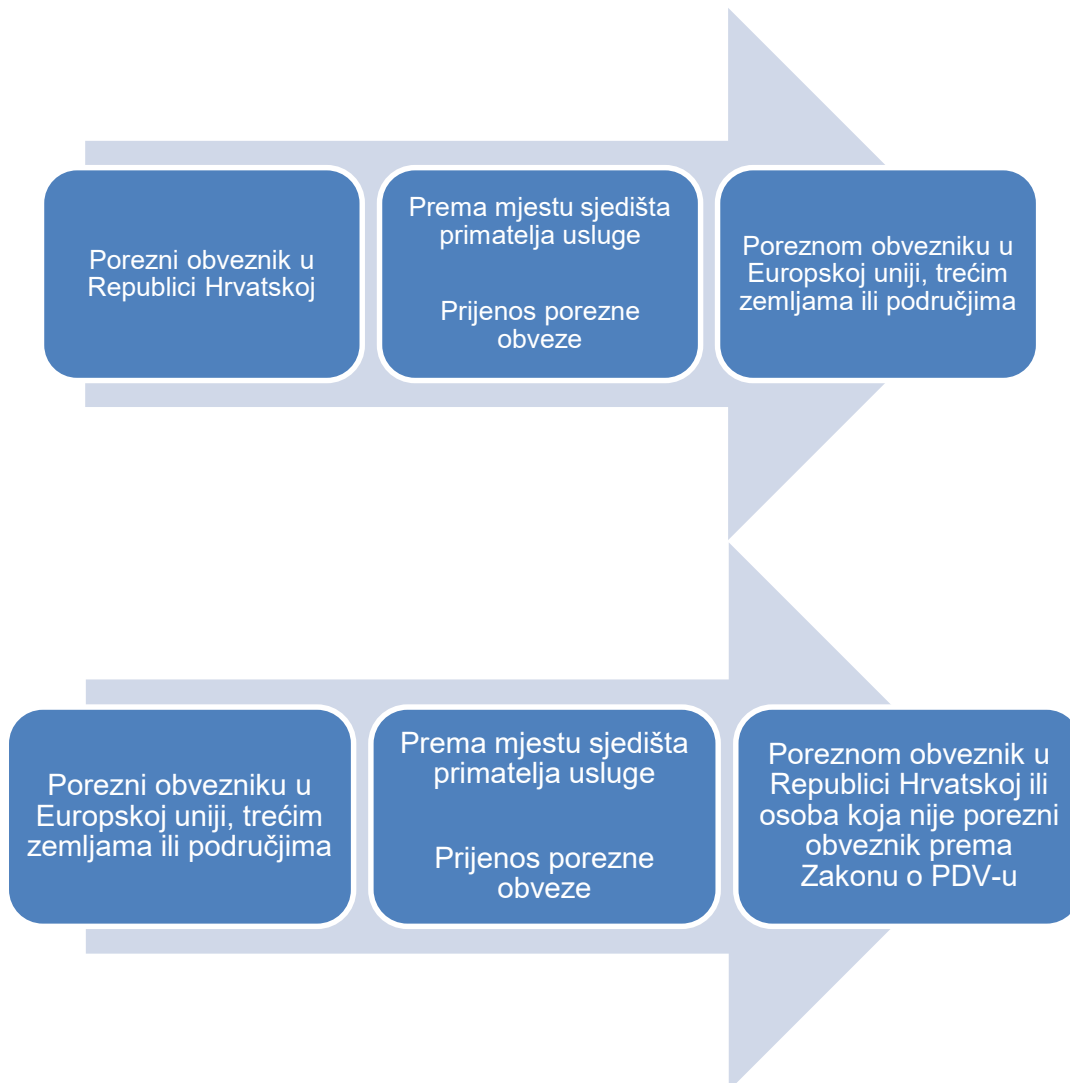
Temeljno načelo oporezivanja podrazumijeva da se PDV treba obračunati u zemlji primatelja usluge. Mogući je slučaj kod kojega se usluge obavljaju u stalnoj poslovnicu poreznog obveznika, a koje nije ujedno i njegovo sjedište. U tom slučaju, mjestom obavljanja usluge smatra se mjesto sjedišta stalne poslovne jedinice. U slučaju da ne postoje ni sjedište ni stalna poslovna jedinica, mjesto obavljanja usluge je mjesto prebivališta ili boravišta poreznog obveznika.

Usluge koje se obavljaju između dva porezna obveznika nazivaju se B2B usluge (eng. *Business to Business*). Kao što je i spomenuto, usluge se u ovome slučaju oporezuju prema mjestu primatelja ili stjecatelja usluge, a pružatelj usluge prenosi poreznu

obvezu na primatelja usluge te se primjenjuje prijenos porezne obveze (eng. *reverse charge*) (Markota, 2015: str. 95).

Slika 1. prikazuje postupak oporezivanja u slučaju B2B poslovanja.

Slika 1. Postupak oporezivanja inozemne usluge prema B2B modelu poslovanja



Izvor: Prema: Markota, Lj. (2015.) PDV na „inozemne usluge“. Računovodstvo, Revizija i Financije. XXV (9). Str. 98.

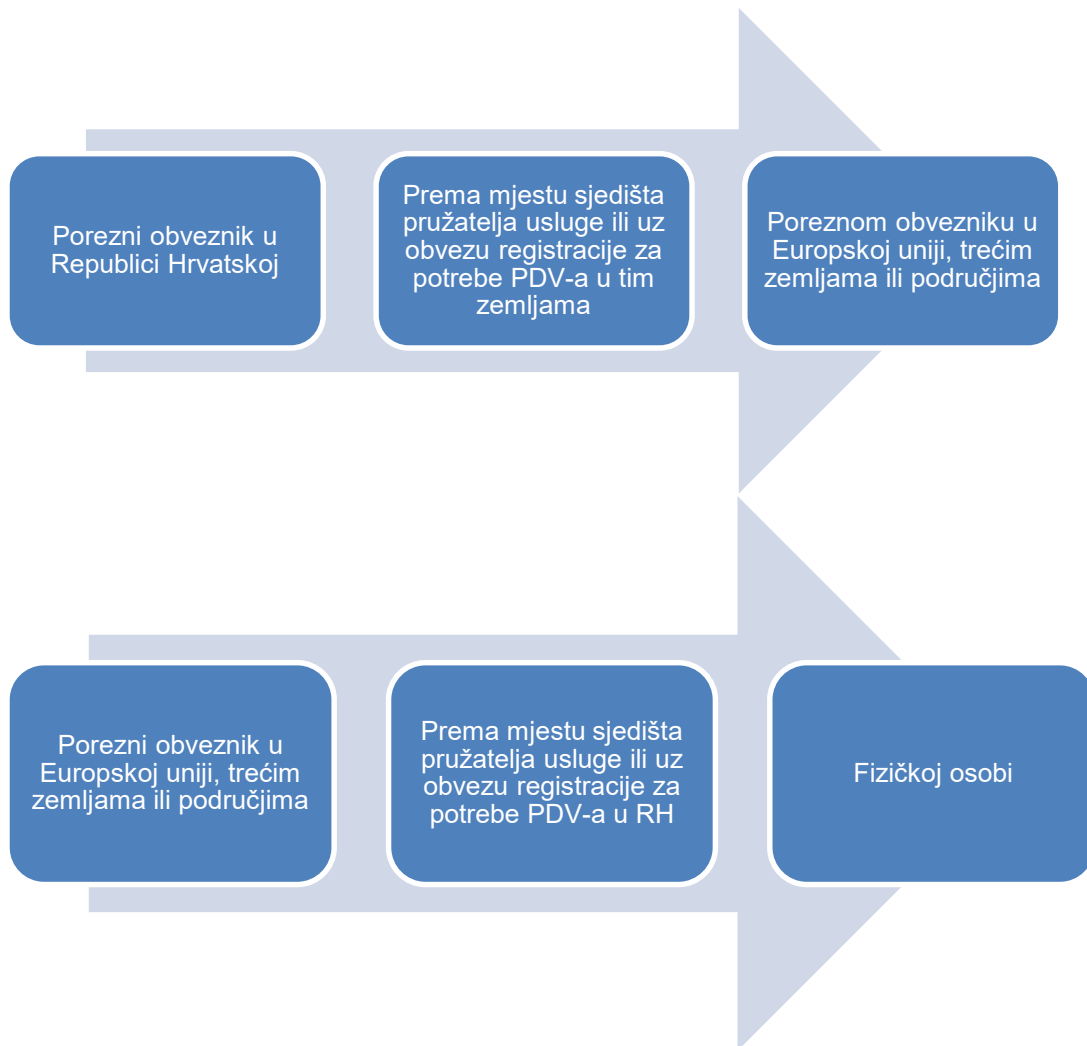
Suprotni slučaj je onaj u kojemu se usluge pružaju od strane poreznog obveznika prema subjektu koji nije porezni obveznik i nije u sustavu PDV-a. Ovaj se slučaj naziva B2C (eng. *Business to Customer*). Mjesto obavljanja usluge u ovome slučaju je mjesto u kojem porezni obveznik koji pruža usluge ima sjedište. Ako se usluga obavlja od strane stalne poslovne jedinice poreznog obveznika koja nije ujedno i mjesto njegova sjedišta, mjestom obavljanja usluga smatra se sjedište stalne poslovne jedinice. Ukoliko sjedište i stalna poslovna jedinica ne postoje, mjesto obavljanja usluge je mjesto prebivališta ili stalnog boravišta poreznog obveznika koji pruža uslugu (Markota, 2015: str. 96).

Nakon što su utvrđene pojedinosti pružanja usluge, status sudionika transakcije i ostale bitnosti, moguće je obračunati PDV na inozemne usluge. Prema Zakonu o PDV-u (Narodne novine, NN 106/18) u slučaju isporuke oporezive usluge, koju obavlja porezni obveznik koji nema sjedište, prebivalište ili uobičajeno boravište u tuzemstvu, PDV se naplaćuje od poreznog obveznika ili pravna osoba koja nije porezni obveznik, ali je registrirana za potrebe obračuna i plaćanja PDV-a. Točnije PDV plaća stjecatelj usluge.

U slučaju kada je primatelj usluge tuzemni porezni obveznik ili osoba koja nije porezni obveznik, a kada se usluga oporezuje na temelju načela B2B, tuzemni porezni obveznik ili osoba registrirana za potrebe PDV-a, obvezna je platiti PDV sukladno odredbama Zakona o PDV-u (Narodne novine, NN 73/13).

Proizlazi da se usluge koje se pružaju subjektima, koji nisu porezni obveznici, to jest fizičkim osobama, primjenjuje načelo B2C oporezivanja (Slika 2.).

Slika 2. Postupak oporezivanja inozemne usluge prema B2C modelu poslovanja



Izvor: Prema: Markota, Lj. (2015.) PDV na „inozemne usluge“. Računovodstvo, Revizija i Financije. XXV (9). Str. 98.

Slijedom navedenog, u nastavku rada se prikazuju primjeri oporezivanja usluga prema načelu B2B, odnosno B2C.

4.1.1. PRUŽANJE USLUGE PREMA NAČELU B2B – PRIMJER

Kada hrvatski porezni obveznik obavlja uslugu poreznom obvezniku u nekoj drugoj državi članici Europske unije, primjenjuje se načelo oporezivanja inozemne usluge B2B, odnosno pružanje usluge prema inozemstvu. U tom slučaju PDV se obračunava u zemlji konzumiranja, odnosno isporuke usluge, te se kao takva ona evidentira u PDV obrascu.

Primjerice, neko društvo s ograničenom odgovornošću iz Hrvatske obavilo je uslugu poslovnog (intelektualnog) savjetovanja poreznom obvezniku u Mađarskoj. U tom slučaju, usluga se isporučuje u Mađarsku, gdje se i koristi, te se mjestom smatra mjesto sjedišta ili stalne poslovnice koja ovu uslugu koristi, ako je ono različito od mjesta sjedišta. PDV će se obračunati prema mađarskom zakonu, a platiti će ga stjecatelj usluge (Baban, 2016: str.8.).

Isporučitelj usluge, hrvatski porezni obveznik, za isporučenu uslugu treba izdati izlaznu fakturu, a prije toga primatelj usluge obavezan je dostaviti svoj PDV ID broj, koji je moguće provjeriti i u VIES bazi. Prema načelu B2B, hrvatski porezni obveznik, pružatelj usluge ne podliježe oporezivanju usluge, te se na fakturi koju izdaje PDV ne iskazuje, uz napomenu „PDV nije obračunat temeljem čl. 17. st. 1. Zakona o PDV-u – prijenos porezne obveze„. Ukoliko je ta usluga primjerice koštala 1.000,00 kuna, to će biti i krajnja cijena na fakturi. U knjizi IRA (izlazni računi) prihod pružatelja usluge biti će jednak fakturiranom iznosu.

Obveza pružatelja usluge, tuzemnog poreznog obveznika, u ovome slučaju odnosi se na evidentiranje transakcije u obrascu PDV i obrascu ZP (Zbirna prijava) koji se, za obračunsko razdoblje u kojem je usluga obavljena, dostavlja Poreznoj upravi, a svaku ovakvu transakciju zasebno evidentira (Slika 3.).

Slika 3. Zbirna prijava

OBRAZAC ZP

POREZNA UPRAVA PODRUČNI URED (1)	
ISPOSTAVA (2)	

PDV identifikacijski broj (3)	HR	
Porezni obveznik (nazivima i prezime) (4)		
Adresa (mjesto, ulica i broj) (5)		
PDV identifikacijski broj poreznog zastupnika (6)	HR	

ZBIRNA PRIJAVA

Zbirna prijava za isporuke dobara i usluga u druge države članice Europske unije
 Za mjesec _____ godina _____

(7)

Red. br.	Kód države	PDV identifikacijski broj primatelja (bez kóda države)	Vrijednost isporuke dobara (u kunama i lipama)	Vrijednost isporuke dobara u postupcima 42 i 63 (u kunama i lipama)	Vrijednost isporuke dobara u okviru trostranog posla (u kunama i lipama)	Vrijednost obavijenih usluga (u kunama i lipama)
(8)	(9)	(10)	(11)	(12)	(13)	(14)
Ukupna vrijednost			(15)	(16)	(17)	(18)
Aranžman za premještanje dobara						
Red. br.	Kód države primatelja	PDV identifikacijski broj potencijalnog primatelja	PDV identifikacijski broj potencijalnog primatelja koji je zamjenjen	Povrat dobara		
(19)	(20)	(21)	(22)	(23)		

Potvrđujem istinitost navedenih podataka.		
Obračun sastavio (ime i prezime) (24)		

Potpis (25)	
Broj telefona/fax/e-mail (26)	

Izvor: Porezna uprava (2021.) Porez na dodanu vrijednost. https://www.porezna-uprava.hr/HR_obraci/Documents/POREZ%20NA%20DODANU%20VRIJEDNOST/ZP.pdf (08.05.2021.).

U slučaju da je ova usluga pružena poreznom obvezniku treće zemlje, postupanje je jednako, ali se transakcija evidentira na drugome mjestu u PDV obrascu, te nije potrebno evidentiranje u Zbirnoj prijavi. Kada bi usluga bila pružena poreznom obvezniku u tuzemstvu, na fakturi bi pored neto cijene od 1.000,00 kuna, bio iskazan i PDV od 25%, odnosno 250,00 kuna. Ukupna vrijednost fakture u tom slučaju bi bila 1.250,00 kuna, što bi pružatelju usluge platio stjecatelj, dok bi pružatelj na isto platio PDV prema hrvatskom zakonu.

4.1.2. PRIMANJE USLUGE OD INOZEMNOG POREZNOG OBVEZNIKA PREMA NAČELU B2B – PRIMJER

Sljedeći primjer B2B načela oporezivanja inozemnih usluga odnosi se na primanje inozemne usluge. Primjerice, neki porezni obveznik u Hrvatskoj primio je uslugu prijevoza od strane inozemnog poreznog obveznika, na primjer iz Italije. U knjizi URA evidentira se ova obveza tuzemnog poreznog obveznika, koji sam mora obračunati PDV na primljenu uslugu. To znači da će ulazni račun evidentirati u knjizi URA na način da se knjiži obveza prema inozemnom dobavljaču, trošak prijevoza i obveza PDV-a te pretporez. U PDV obrascu ova usluga će se evidentirati kao primljena usluga iz Europske unije. Transakcija se evidentira i u PDV-S obrascu (Slika 4.).

Slika 4. PDV-S obrazac

FOREZNA UPRAVA PODRUČNI URED (1)	
ISPOSTAVA (2)	

OBRAZAC PDV-S		
PDV identifikacijski broj (3)	HR	
Porezni obveznik (naziv/ime i prezime) (4)		
Adresa (mjesto, ulica i broj) (5)		
PDV identifikacijski broj poreznog zastupnika (6)	HR	

Prijava za stjecanje dobara i primijene usluge iz drugih država članica Europske unije
 Za mjesec _____ godina _____

(7)

Red. br.	Kód države isporučitelja	PDV identifikacijski broj isporučitelja (bez kóda države)	Vrijednost stečenih dobara (u kunama i lipama)	Vrijednost primijenih usluga (u kunama i lipama)
(8)	(9)	(10)	(11)	(12)
Ukupna vrijednost			(13)	(14)

Potvrđujem istinitost navedenih podataka.	
Obračun sastavio (ime i prezime) (15)	

Potpis (16)	
Broj telefona/fax/e-mail (17)	

Izvor: Porezna uprava (2021.) PDV-S obrazac. https://www.porezna-uprava.hr/HR_obraci/Documents/POREZ%20NA%20DODANU%20VRIJEDNOST/PDV-S.pdf (08.05.2021.).

Jednako računovodstveno i porezno postupanje primjenjuje se i kada je riječ o primljenoj inozemnoj usluzi iz trećih zemalja. Razlika je u poziciji evidentiranja ulazne stavke u PDV obrascu i neobveznom iskazivanju u PDV-S obrascu.

4.1.3. EVIDENTIRANJE INOZEMNIH USLUGA PREMA NAČELU B2C

B2C načelo oporezivanja primjenjuje se za transakcije usluga između poreznog obveznika i fizičke osobe. Na primjer, neko hrvatsko odvjetničko poduzeće zastupa fizičku osobu iz Slovenije te mu za to zaračunava trošak usluge. Taj trošak odnositi će se na neto cijenu usluge sa zaračunatim PDV-om. Dakle, PDV se plaća prema mjestu davatelja usluge, to jest njegovu sjedištu ili stalnoj poslovnoj jedinici koja je uslugu izvršila inozemnoj fizičkoj osobi.

U slučaju kada bi odvjetničko poduzeće koje pruža uslugu imalo sjedište u Hrvatskoj, ali bi uslugu slovenskom državljaninu pružila poslovna jedinica u Sloveniji, tada se PDV ne bi obračunavao u Hrvatskoj, već prema slovenskom zakonu. Zapravo, PDV bi iskazala poslovna jedinica u Sloveniji i uplatila bi ga u slovenski proračun prema stopi PDV-a koja je zakonom propisana u Sloveniji (Baban, 2016: str. 13.).

4.2. IZUZECI OD TEMELJNOG NAČELA

Izuzeci od temeljnog načela definirani su također Zakonom o PDV-u (Narodne novine, NN 73/13) i odnose se na utvrđene usluge. Kod ovih izuzeća, mjestom obavljanja tih usluga osobi koja nije porezni obveznik i koja ima sjedište, prebivalište ili uobičajeno boravište izvan Europske unije smatra se mjesto gdje primatelj usluga ima sjedište, prebivalište ili uobičajeno boravište.

To su sljedeće usluge (Baban, 2016: str. 17.-18.):

- Prijenos i ustupanje autorskih prava, patenata, licencija, zaštitnog znakovlja i sličnih prava;
- Usluge oglašavanja;
- Usluge konzultanata, inženjera, odvjetnika, računovođa, prevoditelja i druge slične usluge savjetovanja;

- Usluge obrade podataka;
- Ustupanje informacija, uključujući i informacije o poslovnim postupcima i iskustvu;
- Bankarske i financijske transakcije, transakcije osiguranja uključujući reosiguranje, uz izuzetak iznajmljivanja sefova;
- Ustupanje osoblja;
- Iznajmljivanje pokretne materijalne imovine, osim svih vrsta prijevoznih sredstava;
- Suzdržavanje od obavljanja, u cijelosti ili djelomično, gospodarske djelatnosti ili prava navedenih u ovom stavku;
- Omogućavanje pristupa do sustava za prirodni plin koji se nalazi na području Europske unije ili do bilo koje mreže koja je priključena na takav sustav, te do sustava za električnu energiju ili mreža za grijanje ili hlađenje i prijevoza ili prijenosa putem tih sustava ili mreža, te obavljanje drugih usluga koje su s time izravno povezane.

Postoje razni primjeri kod kojih se primjenjuje izuzeće od temeljnog načela oporezivanja inozemnih usluga. Takav tretman imaju posredničke usluge koje se obavljaju fizičkim osobama u inozemstvu, usluge vezane za nekretnine, usluge prijevoza, usluge u kulturi i povezane usluge, usluge pripreme i opskrbe hranom, najam prijevoznih sredstava te telekomunikacijske usluge. Primjeri za svaki od ovih slučajeva daju se u nastavku.

Kod oporezivanja posredničke usluge koja se pruža fizičkoj osobi u inozemstvu, mjestom isporuke usluga smatra se PDV prema mjestu sjedišta ili stalne poslovnice pružatelja usluge. Primjerice, porezni obveznik iz Hrvatske pružio je uslugu posredovanja pri pružanju usluge savjetovanja, koju je porezni obveznik iz Hrvatske pružio fizičkoj osobi iz Italije. U tom slučaju PDV se obračunava i plaća u Hrvatskoj, a primjenjuje se načelo B2C. U slučaju da je porezni obveznik iz Hrvatske obavio uslugu posredovanja za odvjetničke usluge koju je hrvatski porezni obveznik obavio fizičkoj osobi iz Makedonije ne obračunava se PDV u tuzemstvu, odnosno u Hrvatskoj i prema hrvatskom zakonu (Baban, 2016: str. 19.).

U slučaju kad se obavlja posredovanje između poreznih obveznika, tuzemnog i inozemnom, uvijek se primjenjuje B2B načelo. Primjerice, ako hrvatski porezni obveznik obavi posredničku uslugu slovenskom poreznom obvezniku, tada se usluga oporezuje prema mjestu pružatelja usluge. PDV se u ovim transakcijama ne obračunava i ne plaća samo kada se usluge obavljaju u tuđe ime i za tuđi račun, kada je riječ o transakcijama izvan Europske unije i za zakonom definirane izvozne isporuke. Primjer takvog izuzeća je posredovanje hrvatskog poreznog obveznika nekom drugom poreznom obvezniku pri izvozu usluge u zemlju koja nije država članica Europske unije.

U smislu izuzeća od temeljnog načela oporezivanja posredničkih usluga, poseban tretman imaju posredničke usluge putničkih agencija. Oslobođenje za usluge posredovanja ne primjenjuje se na primjeru poslovanja putničke agencije koje u ime i za račun putnika obavljaju usluge u drugim državama članicama. Primjerice, turistička agencija iz Hrvatske posreduje pri pronalasku smještaja za fizičku osobu iz Hrvatske. U tom slučaju ona podliježe plaćanju PDV-a.

Kod obavljanja usluga prijevoza putnika, mjestom oporezivanja smatra se mjesto gdje se usluga obavlja, a razmjerno prijeđenim udaljenostima. Primjerice, ukoliko se obavlja autobusni prijevoz putnika na relaciji Zagreb – Berlin, PDV će se obračunati i platiti u Hrvatskoj za dionicu koja je u Hrvatskoj pređena, a ostatak prema dionicama u inozemstvu. Izuzeća od plaćanja PDV-a u tuzemstvu odnose se na međunarodni zračni i pomorski promet.

Mjesto obavljanja usluga vezanih za kulturu i njoj sličnih usluga, je mjesto u kojem se događanja odvijaju i prema njemu se plaća PDV. Također, mjestom obavljanja usluga pripremanja hrane i obavljanja usluga prehrane u ugostiteljskim objektima smatra se mjesto gdje se te usluge stvarno obavljaju te se prema njemu obračunava i naplaćuje PDV.

Kod najma prijevoznih sredstava, mjestom korištenja i obračuna PDV-a smatra se mjesto u kojemu se stavljaju na raspolaganje ta sredstva. Primjerice, ako neki iznajmljivač prijevoznih sredstava iz Hrvatskoj, u Austriji iznajmljuje vozilo poreznom

obvezniku iz Austrije, ne obračunava se hrvatski PDV. U tom slučaju hrvatski porezni obveznik mora provjeriti porezne obveze u Austriji.

Na primjeru telekomunikacijskih i sličnih usluga, PDV se obračunava prema mjestu potrošnje. Primjerice, kada hrvatski porezni obveznik obavlja telekomunikacijske usluge fizičkim osobama u zemljama Europske unije, podliježe obvezi obračuna PDV-a po zemljama članicama potrošnje te registraciji za te potrebe putem web portala Porezne uprave (Baban, 2016: str. 16.-34.)

5. ISPORUKA DOBARA U DRŽAVE ČLANICE EUROPSKE UNIJE I IZVOZ U TREĆE ZEMLJE I PODRUČJA

5.1. UVJETI OSLOBOĐENJA PRILIKOM ISPORUKE DOBARA

Zakon o PDV-u (Narodne novine, NN 73/13) definira način oporezivanja isporuke dobara unutar Europske unije, na jednaki način kao što je definirano i oporezivanje prometa usluga. Prema njemu isporuke dobara unutar Europske unije oporezuju se po načelu države odredišta, što znači da se PDV obračunava i naplaćuje u državi u kojoj se dobra isporučuju, odnosno od strane stjecatelja ili primatelja dobara.

Uvjeti koje je važno zadovoljiti kako bi se ostvarilo pravo oslobođenja plaćanja PDV-a jesu (Pravilnik o porezu na dodanu vrijednost, Narodne novine, NN 79/13):

- Dobra mora isporučiti prodavatelj, porezni obveznik ili osoba koja stječe dobro ili druga osoba koja to čini za njihov račun;
- Dobra trebaju biti isporučena ili prevezena iz tuzemstva u drugu zemlju članicu, no nije obvezno da je to nužno država u kojoj kupac ima sjedište;
- Dobra trebaju biti isporučena i za to treba izdati račun poreznom obvezniku ili pravnoj osobi koja nije porezni obveznik, a koji ima taj status u toj drugoj državi članici.

Iako porezni obveznik, ispunjenjem uvjeta koji su navedeni, ostvaruje pravo oslobođenja plaćanja PDV-a, stjecanje dobara oporezivo je u drugoj državi članici. Kontrola ovog prometa provodi se pomoću poreznih izvještaja i poreznih prijava.

5.2. PDV IDENTIFIKACIJSKI BROJ

PDV ID broj već je bio predmet rasprave u jednom od prethodnih poglavlja rada. To je broj koji se na području Europske unije dodjeljuje svim poreznim obveznicima, na njihov zahtjev, a obvezan je za njihovo poslovanje i prometovanje robom i uslugama. PDV ID broj dodjeljuju nadležne porezne uprave država članica, a prema mjestu sjedišta poreznog obveznika ([https://www.porezna-uprava.hr/PdviEu/Documents/Obavijest%20u%20vezi%20PDV%20identifikacijskog%20broja%20\(22.05.2013\).pdf](https://www.porezna-uprava.hr/PdviEu/Documents/Obavijest%20u%20vezi%20PDV%20identifikacijskog%20broja%20(22.05.2013).pdf)).

PDV ID broj može se na jednostavni način provjeriti putem mrežne VIES baze, koja sadrži sve izdane i valjane PDV ID brojeve, svih poreznih obveznika diljem Europske unije (Slika 5.).

Slika 5. Provjera PDV ID broja putem VIES baze

Država članica / Sjevernoj Irskoj

PDV id. broj

Država članica / Sjevernoj Irskoj podnositeljica

PDV id. broj

Potvrdi

Izvor: Europa (2021.) VIES. https://ec.europa.eu/taxation_customs/vies/?locale=hr (08.05.2021.).

Prema nacionalnim zakonodavstvima država članica Europske unije, definirani su uvjeti za dodjelu PDV ID broja poreznim obveznicima. U Hrvatskoj se on dodjeljuje u sljedećim primjerima ([https://www.porezna-uprava.hr/PdviEu/Documents/Obavijest%20u%20vezi%20PDV%20identifikacijskog%20broja%20\(22.05.2013\).pdf](https://www.porezna-uprava.hr/PdviEu/Documents/Obavijest%20u%20vezi%20PDV%20identifikacijskog%20broja%20(22.05.2013).pdf)):

- Za tuzemne porezne obveznike koji su upisani u registar obveznika PDV-a s obzirom da obavljaju transakcije, isporuke dobara i usluga u unutarnjem tržištu Europske unije;
- Za tuzemne obveznike koji djeluju kao isporučitelji dobara bez prava odbitka pretporeza;
- Za pravne osobe koja nisu obveznici PDV-a, no isti plaćaju za stjecanje dobara u Europskoj uniji;
- Za sve porezne obveznike koji stječu dobra iz Europske unije, a za potrebe obavljanja gospodarske djelatnosti koja nije u tuzemstvu;
- Za tuzemne porezne obveznike koji su primili usluge i za iste imaju obvezu plaćanja PDV-a;
- Za tuzemne porezne obveznike koji usluge obavljaju u inozemstvu, gdje primatelj usluge ne podliježe obvezi plaćanja PDV-a;
- Za inozemne porezne obveznike koji u tuzemstvo isporučuju dobra i usluge uz pravo odbitka pretporeza;
- Za inozemne porezne obveznike koji isporučuju dobra osobama koje nisu obveznici plaćanja PDV-a na stjecanje i prešali su prag isporuke od 270.000,00 kuna ili su od tog praga odustali;
- Inozemnim poreznim obveznicima koji isporučuju dobra podložna trošarinama, te fizičkim osobama koje nisu porezni obveznici i ne plaćaju PDV na stjecanje.

Postupak dodjele PDV ID broja je jednostavan, te se on provodi od strane Porezne uprave, inicijalno svim tuzemnim poreznim obveznicima koji obavljaju transakcije s inozemnim poreznim obveznicima. Ostali porezni obveznici PDV ID broj dobivaju nakon vlastitog podnošenja zahtjeva nadležnoj instituciji. PDV ID broj po prestanku poslovanja odjavljuje porezni obveznik. U slučaju utvrđivanja nepravilnosti i zlouporabe PDV ID broja, ukinuti ga može i Porezna uprava (<https://www.porezna-uprava.hr>)

[uprava.hr/PdviEu/Documents/Obavijest%20u%20vezi%20PDV%20identifikacijskog%20broja%20\(22.05.2013\).pdf](http://uprava.hr/PdviEu/Documents/Obavijest%20u%20vezi%20PDV%20identifikacijskog%20broja%20(22.05.2013).pdf)).

5.3. OSLOBOĐENJE ISPORUKE ODREĐENE SKUPINE DOBARA

Ministarstvo gospodarstva predstavilo je kratki vodič za poslovnu zajednicu o načinu obračuna i plaćanja PDV-a nakon ulaska Hrvatske u Europsku uniju. Između ostaloga, pojašnjeno je oslobođenje od PDV-a o kojem je već bilo riječi, kako za isporuku, tako i stjecanje dobara.

„Izvoz dobara podrazumijeva isporuku dobara iz Republike Hrvatske u neku državu Europske unije, u skladu s carinskim propisima. U Zakonu o PDV-u su propisani uvjeti kojima se stječe pravo na oslobođenje. Plaćanja PDV-a oslobođena je isporuka dobara koja putnik u osobnoj prtljazi iznosi na područje izvan EU pod uvjetom da je vrijednost isporuke veća od 740,00 kn uključujući PDV, da postoji dokaz o izvozu, ovjereni obrazac i slično. Navedeno oslobođenje ostvaruje se naknadno putem zahtjeva za povrat (Obrazac PDV-P). Oslobođenje se ne odnosi na gorivo, naftne derivate i dobra za opremanje i opskrbu bilo kojeg prijevoznog sredstva (<https://www.mingo.hr/public/documents/92-vodic-pdv-lowreswebfinal.pdf>).“

U smislu oslobođenja od PDV-a pri isporuci dobara zasebno se razmatra oslobođenje isporuke novih prijevoznih sredstava. Kod isporuke novih prijevoznih sredstava od strane nekog tuzemnog poreznog obveznika, koji ima valjani PDV ID broj, ne obračunava se PDV. On se obračunava u zemlji stjecatelja vozila prema njihovu nacionalnom zakonu. Plaćanju PDV-a u tom slučaju podliježu svi stjecatelji, porezni obveznici i fizičke osobe.

Oslobođenje pri isporuci primjenjuje se i kod isporuke trošarinskih proizvoda. Osnovni uvjet pri tome je da se isporuka usmjerava samo i jedino prema ovlaštenom držatelju trošarinskog skladišta. U tom slučaju tuzemni držatelj trošarinskog skladišta ne obračunava PDV i trošarine onda kada isporuku provodi prema inozemnom

ovlaštenom držatelju trošarinskih skladišta. Ova transakcija ne podliježe nikakvom računovodstvenom ni poreznom evidentiranju, ali se obveza PDV-a i trošarina prenosi na stjecatelja trošarinskih proizvoda u inozemstvu, neovisno o pragu stjecanja (<https://www.mingo.hr/public/documents/92-vodic-pdv-lowreswebfinal.pdf>).

5.4. PREMJEŠTANJE DOBARA U DRUGU DRŽAVU EUROPSKE UNIJE

O premještanju dobara, te poreznom tretmanu ove transakcije, bilo je riječi. Misli se na situaciju kada tuzemni porezni obveznik u Hrvatskoj ima poslovnicu ili skladište u nekoj inozemnoj državi unutar Europske unije. Kada on premješta dobra iz tuzemstva u inozemstvo, koja su u njegovu vlasništvu, ova se situacija tretira kao isporuka dobara.

Prema aktualnom zakonodavstvu Hrvatske, navodi se da se „isporukom dobara uz naknadu smatra i premještanje dobara koja su sastavni dio poslovne imovine poreznog obveznika koja je za potrebe svojeg poslovanja otpremio ili prevezao sam porezni obveznik ili druga osoba za njegov račun u drugu državu članicu (Zakon o porezu na dodanu vrijednost, Narodne novine 73/13)“. U skladu s time, ova transakcija i postupanje predmet je oporezivanja.

Oslobođenje oporezivanja u ovome slučaju može se primijeniti kada se premještanje obavlja nekom drugom poreznom obvezniku, koji će u tom slučaju imati obvezu plaćanja PDV-a. Primjerice, ako hrvatski porezni obveznik premješta svoja dobra iz Hrvatske u svoje skladište u Sloveniji, on ima obvezu zatražiti slovenski PDV ID broj, te platiti na navedenu transakciju slovenski PDV. Računovodstveno se ovaj događaj evidentira u poslovnim knjigama hrvatskog poreznog obveznika na način da potražno razdužuje skladište u Hrvatskoj te dugovno zadužuje ono u Sloveniji.

Porezna uprava se obavještava o ovakvim događajima, putem podnošenja PDV obrasca u kojemu se ista evidentira pod stavkom isporuke dobara u EU. Također, evidentira se i u ZP-u, kao vrijednost isporuke dobara. S obzirom na samo fizičko premještanje dobara, knjigovodstveno se događaj evidentira po nabavnoj cijeni, a ne kao gubitak ili dobitak od poslovanja (Zakon o porezu na dodanu vrijednost, Narodne novine, NN 73/13-121/19).

5.5. POREZNI I RAČUNOVODSTVENI TRETMAN IZVOZA DOBARA U TREĆE ZEMLJE

Izvoz dobara u treće zemlje je izvoz koji Hrvatska obavlja prema zemljama koje nisu u Europskoj uniji. Prilikom ovog izvoza visina carine utvrđuje se od strane države u koju se roba izvozi, a ona ovisi o vrsti i vrijednosti robe. U tom procesu primjenjuju se informacije o tarifnim i drugim mjerama. To je sadržano u aplikaciji Integriranog sustava za upravljanje tarifom (eng. *Integrated Tariff Management System – ITMS*).

Predmetom oporezivanja PDV-om u ovome slučaju je isporuka dobara u tuzemstvu koju obavi porezni obveznik. U tom slučaju, mjesto isporuke je mjesto u kojemu se dobra nalaze u trenutku njihove isporuke. Kod dobara koja otprema ili prevozi isporučitelj, kupac ili treća osoba, mjesto isporuke je mjesto u kojemu se dobra nalaze na početku otpreme ili prijevoza do krajnjeg kupca. Međutim, uz zadovoljenje određenih uvjeta, kao i kod isporuke dobara u zemlje Europske unije, moguće je primijeniti oslobođenja od plaćanja PDV-a. Temeljni preduvjet za to je posjedovanje carinske deklaracije (Miljak, 2013). Carinska deklaracija je dokument ili akt, koji se može koristiti u elektroničkom obliku ili u papirnatom obliku. Fizički primjer carinske deklaracije mora biti ovjeren i pečatiran od strane službenika carinskog ureda.

Primjerice, hrvatsko poduzeće kao porezni obveznik, kada izvozi neko dobro u Crnu Goru, mora izdati fakturu, na kojoj je iskazana vrijednost dobra. Na carinskoj deklaraciji hrvatski izvoznik primjenjuje oslobođenje PDV-a, a na fakturi, kao što je i kod prethodnih primjera istaknuto, navodi napomenu, to jest klauzulu oslobođenja: „Oslobođeno PDV-a prema čl. 45. st. 1. t. 1. Zakona o PDV-u.“

Spomenuti događaj se od strane tuzemnog poreznog obveznika evidentira u PDV obrascu, kao stavka “Izvozne isporuke“. Knjigovodstveni tretman podrazumijeva evidenciju u njegovoj knjizi IRA. Knjiži se pri tome potraživanje od inozemnog kupca, dugovno na kontu inozemnih kupaca, te kao prihod od prodaje dobara. Važno je u robnom knjigovodstvu razdužiti zalihe i knjižiti trošak prodane robe (Miljak, 2013).

Zakon o PDV-u (Narodne novine, NN 73/13) u čl. 45. st. 1. t. 4. ističe da oslobođenja od PDV-u u ovim transakcijama primjenjuju i za usluge, koje su vezane za izvoz dobara. Primjerice to je prijevoz ili utovar, no uvjet je pri tome da su usluge obavljene izravno izvozniku ili primatelju dobara. Od 01. svibnja 2017. godine usvojeno je pravilo pri kojemu „porezni obveznici mogu primijeniti oslobođenje temeljem članka 45. stavka 1. točke 1. Zakona za poslove u nizu u okviru izvoznih transakcija u slučaju kada porezni obveznik isporučuje već izvozno ocarinjena dobra drugom poreznom obvezniku, a ta će se dobra izravno otpremiti kupcu izvan Europske unije (Pravilnik o porezu na dodanu vrijednost, Narodne novine, NN 1/17).“ Sukladno tome, oslobođenje vrijedi za sve sudionike koji posjeduju valjani dokaz o izvozu u treće zemlje, odnosno izvoznu deklaraciju (Slika 6.).

Slika 6. Jedinствена carinska deklaracija

JEDINSTVENA CARINSKA DEKLARACIJA					A CARINARNICA OTPREME/IZVOZA					
1 Primjerak za zemlju otpreme/izvoza	2 Pošiljatelj/izvoznik Br.:				1 Deklaracija					
					3 Obrasci		4 Tov. listovi			
					5 Stavke		6 Broj koleta		7 Referentni broj	
	8 Primatej Br.:				9 Osoba odgovorna za financijsko poravnanje Br.:					
					10 Prva odred. zemlja		11 Zemlja trgovača		13 ZPP	
	14 Deklarant/Zastupnik Br.:				15 Zemlja otpreme/izvoza			15 Šifra zemlje otpreme/izvoza a) b)		17 Šifra zemlje odredišta a) b)
					16 Zemlja podrijetla			17 Zemlja odredišta		
	18 Identitet i nacionalnost prijevoznog sredstva u odlasku				19 KTR	20 Uvjeti isporuke				
	21 Identitet i nacionalnost aktivnog prijevoznog sredstva koje prelazi granicu				22 Valuta i ukupan iznos iz fakture		23 Tečaj valute		24 Vrsta posta	
	25 Vrsta prometa na granici		26 Vrsta prometa u unutrašnjosti		27 Mjesto utovara		28 Financijski i bankovni podaci			
29 Carinarnica istupa				30 Mjesto robe						
31 Pakiranje i opis robe					32 Broj stakava	33 Šifra robe				
					34 Šifra zemlje podrijetla a) b)	35 Bruto masa (kg)				
					37 POSTUPAK	38 Netto masa (kg)		39 Kontigent		
					40 Isprava/prethodni dokument					
44 Posebne primjedbe/ priloženi dokumenti/ uvjerenja i dozvole					41 Posebna mjerna jedinica					
					Šifra 46					
47 Oračun davanja					48 Odgođeno plaćanje		49 Oznaka skladišta			
					8 Pojediniosti o obračunu					
					Ukupan iznos:					
50 Glavni obveznik Br.:				Potpis:		C Carinarnica otpreme				
51 Predviđene carinarnice provozaj/ (i zemlje)				Zastupnik po: Mjesto i datum:						
52 Osiguranje ne vrijedi za:					Šifra		53 Određena carinarnica (i zemlja)			
D Kontrola otpremne carinarnice					Pečat:		54 Mjesto i datum			
Rezultat: Slavijene plombe: Broj: Oznaka: Rok (datum): Potpis:					Potpis, ime i prezime podnosioca:					

Izvor: Uredba za provedbu Carinskog zakona, Narodne novine, NN 161/03. https://narodne-novine.nn.hr/clanci/sluzbeni/2003_10_161_2320.html (09.05.2021.).

Najjednostavniji oblik isporuke ili izvoza dobara iz tuzemstva u treću zemlju je onaj koji se provodi između dva porezna obveznika. Međutim, moguć je slučaj i kada je izvoznik dobara neki drugi porezni obveznik iz Europske unije ili iz treće zemlje i područja, a izvozi dobra iz tuzemstva, odnosno Hrvatske. U tom slučaju izvoznik podliježe obvezi registracije u Republici Hrvatskoj, a u svrhu obračuna i plaćanja PDV-a za isporuku dobara.

6. STJECANJE DOBARA IZ EUROPSKE UNIJE

6.1. NASTANAK OPOREZIVOG DOGAĐAJA

Stjecanje dobara unutar Europske unije definira se kao stjecanje prava raspolaganja nad pokretnom materijalnom imovinom u svojstvu vlasnika, koju prodavatelj ili stjecatelj dobara ili druga osoba za njihov račun otpremi ili preveze stjecatelju tih dobara u državu članicu koja nije država članica u kojoj je započela otprema ili prijevoz tih dobara (Veršić, 2017).

Nastanak poreznog događaja u slučaju stjecanja dobara iz Europske unije je slučaj oporezivanja PDV-om na stjecanje dobara iz Europske unije. Isto je definirano Zakonom o porezu na dodanu vrijednost kako slijedi (Narodne novine, NN 73/13):

- „Porezni obveznik koji djeluje kao takav ili pravna osoba koja nije porezni obveznik, ako je prodavatelj (isporučitelj) porezni obveznik koji djeluje kao takav u drugoj državi članici i koji u skladu s propisima te države članice nije oslobođen obračunavanja PDV-a kao mali porezni obveznik i na njega se ne odnose odredbe članka 13. stavaka 3., 4. i 10. ovoga Zakona;
- U slučaju novih prijevoznih sredstava, porezni obveznik ili pravna osoba koja nije porezni obveznik, čija ostala stjecanja nisu predmet oporezivanja PDV-om u skladu s člankom 5. stavkom 1. točkom a) i b) ovoga Zakona ili bilo koja druga osoba koja nije porezni obveznik;
- U slučaju proizvoda koji podliježu trošarinama, ako se trošarina na stjecanje unutar Europske unije obračunava u tuzemstvu u skladu sa propisima koji uređuju trošarine, porezni obveznik ili pravna osoba koja nije porezni obveznik, čija ostala stjecanja nisu predmet oporezivanja PDV-om, u skladu s člankom 5. stavkom 1. točkama a) i b) ovoga Zakona.

Tretman primitaka dobara ili njihova stjecanja, uvoza iz Europske unije zahtijeva zadovoljenje konkretnih uvjeta, kao što je i kod ostalih situacija spomenuto. Uvjeti koji se vežu uz oporezivanje stjecanja dobara iz Europske unije prikazuju se Slikom 7.

Slika 7. Oporezivanje stjecanja dobara iz Europske unije

Pravo raspolaganja pokretnom imovinom u svojstvu vlasnika

Stjecanje dobara uz naknadu u tuzemstvo iz druge države EU u kojoj je otprema ili prijevoz započeo

Stjecatelj i prodavatelj iz EU, koji nisu samo registrirani za potrebe PDV-a već su i porezni obveznici

Prilikom nabave novih prijevoznih sredstava iz druge zemlje EU, stjecatelj je svaka osoba koja stječe to sredstvo

Stjecanje trošarinskih proizvoda, neovisno o pragu stjecanja

Izvor: Prema: Markota, Lj.(2019.) Isporuka i stjecanje dobara unutar EU-a. Pravo i porezi. 9/2019. Str. 55.

O nekim od ovih uvjeta ili slučajeva već je bilo riječi u prethodnim poglavljima. Njihovim ispunjenjem u slučaju otpreme dobara u Republiku Hrvatsku, mjesto oporezivanja smatra se tuzemstvo. Time porezni obveznik ima obvezu obračunati PDV i priznati pretporez, ako uživa to pravo. Na primjeru malih poreznih obveznika priznavanje pretporeza nije moguće. U slučaju kada tuzemni porezni obveznik stječe dobro od pravne osobe iz Europske unije koja nije porezni obveznik stjecanje je neoporezivo tuzemnim PDV-om, a prodavatelj također ne podliježe obvezi PDV-a. U ovome slučaju, faktura se evidentira samo kao obveza inozemnom dobavljaču, potražno na kontu inozemnog dobavljača.

6.2. POREZNA OSNOVICA KOD STJECANJA DOBARA IZ EUROPSKE UNIJE

Porezna osnovica je ukupna vrijednost primanja, to jest naknade koju od kupca prima prodavatelj za isporuku dobara. Ona uključuje neto vrijednost, kao i iznose subvencija koji su izravno povezani s cijenom isporučenog dobra, trošarine, posebne poreze, carinu te ostale troškove koji nastaju.

Porezna osnovica u tom slučaju utvrđuje se na osnovi jednakih elemenata koji se koriste za određivanje porezne osnovice kod isporuke dobara u tuzemstvu. Te stavke mogu se prikazati na sljedeći način (Zaloker, 2019):

- „Naknada koju čini sve ono što je isporučitelj primio ili treba primiti od kupca ili neke druge osobe za te isporuke uključujući iznose subvencija koji su izravno povezani s cijenom isporučenih dobara ili usluga;
- Iznosi poreza, carina, pristojbi i sličnih davanja, osim PDV-a, te sporedni troškovi kao što su provizije, troškovi pakiranja, prijevoza i osiguranja koje isporučitelj dobara ili usluga zaračunava kupcu ili primatelju.“

Specifičnost izračuna porezne osnovice na stjecanje dobara unutar Europske unije odražava se u obvezi uračunavanja iznosa posebnih poreza, trošarina i pristojbi pri stjecanju dobara iz druge države članice. Međutim, napominje se da se u osnovicu za obračun PDV-a ne uračunava iznos posebnog poreza na motorna vozila. U poreznu osnovicu za izračun posebnog poreza na motorna vozila ulazi prodajna cijena motornog vozila u koju je već uključen iznos PDV-a pa se time iznos posebnog poreza ne uključuje u poreznu osnovicu za obračun PDV-a (Zaloker, 2019).

Također, u poreznu osnovicu ne uvrštavaju se sniženja cijena ili popusti zbog prijevremenog plaćanja, te popusti koji se kupcu odobravaju pri isporuci dobra. Tome ne podliježu ni iznosi koje porezni obveznik zaračuna ili primi od kupca kao povrat za izdatke koje je platio u njegovo ime i za njegov račun, a o tome mora imati dokaz.

6.3. ODREĐIVANJE POREZNOG POLOŽAJA PRODAVATELJA

Utvrđivanje poreznog obveznika značajno je kako bi se utvrdilo da li subjekt uopće podliježe poreznoj obvezi, to jest obračunu i plaćanju PDV-a te na koji način. Kao što je već i istaknuto, status prodavatelja se kontrolira u VIES bazi, bazi svih dodijeljenih PDV ID brojeva u Europskoj uniji.

Status se dodjeljuje sljedećim porezni obveznicima, to jest subjektima (Markota, 2019):

- Svakom poreznom obvezniku koji u nekoj državi obavljaju isporuku dobara i usluga i zašto imaju pravo odbitka PDV-a, izuzev onih koji povremeno isporučuju nova prijevozna sredstva, te ukoliko obveznik PDV-a nije stjecatelj dobra;
- Svakom poreznom obvezniku i pravnoj osobi koja nije porezni obveznik, a podliježe obvezi PDV-a, te koji stječe dobra u Europskoj uniji;
- Svakom poreznom obvezniku koji obavlja stjecanje dobara unutar Europske unije, a u svrhu obavljanja poduzetničke djelatnosti izvan mjesta stjecanja dobara.

Može se zaključiti da tuzemni isporučitelj dobara, a odgovarajućim i valjanim PDV ID brojem uživa oslobođenje PDV-a kada dobra isporučuje u inozemstvo poreznom obvezniku. S druge strane, kupac koji je tuzemni porezni obveznik iskazati će i obvezu i pretporez, ako zadovoljava propisane uvjete.

6.4. NASTANAK POREZNE OBVEZE I UVJETI ZA ODBITAK PRETPOREZA

Oporezivi događaj nastaje u trenutku stjecanja dobara unutar Europske unije. To znači da se porezna obveza pri stjecanju dobara iz Europske unije javlja u trenutku fakturiranja tog dobra. Postoje slučajevi kod kojih se faktura ne izdaje odmah po isporuci dobara. tada porezna obveza nastaje 15 dana nakon isteka mjeseca u kojemu je dobro stečeno.

Obveza je da se fakturira dobro u trenutku isporuke, odnosno najkasnije 15. dana u mjesecu nakon isteka razdoblja (mjeseca) u kojem je dobro isporučeno. Razlog tome je činjenica da porezni obveznici podliježu obvezi prijave PDV-a poreznoj upravi

najkasnije 20. u mjesecu za prethodni mjesec. U slučaju da je porezni obveznik izvršio plaćanje dobara prije njegova stjecanja, ne nastaje obveza PDV-a, već se primjenjuje prethodno pravilo (https://www.porezna-uprava.hr/HR_publicacije/Lists/mislenje33/Display.aspx?id=19020).

Porezni obveznik koji podliježe obvezi plaćanja PDV-a na stjecanje dobara unutar Europske unije podliježe i pravu odbitka pretporeza u onom obračunskom razdoblju u kojemu je ona nastala, odnosno u trenutku fakturiranja ili istekom roka, ako do tada faktura nije prema njemu izdana. Zaključuje se da pravo na odbitak PDV-a tuzemni porezni obveznik ostvaruje u obračunskom razdoblju u kojem mu je nastala i obveza obračuna PDV-a, ako su ispunjeni uvjeti za odbitak pretporeza, o čemu je bilo riječi. Spomenute obveze i prava mogu se odrediti kako slijedi (Tablica 2.).

Tablica 2. Nastanak porezne obveze i pravo na odbitak pretporeza za stjecanje dobara iz Europske unije

Datum stjecanja dobara	Datum izdavanja računa	Datum primitka računa	Obračunsko razdoblje i datum nastanka obveza PDV-a	Obračunsko razdoblje u kojem nastaje pravo na odbitak pretporeza
15.07.	15.07.	15.07.	15.07.	07.mjesec
15.07.	15.08.	15.08.	15.08.	08. mjesec
15.07.	25.08.	26.08.	15.08.	08. mjesec
15.07.	10.09.	10.09.	15.08.	08. mjesec
05.08.	15.07.	16.07.	15.07.	07. mjesec

Izvor: Porezna uprava (2014.) Nastanak porezne obveze i pravo na odbitak pretporeza. https://www.porezna-uprava.hr/HR_publicacije/Lists/mislenje33/Display.aspx?id=19020 (10.05.2021.).

Slijedi da, ukoliko je porezni obveznik u tuzemstvu stekao dobro iz Europske unije 15.07.2021. godine, a faktura je izdana istoga datuma i uručena je poreznom obvezniku, obračunsko razdoblje i datum nastanka obveze PDV-a također je 15.07.2021. Time se zaključuje da je obračunsko razdoblje u kojemu je moguće koristiti pravo odbitka pretporeza također srpanj 2021. godine.

Primjerice, ako je dobro porezni obveznik stekao 05.08.2021. godine, a faktura mu je izdana prije toga, 15.07.2021. godine, te je sljedećeg dana uručena poreznom obvezniku, obračunsko razdoblje je datum fakturiranja, odnosno 15.07.2021. U tom slučaju pravo na odbitak pretporeza također je srpanj 2021. godine. Općenito govoreći, porezna obveza i pravo odbitka pretporeza je razdoblje izdavanja fakture.

6.5. POREZNI POLOŽAJ I EVIDENTIRANJE STJECANJA DOBARA IZ EU „MALIH“ POREZNIH OBVEZNIKA

Već je spomenuto kako „mali“ porezni obveznici nisu „redovni porezni obveznici. U slučaju kada njihova vrijednost stečenih dobara iz Europske unije premašuje 77.000,00 kuna, podliježu obvezi registriranja za potrebe obračuna PDV-a, čime im se dodjeljuje PDV ID broj. Njihov zahtjev za dodjelom PDV ID broja treba se podnijeti najmanje 15 dana prije dana stjecanja dobara koja će premašiti vrijednost ovoga praga.

Prag vrijednosti propisan je zakonodavnim okvirom Hrvatske, o čemu je bilo riječi, a odnosi se samo za tekuću kalendarsku godinu. U slučaju da „mali“ porezni obveznik zatraži PDV ID broj za stjecanje dobara iz Europske unije, obvezno je da se istim koristi i za stjecanje inozemnih usluga, kada se oporezivanje provodi u tuzemstvu. Međutim, određeno je da porezni obveznik, ukoliko zatraži PDV ID broj za stjecanje inozemnih usluga, ne podliježe obvezi njegova korištenja za stjecanje dobara ukoliko nije prešao propisani prag. Dakle, uvjet za korištenje PDV ID broja „malog“ poduzetnika je da subjekt premaši vrijednost praga od 77.000,00 kuna. Ukoliko „mali“ porezni obveznik Poreznoj upravi podnese izjavu da ne koristi prag stjecanja, mjesto oporezivanja postaje tuzemstvo, no bez korištenja prava na priznavanje pretporeza (Zakon i porez na dodanu vrijednost, Narodne novine, NN 73/13).

„Mali“ porezni obveznici nisu uvršteni u skupinu, to jest registar redovnih poreznih obveznika. Posljedično, predaju PDV obrazac samo u mjesecima u kojima su ostvarili obvezu plaćanja PDV-a na stjecanje dobara iz Europske unije. Oni u PDV obrascu iskazuju stvarnu obvezu PDV-a s obzirom da ne podliježu pravu priznavanja pretporeza.

Primjerice, ako „mali“ porezni obveznik iz Republike Hrvatske zaprimi dobra od inozemnog, na primjer talijanskog poreznog obveznika, čija vrijednost iznosi 75.000,00 kuna, a time je prešao prag stjecanja, on podliježe obvezi obračuna PDV-a. Ako je dobro primljeno 30. travnja, kada je izdana i faktura, obveza PDV-a nastaje u tom obračunskom razdoblju, a prijavljuje se u PDV i PDV-S obrascu najkasnije 20. svibnja 2021. godine. Obvezu PDV-a u tom slučaju iznosi 18.750,00 kn (75.000,00kn x 25% PDV-a) (Zakon o porezu na dodanu vrijednost, Narodne novine, NN 73/13).

6.6. TROSTRANI POSAO

Ovo se oslobođenje primjenjuje za isporuke dobara unutar Europske unije, kada su ispunjeni zakonom utvrđeni uvjeti, koji se odnose na valjanost PDV ID broja isporučitelja dobara, isporuku iz tuzemstva od strane poreznog obveznika prema inozemnom poreznom obvezniku, te valjanost PDV ID broja primatelja dobara u inozemstvu. U slučaju da ovi uvjeti nisu ispunjeni, oslobođenje nije moguće te se u Hrvatskoj obračunava i plaća PDV na konkretnu isporuku.

Premještanje dobara kao dijela imovine poreznog obveznika u drugu državu Europske unije također podliježe oslobođenju, međutim u tu skupinu ne svrstavaju se sljedeća dobra i usluge (Ministarstvo gospodarstva i obrta, 2013: str. 23):

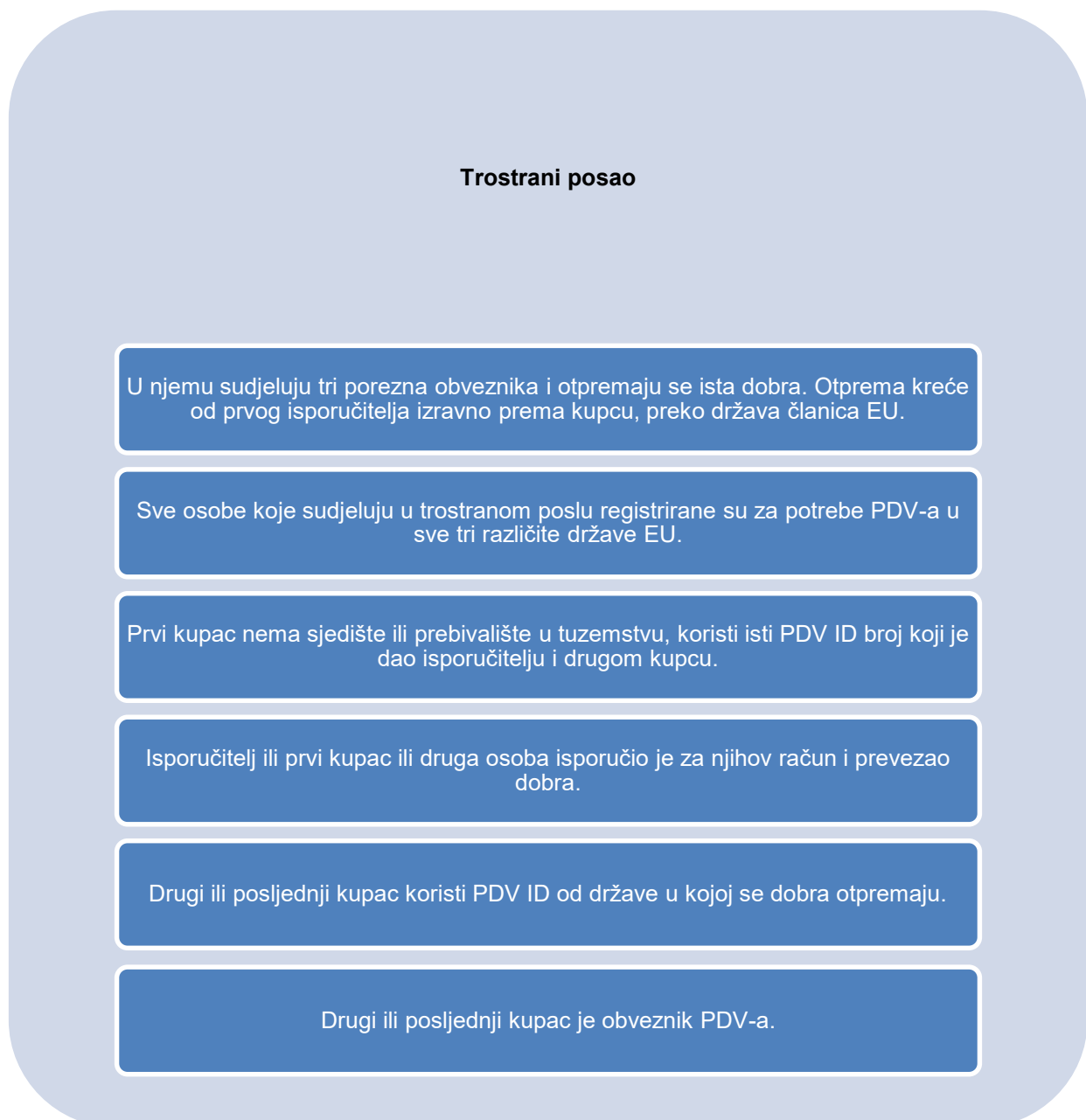
- Ugradnja i sastavljanje dobara na području druge države članice;
- Isporuka dobara u okviru posebnih postupaka oporezivanja;
- Prodaja na daljinu;
- Privremeno korištenje;
- Isporuka malih poreznih obveznika;
- Isporuke na brodovima ili u zrakoplovima prema posebnim uvjetima.

Primjerice, ukoliko tuzemni porezni obveznik isporučuje slovenskom poreznom obvezniku neki radni stroj, na fakturi koju izdaje hrvatski porezni obveznik ne obračunava se PDV, već samo neto cijena. Također, na fakturi se navodi PDV identifikacijski broj slovenskog poreznog obveznika uz napomenu da je riječ o transakciji, isporuci unutar Europske unije koja ne podliježe PDV-u, to jest primjenjuje

oslobođenje. U tom slučaju, slovenski porezni obveznik na primljenu fakturu obračunava inozemni PDV po stopi koja je zakonom propisana.

Tretman trostranog posla uobličen je u nastavku, gdje se navode uvjeti za trostrani posao (Slika 8.).

Slika 8. Trostrani posao

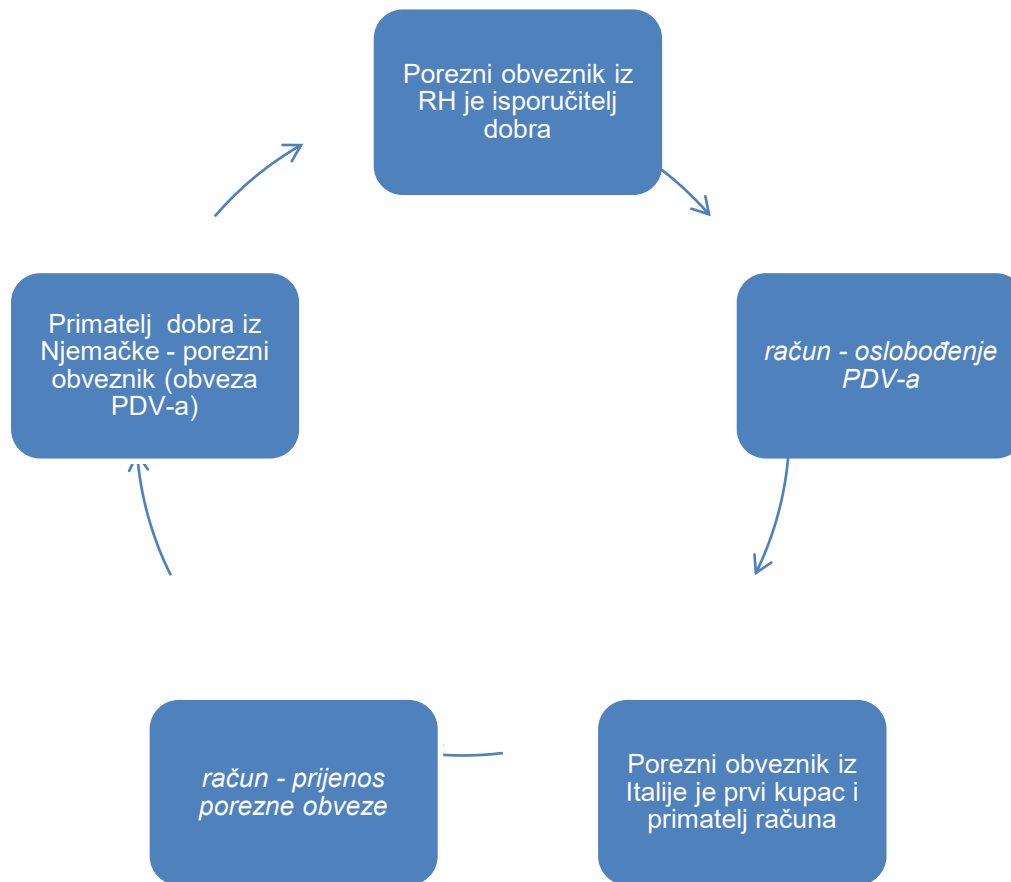


Izvor: Prema: Markota, Lj. (2019.) Posebnosti u oporezivanju trostranog posla. Računovodstvo, revizija i financije. 9/2019. Str. 97.

Trostrani posao, kao što je predočeno, tretira se na takav način kad je zadovoljen jedan od ovih uvjeta. Točnije, svaki od njih prikazuje moguću situaciju koju porezno i računovodstveno treba evidentirati kao trostrani posao i time odrediti obveze koje iz njega nastaju.

Na primjeru trostranog posla, u kojem sudjeluju tri porezna obveznika, porezni obveznik iz Hrvatske kao isporučitelj dobra, porezni obveznik iz Italije kao primatelj računa i porezni obveznik iz Njemačke kao primatelj ili stjecatelj dobra, račun bez PDV-a izdaje se prema poreznom obvezniku iz Italije, koji dalje fakturira dobro stjecatelju iz Njemačke, uz prijenos porezne obveze. U tome slučaju, PDV se plaća u Njemačkoj, odnosno od strane stjecatelja tog dobra (Slika 9.).

Slika 9. Primjer trostranog posla u kojem je isporučitelj dobra porezni obveznik iz Hrvatske



Izvor: Prema: Markota, Lj. (2019.) Posebnosti u oporezivanju trostranog posla. Računovodstvo, revizija i financije. 9/2019. Str. 98.

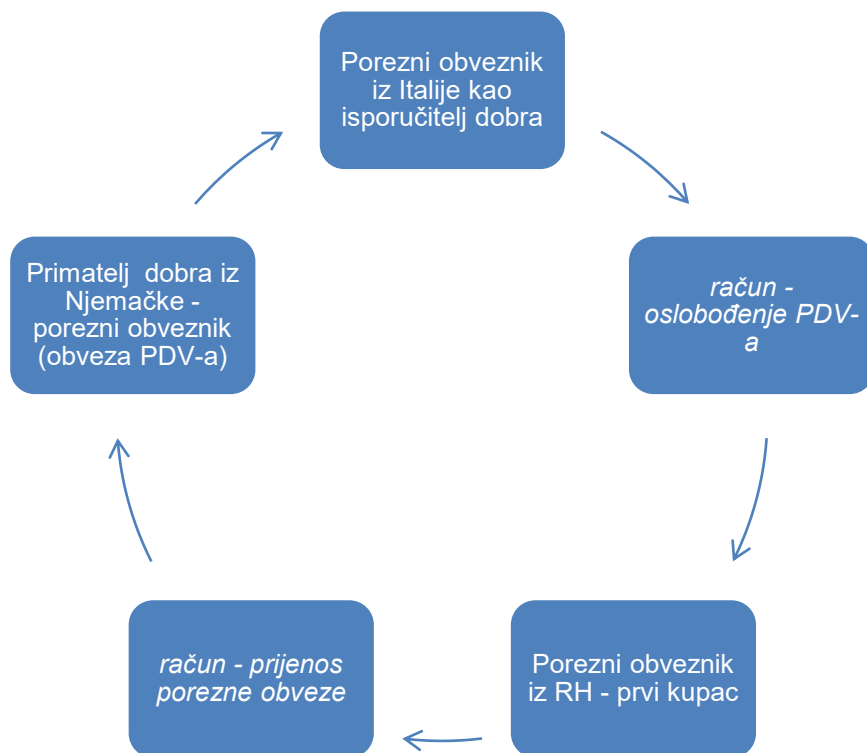
Kod ovakvog trostranog posla može se dati primjer u kojemu je društvo s ograničenom odgovornošću iz Pule prodalo radni stroj vrijednosti 100.000,00 eura (750.000,00 kuna; EUR 7,5) prema društvu iz Trsta, koje je dalo nalog da se ono isporučuje poreznom obvezniku u Berlinu, koji je krajnji kupac ili stjecatelj, po nabavnoj vrijednosti od 500.000,00 kuna. Prijevoz se direktno obavlja prema društvu iz Berlina. Faktura bez PDV-a ispostavlja se društvu iz Trsta, uz napomenu oslobođenja PDV-a po čl. 41, st. 1 Zakona o PDV-u. U obrascu PDV-a poslovni događaj evidentira se pod stavkom isporuke u Europskoj uniji, a u Zbirnoj prijavi kao vrijednost isporuke.

U poslovnim knjigama društva iz Pule knjiži se dugovno prodaja dobra inozemnom kupcu, te potražno prihod od prodanog dobra inozemnom kupcu. Tu se evidentira

odnos s prvim kupcem u trostranom poslu. Robno se knjiži nabavna vrijednost prodane robe dugovno, te zalihe potražno.

Osim ovog primjera, moguć je i onaj kod kojega je porezni obveznik iz Hrvatske stjecatelj dobra, odnosno prvi kupca. U tom slučaju, on izdaje fakturu uz napomenu prijenosa porezne obveze, koju je zaprimio od drugog poreznog obveznika, primjerice iz Italije, prema trećem poreznom obvezniku iz Njemačke. Obveznik PDV-a je stjecatelj dobra, odnosno porezni obveznik iz Njemačke (Slika 10.).

Slika 10. Primjer trostranog posla u kojem je prvi kupac dobra porezni obveznik iz Hrvatske



Izvor: Prema: Markota, Lj. (2019.) Posebnosti u oporezivanju trostranog posla. Računovodstvo, revizija i financije. 9/2019. Str. 99.

Primjer ovakvog trostranog posla može biti kada neko društvo s ograničenom odgovornošću iz Pule nabavlja radni stroj od poreznog obveznika, nekog društva iz Trsta u vrijednosti od 100.000,00 eura (750.000,00 kuna; EUR: 7,5) te ga isporučuje trećem poreznom obvezniku, krajnjem kupcu iz Berlina, po nabavnoj vrijednosti od

500.000,00 kuna. U tom slučaju, društvo iz Pule podnijelo je nalog poduzeću iz Trsta za otpremu radnog stroja poreznom obvezniku iz Berlina, koji je krajnji kupac.

U ovome slučaju, društvo iz Pule prvi je kupac, društvo iz Trsta je isporučitelj dobra, a društvo iz Berlina je krajnji kupac ili stjecatelj. Posljedično, društvo iz Pule izdaje fakturu prema društvu iz Trsta uz prijenos porezne obveze. Prilaže se dokaz o otpremi, a u obrascu PDV-a poslovni događaj evidentira se kao isporuka unutar Europske unije. U Zbirnoj prijavi evidentirati će se PDV ID broj iz Hrvatske i PDV ID broj primatelja dobra iz Berlina.

U poslovnim knjigama društva iz Pule odnos s dobavljačem knjiži se kao trostrani posao, nabava robe na dugovnoj strani, te na potražnoj obveza prema dobavljačima iz EU. Odnos s krajnjim kupcem knjiži se na dugovnoj strani kao potraživanja od inozemnog kupca, te kao prihod od prodaje u trostranom poslu na potražnoj strani.

U slučaju kada je porezni obveznik iz Hrvatske krajnji kupac, odnosno stjecatelj dobra, koje se otprema iz Italije prema prvom kupcu iz Njemačke, a zatim u tuzemstvo, obveznik PDV-a je hrvatski porezni obveznik (Markota, 2019: str 102) (Slika 11.).

Slika 11. Primjer trostranog posla u kojem je primatelj (krajnji kupac) dobra porezni obveznik iz Hrvatske



Izvor: Prema: Markota, Lj. (2019.) Posebnosti u oporezivanju trostranog posla. Računovodstvo, revizija i financije. 9/2019. Str. 102.

U slučaju kada je tuzemni porezni obveznik krajnji kupac moguće je dati sljedeći primjer. Društvo iz Pule nabavlja dobra od društva iz Trsta u vrijednosti od 100.000,00 eura (750.000,00 kuna; EUR: 7,5), koje daje nalog društvu iz Berlina za isporuku po nabavnoj cijeni od 500.000,00 kuna. Društvo iz Pule zaprima u tom slučaju radni stroj na skladište i ima obvezu obračuna PDV-a na stjecanje dobara iz Europske unije, po stopi od 25% od nabavne vrijednosti. Zaprimiti račun biti će izdan prema tuzemnom poreznom obvezniku od strane društva iz Berlina, bez PDV-a, uz napomenu prijenosa porezne obveze. Porezni obveznik evidentira ulazni račun uz pravo odbitka pretporeza. Temeljem čl.41. st.1. točka a) Zakona o PDV-u, nema evidentiranja u obrascu PDV-a.

Poslovni događaj knjiži se kao nabavna vrijednost dobra dugovno, te obveza prema inozemnom dobavljaču potražno. Ukupna vrijednost nabavne cijene s PDV-om knjiži se dugovno i potražno kao pretporez od primljenih isporuka iz Europske unije.

Kod trostranog posla značajno je utvrditi da li su svi sudionici porezni obveznici, to jest koji je njihov porezni status u državi članici Europske unije. Nakon provjere ispravnosti njihova PDV ID broja, utvrđuje se njihova uloga u ovom poslovnom lancu, to jest da li su oni isporučitelji dobra, prvi kupci ili stjecatelji tog dobra. Na temelju istoga moguće je primijeniti na nekog od njih oslobođenje ili prijenos porezne obveze, a naposljetku i obvezu plaćanja PDV-a.

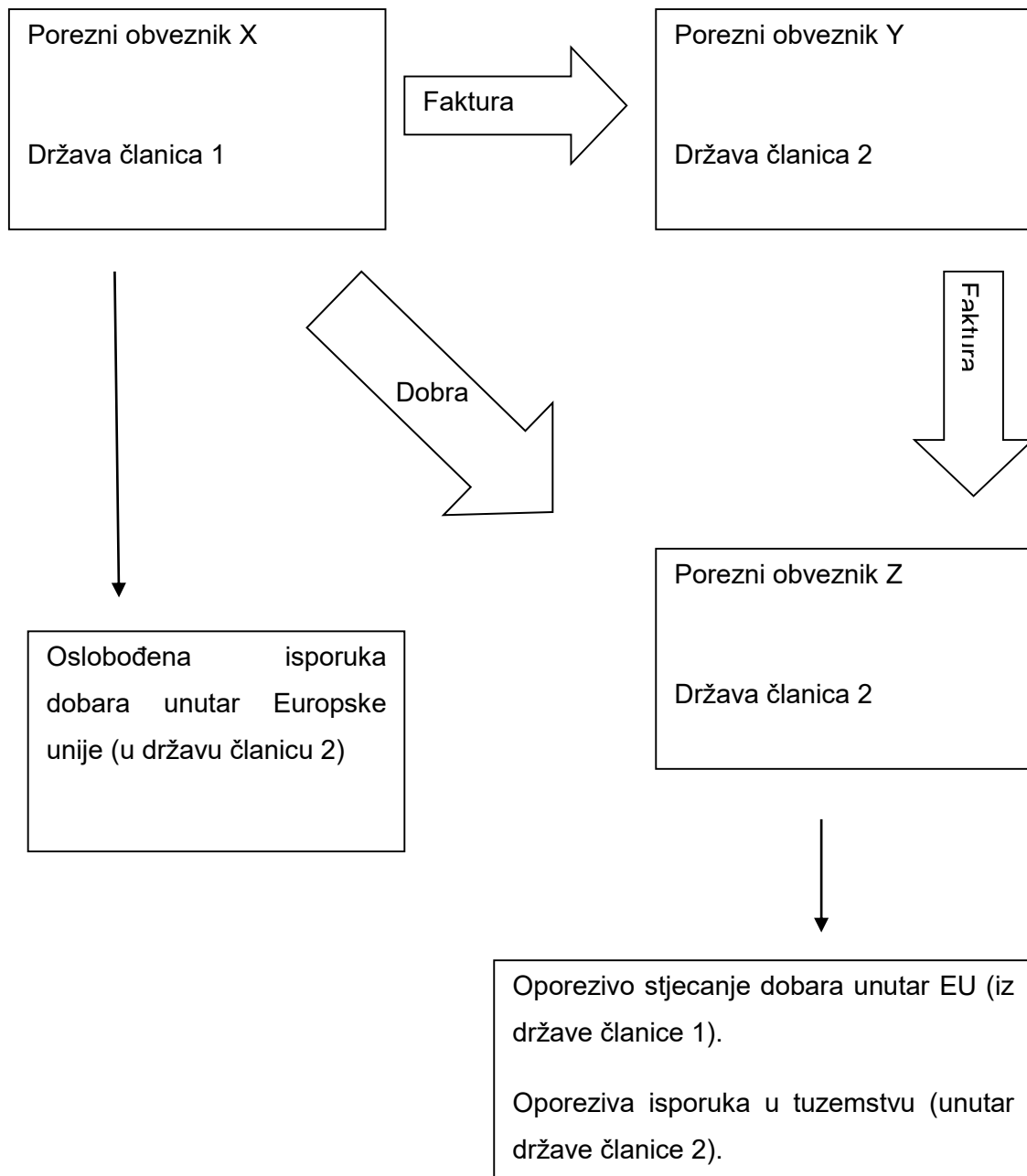
6.7. LAŽNI TROSTRANI POSAO

Iako zakonodavni okvir Republike Hrvatske ne definira i specifično tretira pojam lažnog trostranog posla, on se razmatra u ovome radu. Pojam lažnog trostranog posla nije izravno definiran u okviru Zakona o PDV-u (Narodne novine, NN 73/13), no specificira se u kontekstu motrišta ovog poreznog oblika. Time on predstavlja sve one poslove za koje nisu ispunjeni uvjeti za primjenu oslobođenja od plaćanja PDV-a za trostrane poslove prema Direktivi o PDV-u (<https://eur-lex.europa.eu/legal-content/HR/TXT/PDF/?uri=CELEX:32006L0112&from=EN>).

S gledišta prakse, lažni trostrani posao najčešće predstavlja posao u kojima sudjeluju dva porezna obveznika iz Europske unije, a treći porezni obveznik je iz treće zemlje ili je riječ o osobi koja nije porezni obveznik. Također, to su i poslovi kod kojih se dobra ne otpremaju izravno od prvog isporučitelja u lancu zadnjem kupcu dobara ili poslovima u kojima je riječ o transakcijama između više od triju poreznih obveznika iz Europske unije (Cirkveni Filipović, 2016).

Zaključuje se da se kod ovih poslova ne mogu primijeniti odredbe koje su propisane Zakonom o PDV-u (Narodne novine, NN 73/13) i prema kojima se tretira i evidentira trostrani posao. On se može prikazati na sljedeći način (Slika 12.).

Slika 12. Lažni trostrani posao



Izvor: Baban, I. (2016.) *PDV – posebnosti poslovanja s EU i trećim zemljama*. <http://finprojekt.hr/wp-content/uploads/2016/05/PDV-POSEBNOSTI-POSLOVANJA-SA-EU-I-TRE%C4%8CIM-ZEMLJAMA.pdf> (10.05.2021.). Str. 98.

Primjer ovakvog posla može biti kako inozemni porezni obveznik, na primjer iz Italije, isporučuje dobro poreznom obvezniku u Hrvatskoj. Porezni obveznik iz Hrvatske daje nalog da se dobra prevezu nekom drugom hrvatskom poreznom obvezniku u Republici Hrvatskoj.

Primjer bi bio i kada se transakcija odvija između četiri ili više poreznih obveznika iz Europske unije, a koji dolaze iz različitih država članica. U takvom slučaju bilo bi važno razmotriti status svakog od njih te konačno mjesto stjecanja dobra.

7. RAČUNOVODSTVENI TRETMAN UVOZA I STJECANJA DOBARA IZ EUROPSKE UNIJE NA ODABRANOM PRIMJERU PODUZEĆA „GRADNJA“ DOO

7.1. POREZNI TRETMAN STJECANJA DOBARA IZ EUROPSKE UNIJE PODUZEĆA „GRADNJA“ D.O.O.

Za potrebe studije slučaja koristi se fiktivni primjer tuzemnog poreznog obveznika. Kao primjer se uzima društvo s ograničenom odgovornošću koje se bavi građevinskim radovima. Sjedište poduzeća „Gradnja“ d.o.o. je u Puli, a poduzeće posluje od 2010. godine.

„Gradnja“ d.o.o. posluje u sustavu PDV-a, te podliježe obvezi mjesečnog obračuna obveza i PDV-a. Potrebe poslovanja, poduzeće je odlučilo nabaviti radni alat iz Italije. Nabava je izvršena u ožujku 2021. godine, što znači da poslovni događaj ovo poduzeće evidentira u svojim poslovnim knjigama, u knjizi ulaznih računa. Također, ono nabavu prijavljuje u obrascu PDV-a koji podnosi Poreznoj upravi u Puli, najkasnije do 20. travnja 2021. godine.

Nabava radnog alata iznosi 20.0000,00 eura ili 150.000,00 kuna, obračunato po srednjem tečaju eura 7,5. Prikaz podnesenog PDV obrasca poduzeća slijedi (Slika 13.).

Slika 13. Prijava PDV Obrasca poduzeća „Gradnja“ d.o.o. za mjesec ožujak 2021. godine

Obrazac PDV

POREZNI OBVEZNIK (naziv/ime i prezime i adresa: mjesto, ulica i broj)	POREZNI ZASTUPNIK (naziv/ime i prezime i adresa: mjesto, ulica i broj)	NADLEŽNA ISPOSTAVA POREZNE UPRAVE		
Gradnja d.o.o. Radićeva 3, 52100 Pula		PU Pula		
PDV IDENTIFIKACIJSKI BROJ / OIB	PDV IDENTIFIKACIJSKI BROJ POREZNOG ZASTUPNIKA / OIB	PRIJAVA PDV-a ZA RAZDOBLJE		
		OD 01.03.	DO 31.03.	GOD. 2021.
OPIS	POREZNA OSNOVICA (iznos u kunama i lipama)	PDV PO STOPI 5%, 13% i 25% (iznos u kunama i lipama)		
OBRAČUN PDV-a U OBAVLJENIM TRANSAKCIJAMA DOBARA I USLUGA - UKUPNO (I. + II.)	150.000,00	XX XXX		
I. TRANSAKCIJE KOJE NE PODLJEŽU OPOREZIVANJU I OSLOBODENE - UKUPNO (1.+2.+3.+4.+5.+6.+7.+8.+9.+10.)		XX XXX		
1. ISPORUKE U RH ZA KOJE PDV OBRAČUNAVA PRIMATELJ (tuzemni prijenos porezne obveze)		XX XXX		
2. ISPORUKE DOBARA OBAVLJENE U DRUGIM DRŽAVAMA ČLANICAMA		XX XXX		
3. ISPORUKE DOBARA UNUTAR EU		XX XXX		
4. OBAVLJENE USLUGE UNUTAR EU		XX XXX		
5. OBAVLJENE ISPORUKE OSOBAMA BEZ SJEDIŠTA U RH		XX XXX		
6. SASTAVLJANJE I POSTAVLJANJE DOBARA U DRUGOJ DRŽAVI ČLANICI EU		XX XXX		
7. ISPORUKE NOVIH PRIJEVOZNIH SREDSTAVA U EU		XX XXX		
8. TUZEMNE ISPORUKE		XX XXX		
9. IZVOZNE ISPORUKE		XX XXX		
10. OSTALA OSLOBODENJA		XX XXX		
II. OPOREZIVE TRANSAKCIJE - UKUPNO (1.-2.-3.-4.-5.-6.-7.-8.-9.-10.-11.-12.-13.-14.-15.)	150.000,00	30.000,00		
1. ISPORUKE DOBARA I USLUGA U RH po stopi 5%				
2. ISPORUKE DOBARA I USLUGA U RH po stopi 13%				
3. ISPORUKE DOBARA I USLUGA U RH po stopi 25%				
4. PRIMLJENE ISPORUKE U RH ZA KOJE PDV OBRAČUNAVA PRIMATELJ (tuzemni prijenos porezne obveze)				
5. STJECANJE DOBARA UNUTAR EU po stopi 5%				
6. STJECANJE DOBARA UNUTAR EU po stopi 13%				
7. STJECANJE DOBARA UNUTAR EU po stopi 25%				
8. PRIMLJENE USLUGE IZ EU po stopi 5%	150.000,00	30.000,00		
9. PRIMLJENE USLUGE IZ EU po stopi 13%				
10. PRIMLJENE USLUGE IZ EU po stopi 25%				
11. PRIMLJENE ISPORUKE DOBARA I USLUGA OD POREZNIH OBVEZNIKA BEZ SJEDIŠTA U RH po stopi 5%				
12. PRIMLJENE ISPORUKE DOBARA I USLUGA OD POREZNIH OBVEZNIKA BEZ SJEDIŠTA U RH po stopi 13%				
13. PRIMLJENE ISPORUKE DOBARA I USLUGA OD POREZNIH OBVEZNIKA BEZ SJEDIŠTA U RH po stopi 25%				
14. NAKNADNO OSLOBODENJE IZVOZA U OKVIRU OSOBNOG PUTNIČKOG PROMETA				
15. OBRAČUNANI PDV PRI UVOZU				

III. OBRAČUNANI PRETPOREZ - UKUPNO (1.-2.-3.-4.-5.-6.-7.-8.-9.-10.-11.-12.-13.-14.-15.)	150.000,00	30.000,00
1. PRETPOREZ OD PRIMLJENIH ISPORUKA U TUZEMSTVU po stopi 5%		
2. PRETPOREZ OD PRIMLJENIH ISPORUKA U TUZEMSTVU po stopi 13%		
3. PRETPOREZ OD PRIMLJENIH ISPORUKA U TUZEMSTVU po stopi 25%		
4. PRETPOREZ OD PRIMLJENIH ISPORUKA U RH ZA KOJE PDV OBRAČUNAVA PRIMATELJ (tuzemni prijenos poreske obveze)		
5. PRETPOREZ OD STJECANJA DOBARA UNUTAR EU po stopi 5%		
6. PRETPOREZ OD STJECANJA DOBARA UNUTAR EU po stopi 13%		
7. PRETPOREZ OD STJECANJA DOBARA UNUTAR EU po stopi 25%		
8. PRETPOREZ OD PRIMLJENIH USLUGA IZ EU po stopi 5%		
9. PRETPOREZ OD PRIMLJENIH USLUGA IZ EU po stopi 13%		
10. PRETPOREZ OD PRIMLJENIH USLUGA IZ EU po stopi 25%	150.000,00	30.000,00
11. PRETPOREZ OD PRIMLJENIH ISPORUKA DOBARA I USLUGA OD POREZNIH OBVEZNIKA BEZ SJEDIŠTA U RH po stopi 5%		
12. PRETPOREZ OD PRIMLJENIH ISPORUKA DOBARA I USLUGA OD POREZNIH OBVEZNIKA BEZ SJEDIŠTA U RH po stopi 13%		
13. PRETPOREZ OD PRIMLJENIH ISPORUKA DOBARA I USLUGA OD POREZNIH OBVEZNIKA BEZ SJEDIŠTA U RH po stopi 25%		
14. PRETPOREZ PRI UVOZU		
15. ISPRAVCI PRETPOREZA	XX XXX	

IV. OBVEZA PDV-a U OBRAČUNSKOM RAZDOBLJU: ZA UPLATU (II. - III.) ILI ZA POVRAT (III. - II.)	XX XXX	30.000,00
V. PO PRETHODNOM OBRAČUNU: NEUPLAĆENI PDV DO DANA PODNOŠENJA OVE PRIJAVE - VIŠE UPLAĆENO - POREZNI KREDIT	XX XXX	
VI. UKUPNO RAZLIKA: ZA UPLATU/ZA POVRAT	XX XXX	30.000,00
VII. IZNOS GODIŠNJEG RAZMJERNOG ODBITKA PRETPOREZA (%)		

OPIS	VRIJEDNOST ISPORUKE IZNOS U KUNAMA I LIPAMA	
VIII. OSTALI PODACI		
1. ZA ISPRAVAK PRETPOREZA (UKUPNO 1.1.+1.2.+1.3.+1.4.+1.5.)		
1.1. NABAVA NEKRETNINA		
1.2. NABAVA OSOBNIH AUTOMOBILA I DRUGIH SREDSTAVA ZA OSOBNI PRIJEVOZ		
1.3. PRODAJA OSOBNIH AUTOMOBILA I DRUGIH SREDSTAVA ZA OSOBNI PRIJEVOZ		
1.4. NABAVA OSTALE DUGOTRAJNE IMOVINE		
1.5. PRODAJA OSTALE DUGOTRAJNE IMOVINE		
2. OTUBENJE/STJECANJE GOSPODARSKE CJELINE ILI POGONA		
3. ISPORUKA NEKRETNINA		
3.1. ISPORUKA IZ ČLANKA 40. STAVKA 1. TOČAKA J) I K) ZAKONA	BROJ NEKRETNINA	
3.2. ISPORUKA IZ ČLANKA 40. STAVKA 4. ZAKONA	BROJ NEKRETNINA	
3.3. ISPORUKA NEKRETNINA KOJE SU OPOREZIVE PDV-om	BROJ NEKRETNINA	
4. UKUPNO PRIMLJENE USLUGE OD POREZNIH OBVEZNIKA BEZ SJEDIŠTA U RH (EU + TREĆE ZEMLJE)		
5. UKUPNO OBAVLJENE USLUGE POREZNIH OBVEZNICIMABEZ SJEDIŠTA U RH (EU + TREĆE ZEMLJE)		
6. PRIMLJENA DOBRA IZ EU U OKVIRU TROSTRANOG POSLA		
7. POSTUPAK OPOREZIVANJA PREMA NAPLAĆENIM NAKNADAMA		<input type="text"/>

_____ kn
POVRAT

_____ kn
PREDUJAM

_____ kn
USTUP POVRATA

Izvor: Izrada autorice.

Na prikazanom obrascu PDV-a, što ga porezni obveznik podnosi Poreznoj upravi Pula, za obračunsko razdoblje ožujak 2021. godine, prikazan je način evidentiranja stavke primljenih dobara iz Europske unije. S obzirom da se roba nabavlja od inozemnog poreznog obveznika, pri čemu je mjesto isporuke ujedno i mjesto oporezivanja, tuzemni porezni obveznik mora obračunati PDV na stečeno dobro, po stopi od 25%.

Obveza PDV-a ovog poreznog obveznika popunjava se na temelju knjige URA, odnosno knjige ulaznih računa. U slučaju da su poreznom obvezniku u Hrvatskoj isporučena još neka dobra ili usluge, ista bi se evidentirala na jednaki način, a obveza PDV-a za to obračunsko razdoblje bila bi suma PDV-a za svaku primljenu stavku.

7.2. RAČUOVODSTVENI TRETMAN STJECANJA DOBARA IZ EUROPSKE UNIJE PODUZEĆA „GRADNJA“ D.O.O.

Po zaprimanju fakture za nabavljenu robu iz inozemstva, točnije države članice Europske unije, poduzeće „Gradnja“ d.o.o. u svojem računovodstvu ili vanjskom knjigovodstvu evidentira ovaj poslovni događaja (Tablica 3.).

Tablica 3. Računovodstveni tretman stjecanja dobara iz Europske unije

Redni broj	Opis	Konto	Dugovno	Potražno
1 a)	Robno knjigovodstvo – stjecanje dobara			
	Roba na skladištu	6600	150.000,00	
	Obračun nabave robe	659		150.000,00
1 b)	Knjiga URA			
	Obračun nabave	659	150.000,00	
	Dobavljači iz EU	2210		150.000,00
	Obveza za PDV iz EU 25%	24022		30.000,00
	Pretporez 25%	14022	30.000,00	

Izvor: Izrada autorice.

U poslovni knjigama ovo društvo primarno evidentira nabavu dobra. Po vrijednosti nabave dobra, ono knjiži robu na skladištu. Naposljetku, knjiži se poslovni događaj u knjizi ulaznih računa, na način da se evidentira obveza prema inozemnom dobavljaču, te nabava robe, odnosno obveza PDV-a po stopi od 25% i pretporez.

8. ZAKLJUČAK

Republika Hrvatska je od 2013. godine punopravna država članica Europske unije i dio njezina unutarnjeg tržišta te carinske politike. Ostvarenjem članstva, Hrvatska je prihvatila pravnu stečevinu Europske unije, te se obvezala na implementaciju njezinih Direktiva, Uredbi, prava i propisa u svezi trgovine, poslovnih odnosa, carinskih uređenja i ostalih područja. Time ova država usvaja i izmjene u svezi poreznih specifičnosti, posebice poreznom tretmanu u trgovinskim odnosima, to jest u svezi izvoza i stjecanja dobara unutar Europske unije i s trećim zemljama te trećim područjima.

Temeljni zakon u Hrvatskoj, koji uređuje porezni i računovodstveni tretman izvoza i stjecanja dobra unutar Europske unije i s trećim zemljama te područjima je Zakon o porezu na dodanu vrijednost. Osim njega postoje i ostali zakoni, te podzakonski akti koji uređuju ova područja i odnose, primjerice Pravilnik o porezu na dodanu vrijednost. U njima se navodi kako je ključno određivanje poreznog statusa sudionika ovih transakcija, postojanja i valjanosti PDV identifikacijskog broja te naposljetku mjesta isporuke, odnosno stjecanja dobara.

Uvoz dobara iz Europske unije odnosi se na transakcije u kojima tuzemni porezni obveznik ostvaruje pravo vlasništva nad nekim dobrom iz Europske unije. U takvom odnosu, mjesto oporezivanja je mjesto stjecanja tog dobra, odnosno mjesto isporuke te se primjenjuje tuzemni nacionalni zakonodavni okvir. Ukoliko tuzemni porezni obveznik zadovoljava zakonom propisane odredbe, ima pravo na odbitak pretporeza u obračunskom razdoblju u kojemu je nastala obveza PDV-a.

Kada porezni obveznik isporučuje dobro u zemlju Europske unije, mjesto oporezivanja je inozemna država, u kojoj se PDV obračunava i plaća, a tuzemni porezni obveznik koristi prijenos porezne obveze, uz uvjet da na taj način poslovni događaj evidentira u poslovnim knjigama te izvrši prijavu u PDV obrascu za to obračunsko razdoblje.

Slični tretman imaju izvoz i stjecanje usluga u Europskoj uniji, kao i poslovni odnosi s trećim zemljama i područjima. Specifičnosti poreznog i računovodstvenog tretmana

zamijećene su kod premještanja dobara, trostranog posla, te stjecanja određenih vrsti dobara, a prema iskazanim odredbama u radu. Neovisno o tome, uvijek je presudno odrediti osnovne statute sudionika, te konačno mjesto isporuke, odnosno stjecanja dobara.

U radu je prikazano nekoliko primjera koji ukazuju na porezni i računovodstveni tretman ovih događaja. Nešto veća pažnja dana je primjeru poduzeća „Gradanja“ d.o.o. koje nabavlja radni stroj za potrebe poslovanja u građevinarstvu. Stroj je isporučen iz Italije, a za isto je zaprimljena faktura bez iskazanog PDV-a, od strane inozemnog poreznog obveznika. Ovaj događaj, tuzemni porezni obveznik evidentirao je na način da je u obračunskom razdoblju, u kojem je izdana faktura i nastao poslovni događaj, obračunao PDV na stečeno dobro i isto evidentirao u PDV obrascu, najkasnije do 20. u narednom mjesecu te ga predao Poreznoj upravi. Događaj je evidentiran na temelju knjige URA, a u poziciji stečenih dobara iz Europske unije, te poreza i pretporeza za stečena dobra iz Europske unije. Također, isto je evidentirano u poslovnim knjigama kao obveza prema inozemnom dobavljaču te nabavna vrijednost, odnosno porez i pretporez za stečeno dobro iz Europske unije.

LITERATURA

Knjige i članci:

- Josić, I. (2013.) Pojam i uloga poreznog obveznika u sustavu PDV-a. Porezni vijesnik 7. Str. 81.-97.
- Markota, Lj. (2015.) PDV na „inozemne usluge“. Računovodstvo, Revizija i Financije. XXV (9). Str. 95.-109.
- Markota, Lj. (2018.) Porez na dodanu vrijednost: primjena u praksi. Zagreb: RRiF plus d.o.o.
- Markota, Lj. (2019.) Isporuka i stjecanje dobara unutar EU-a. Pravo i porezi. 9/2019. Str. 27.-39.
- Markota, Lj. (2019.) Obveze poduzetnika pri ulasku u sustav PDV-a tijekom godine. Računovodstvo, Revizija i Financije. 10/2019. Str. 101.-117.
- Miljak, T. (2013.) Računovodstveno evidentiranje PDV-a kod poduzetnika nakon pristupanja Hrvatske Europskoj uniji. Učenje za poduzetništvo. Str. 104.-117.

Mrežne stranice:

- Baban, I. (2016.) PDV – posebnosti poslovanja s EU i trećim zemljama. <http://finprojekt.hr/wp-content/uploads/2016/05/PDV-POSEBNOSTI-POSLOVANJA-SA-EU-I-TRE%C4%8CIM-ZEMLJAMA.pdf> (08.05.2021.)
- Carinska uprava. Carinski propisi. <https://carina.gov.hr/pristup-informacijama/propisi-i-sporazumi/carinsko-zakonodavstvo/carinski-propisi/2484> (06.05.2021.)
- Carinska Uprava. Zajednička carinska tarifa EU. https://carina.gov.hr/UserDocImages/arhiva/Dokumenti/Globalni/NDoc_1368.pdf (05.05.2021.)
- Crikveni Filipović, T. (2016.) Lažni trostrani poslovi s motrišta PDV-a. <https://www.rrif.hr/clanak-17322/> (10.05.2021.)
- EUR-Lex (2006). Direktiva Vijeća 2006/112/EZ. <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/HR/TXT/PDF/?uri=CELEX:32006L0112&from=EN> (05.05.2021.)

- Europa (2021.) Pravila od PDV-u i stope PDV-a. https://europa.eu/youreurope/business/taxation/vat/vat-rules-rates/index_hr.htm (07.05.2021.)
- Europa (2021.) VIES. https://ec.europa.eu/taxation_customs/vies/?locale=hr (08.05.2021.)
- Europska komisija (2014.) Politike Europske unije: Carine. http://europa.eu/pol/pdf/flipbook/hr/customs_hr.pdf (07.05.2021.)
- HOK (2019.) Porezne promjene od 01. siječnja 2020. godine. <https://www.hok.hr/obavijesti/porezne-promjene-od-1-sijecnja-2020-godine> (07.05.2021.)
- HOK (2021.) Koje su stope poreza na dodanu vrijednost. http://infos.hok.hr/faq/c_porezi_i_carine/c3_pdv/koje_su_stope_poreza_na_dodanu_vrijednost (07.05.2021.).
- <https://repositorij.efzg.unizg.hr/islandora/object/efzg%3A5051/datastream/PDF/view>
- Josić, I. (2013.) Stjecanje dobara u EU i određivanje mjesta stjecanja dobara u transakcijama obavljenim u trostranom poslu. <https://www.ijf.hr/upload/files/file/PV/2013/6/josic.pdf> (06.05.2021.)
- Ministarstvo gospodarstva i održivog razvoja (2015.) Mini vodić. <https://www.mingo.hr/public/documents/92-vodic-pdv-lowreswebfinal.pdf> (08.05.2021.)
- Narodne novine (2007). Uredba o uvjetima i postupcima za ostvarivanje oslobođenja od plaćanja carine. Zagreb: Narodne novine d.d. 5/2007.
- Porezna uprava (2013.) PDV ID broj. [https://www.porezna-uprava.hr/PdviEu/Documents/Obavijest%20u%20vezi%20PDV%20identifikacij%20skog%20broja%20\(22.05.2013\).pdf](https://www.porezna-uprava.hr/PdviEu/Documents/Obavijest%20u%20vezi%20PDV%20identifikacij%20skog%20broja%20(22.05.2013).pdf) (09.05.2021.)
- Porezna uprava (2014.) Nastanak porezne obveze i pravo na odbitak pretporeza. https://www.porezna-uprava.hr/HR_publicacije/Lists/mislenje33/Display.aspx?id=19020 (10.05.2021.)
- Porezna uprava (2014.) Nastanak porezne obveze i pravo na odbitak pretporeza. https://www.porezna-uprava.hr/HR_publicacije/Lists/mislenje33/Display.aspx?id=19020

uprava.hr/HR_publicacije/Lists/misljenje33/Display.aspx?id=19020

(10.05.2021.)

- Porezna uprava (2021.) Obavijest o izmjenama na području PDV-a u vezi oporezivanja usluga obavljenih prema osobama koje nisu porezni obveznici i obavljanja prodaje na daljinu. https://www.porezna-uprava.hr/Dokumenti%20vijesti/e-trgovina_obavijest%20za%20objavu%20na%20stranici.pdf (05.05.2021.)
- Porezna uprava (2021.) PDV-S obrazac. https://www.porezna-uprava.hr/HR_obrasci/Documents/POREZ%20NA%20DODANU%20VRIJEDNOST/PDV-S.pdf (08.05.2021.)
- Porezna uprava (2021.) Porez na dodanu vrijednost. https://www.porezna-uprava.hr/HR_obrasci/Documents/POREZ%20NA%20DODANU%20VRIJEDNOST/ZP.pdf (08.05.2021.)
- Pravilnik o izmjenama i dopunama Pravilnika o porezu na dodanu vrijednost, Narodne novine, NN 1/17. https://narodne-novine.nn.hr/clanci/sluzbeni/2017_01_1_14.html (09.05.2021.)
- Pravilnik o porezu na dodanu vrijednost, Narodne novine, NN 79/13. https://narodne-novine.nn.hr/clanci/sluzbeni/2013_06_79_1633.html (09.05.2021.)
- Škreb Kesner, M. (2003.) Carina. Financijska teorija i praksa. <file:///C:/Users/BB/Downloads/skreb.pdf> (05.05.2021.)
- Uredba za provedbu Carinskog zakona, Narodne novine, NN 161/03. https://narodne-novine.nn.hr/clanci/sluzbeni/2003_10_161_2320.html (09.05.2021.)
- Zakon o izmjenama i dopunama zakona o porezu na dodanu vrijednost, NN 115/16, https://narodne-novine.nn.hr/clanci/sluzbeni/2016_12_115_2526.html (06.06.2021)
- Zakon o izmjenama i dopuna Zakona o porezu na dodanu vrijednost, NN 106/18, https://narodne-novine.nn.hr/clanci/sluzbeni/2018_11_106_2059.html (02.07.2021.)
- Zakon o porezu na dodanu vrijednost, Narodne novine, NN 73/13, https://narodne-novine.nn.hr/clanci/sluzbeni/2013_06_73_1451.html (06.05.2021)

- Zaloker, D. (2016.) PDV pri uvozu. <https://www.teb.hr/novosti/2016/pdv-pri-uvozu/> (06.05.2021.)
- Zaloker, D. (2019.) Porezna osnovica kod stjecanja dobara iz EU. <https://www.teb.hr/novosti/2019/porezna-osnovica-kod-stjecanja-dobara-unutar-eu/> (09.05.2021.)

POPIS SLIKA

Slika 1. Postupak oporezivanja inozemne usluge prema B2B modelu poslovanja ...	20
Slika 2. Postupak oporezivanja inozemne usluge prema B2C modelu poslovanja ...	22
Slika 3. Zbirna prijava	24
Slika 4. PDV-S obrazac	26
Slika 5. Provjera PDV ID broja putem VIES baze	32
Slika 6. Jedinstvena carinska deklaracija	37
Slika 7. Oporezivanje stjecanja dobara iz Europske unije	41
Slika 8. Trostrani posao	47
Slika 9. Primjer trostranog posla u kojem je isporučitelj dobra porezni obveznik iz Hrvatske	49
Slika 10. Primjer trostranog posla u kojem je prvi kupac dobra porezni obveznik iz Hrvatske	50
Slika 11. Primjer trostranog posla u kojem je primatelj (krajnji kupac) dobra porezni obveznik iz Hrvatske	52
Slika 12. Lažni trostrani posao	54
Slika 13. Prijava PDV Obrasca poduzeća „Gradnja“ d.o.o. za mjesec ožujak 2021. godine	57

POPIS TABLICA

<u>Tablica 1. Stope PDV-a u Republici Hrvatskoj</u>	17
<u>Tablica 2. Nastanak porezne obveze i pravo na odbitak pretporeza za stjecanje dobara iz Europske unije</u>	44
<u>Tablica 3. Računovodstveni tretman stjecanja dobara iz Europske unije</u>	59

SAŽETAK

Trgovina unutar Europske unije i s trećim zemljama te područjima podliježe zakonski utvrđenom poreznom i računovodstvenom tretmanu. Ova prava i obveze uređena su pravnom stečevinom Europske unije, Direktivama, normama i pravilima. Kod ovog tretmana ključno je odrediti status sudionika, to jest poreznih obveznika i fizičkih osoba koje sudjeluju, te mjesto oporezivanja. Mjesto oporezivanja kod izvoza i stjecanja dobara je mjesto u koje se dobra isporučuju, to jest država članica u kojoj se nalazi stjecatelj dobra.

Specifični tretmani primjenjuju se kod stjecanja posebnih vrsti dobara, kao i na primjeru premještanja dobara u drugu državu članicu. Također, potrebno je izdvojiti i trostrani posao, kao poslovni događaj u kojemu sudjeluju tri porezna obveznika, pri čemu je jedan isporučitelj, a preostala dva prvi i drugi kupac. U takvom odnosu, mjesto oporezivanja je mjesto stjecanja dobra.

U radu su obrađeni primjeri za spomenute poslovne događaje, a detaljnije je razmotren slučaj stjecanja dobara iz Europske unije na primjeru poduzeća „Građa“ d.o.o. Tim primjerom prikazana je obveza tuzemnog poreznog obveznika, u smislu obračuna i plaćanja PDV-a, prijave PDV-a te knjiženja ovog poslovnog događaja.

Ključne riječi: Europska unija, porezni obveznik, porez na dodanu vrijednost, uvoz, izvoz.

SUMMARY

Trade in the European Union and trade with third countries and territories is subject to statutory tax and accounting treatment. All rights and obligations due this trade are regulated by EU communautaire, directives, norms and rules. In this treatment, it is crucial to determine the status of the participants, taxpayers ID and and the place of taxation. The place of taxation on the export and acquisition of goods is the place where the goods are delivered.

Specific treatments are applied to export and import of some specific goods, as well as on transfer of goods to another EU state. Specific tretment has also a three-way business, as a business event in which participate three taxpayers, one as a supplier and the two as first and second buyers. In such a relationship, the place of taxation is the place of acquisition of the good.

The paper deals with examples for mentioned business events. Specific interest is given to import of goods from EU country, on a example of the company "Građa" d.o.o. from Croatia. This example shows the obligation of the domestic taxpayer, in terms of calculation and payment of VAT, VAT return and registration of this business event.

Keywords: European Union, taxpayer, value added tax, import, export.