

Specifičnosti oporezivanja inozemnih usluga prema odredbama zakona o PDV-u

Havrin Gorenec, Danijela

Undergraduate thesis / Završni rad

2019

Degree Grantor / Ustanova koja je dodijelila akademski / stručni stupanj: **RRiF College of Financial Management / RRiF Visoka škola za financijski menadžment**

Permanent link / Trajna poveznica: <https://urn.nsk.hr/urn:nbn:hr:198:949838>

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

Download date / Datum preuzimanja: **2024-11-30**



Repository / Repozitorij:

[Repository of Final Examination Papers University of Applied Sciences RRiF - Final Examination Papers and Diploma Papers](#)



**RRiF VISOKA ŠKOLA ZA FINANCIJSKI MENADŽMENT U
ZAGREBU
PREDDIPLOMSKI STRUČNI STUDIJ RAČUNOVODSTVO I
FINANCIJE**

Danijela Havrin-Gorenec

ZAVRŠNI RAD

**OPOREZIVANJE INOZEMNIH USLUGA PREMA ODREDBAMA
ZAKONA O POREZU NA DODANU VRIJEDNOST**

Zagreb, 2018.

RRiF VISOKA ŠKOLA ZA FINANCIJSKI MENADŽMENT U ZAGREBU
PREDDIPLOMSKI STRUČNI STUDIJ RAČUNOVODSTVO I FINANCIJE

ZAVRŠNI RAD
OPOREZIVANJE INOZEMNIH USLUGA PREMA ODREDBAMA
ZAKONA O POREZU NA DODANU VRIJEDNOST

Ime i prezime studenta: Danijela Havrin-Gorenc

Matični broj studenta : 369/13-I

Mentor : dr.sc. Ljerka Markota, profesor visoke škole

Zagreb, 2018.

ZAHVALA

Zahvaljujem mentorici dr.sc. Markota Ljerki na strpljenju, pomoći i vodstvu prilikom izrade završnog rada. Hvala Vam što ste mi, uz sve svoje obaveze, danim savjetima i smjericama olakšali izradu i pisanje završnog rada.

Ovim putem želim zahvaliti RRIF Visokoj školi za financijski menadžment u Zagrebu za sva stečena znanja i vještine za daljnji budući poslovni život.

Hvala svim kolegama koji su na bilo koji način doprinjeli uspješnom završetku studija.

Također, zahvaljujem cijeloj svojoj obitelji koja mi je bila podrška i oslonac tokom studiranja.

OPOREZIVANJE INOZEMNIH USLUGA PREMA ODREDBAMA ZAKONA O POREZU NA DODANU VRIJEDNOST

Sažetak

Određivanje poreznog položaja inozemnih usluga ovisi o mjestu obavljanja usluga, odnosno o tome jesu li pružene ili primljene od poreznih obveznika iz EU, trećih zemalja i trećih područja ili od osoba koje nisu porezni obveznici. Opće načelo oporezivanja inozemnih usluga utvrđuje čl. 17. Zakona o PDV-u. Razlikujemo dva temeljna načela oporezivanja između poreznih obveznika, načelo B2B (business to business) i između poreznog obveznika i fizičke osobe B2C (business to customer). Također, postoje iznimke od temeljnog načela oporezivanja, te i u ovoj skupini usluga razlikujemo one obavljene drugim poreznim obveznicima ili fizičkim osobama. Iznimke od temeljnog načela propisuju čl. 18. – 26. Zakona o PDV-u i čl. 33. – 35. Pravilnika o PDV-u. Ako usluga nije navedena u iznimkama primjenjuje se opće načelo oporezivanja. Utvrđena obveza PDV-a ne plaća se na račun državnog proračuna, nego se u prometu između poreznih obveznika, uz zadovoljenje propisanih uvjeta, primjenjuje obračunsko načelo, iskazivanjem obveze i pretporeza.

Ključne riječi: inozemne usluge, PDV na usluge, B2B, B2C, opće načelo oporezivanja, iznimke od općeg načela

TAXATION OF FOREIGN SERVICE ACCORDING TO THE LAW ON VALUE ADDED TAX

Summary

Determining the tax position of foreign services depends on the place of provision of services, whether they are provided or received by taxpayers from the EU, third countries and third countries or from persons not taxpayers. The general principle of taxation of foreign services establishes Art. of the 17th Law on VAT. We distinguish between two fundamental principles of taxation between taxpayers, the principle of B2B (business to business), and between taxpayers and physical persons B2C (business to customer). There are also exceptions to the basic principle of taxation, and in this service group we distinguish those performed with other taxpayers or natural persons. Exceptions to the fundamental principle are laid down in Art. 18 - 26 of the Law on VAT and Art. 33 - 35 of the VAT Regulation. If the service is not listed in the exceptions, the general principle of taxation applies. The established VAT liability is not paid on the account of the state budget, but in the turnover between the taxpayers, with the fulfillment of the prescribed conditions the accounting principle, the obligation to pay and the prepayment apply

Key words: foreign services, VAT on services, B2B, B2C, general principle of taxation, exceptions from general principle

SADRŽAJ

| | |
|---|----|
| 1. UVOD..... | 1 |
| 2. OBVEZNICI PDV-A U PROMETU INOZEMNIH USLUGA..... | 3 |
| 2.1. Prijava u registar obveznika PDV-a | 3 |
| 2.1.1. Tuzemni porezni obveznik | 3 |
| 2.1.2. Inozemni porezni obveznik | 4 |
| 3. ODREĐIVANJE MJESTA OPOREZIVANJA INOZEMNIH USLUGA I NAČIN OBRAČUNAVANJA PDV-A | 7 |
| 3.1. Opće načelo oporezivanja usluga | 7 |
| 3.1.1. Postupanje pri oporezivanju usluga prema općem načelu oporezivanja usluga..... | 10 |
| 3.2. Iznimke od općeg načela oporezivanja usluga | 11 |
| 3.2.1. Posredničke usluge obavljene osobama koje nisu porezni obveznici | 11 |
| 3.2.2. Usluge u vezi s nekretninama | 13 |
| 3.2.3. Prijevozne usluge – prijevoz dobara..... | 18 |
| 3.2.4. Prijevozne usluge – prijevoz putnika | 19 |
| 3.2.5. Usluge u kulturi | 22 |
| 3.2.6. Usluge pripremanja hrane i opskrbe pripremljenom hranom i pićem..... | 23 |
| 3.2.7. Iznajmljivanje prijevoznih sredstava | 24 |
| 3.2.8. Ostale usluge | 25 |
| 3.3.8. Telekomunikacijske usluge, usluge radijskog i televizijskog emitiranja i elektronički obavljene usluge osobama koje nisu porezni obveznici..... | 27 |
| 4. NASTANAK POREZNE OBVEZE KOD INOZEMNIH USLUGA..... | 30 |
| 5. POREZNE EVIDENCIJE I PRIZNAVANJE PRETPOREZA | 32 |
| 6. PRIMJERI EVIDENTIRANJA INOZEMNIH USLUGA NA OBRASCIMA | 37 |
| 7. STATISTIČKI PREGLED OBAVLJENIH USLUGA U RAZDOBLJU OD 2013. DO 2017. GODINE..... | 43 |
| 8. ZAKLJUČAK..... | 48 |
| 9. POPIS LITERATURE..... | 49 |
| 10. MREŽNE STRANICE | 50 |
| 11. POPIS SLIKA | 51 |
| 12. POPIS TABLICA..... | 52 |
| 13. POPIS GRAFIKONA..... | 53 |

1. UVOD

Zakon o porezu na dodanu vrijednost (Nar. nov., br. 73/13., do 115/16. – dalje: (Zakon o PDV-u) uređuje isporuke dobara i usluga u tuzemstvu, odnosno Republici Hrvatskoj (dalje: RH), stjecanje dobara unutar Europske unije (dalje: EU), isporuke dobara prema trećim zemljama (svaka država ili područje koje nije područje EU), te isporuke trećim područjima (dio područja države članice koje je izuzeto iz područja EU).

Sastavni dio Zakona o PDV-u su:

- Dodatak I. – Popis djelatnosti iz čl. 6. st. 5. Zakona o PDV-u
- Dodatak II. – Popis dobara koja se smještaju u skladište iz čl. 52. Zakona o PDV-u
- Dodatak III. – Popis dobara na koja se primjenjuje posebni postupak oporezivanja marže iz čl. 95. Zakona o PDV-u
- Dodatak IV. – Popis strojeva i opreme iz čl. 76. st. 8. Zakona o PDV-u

Pravilnikom o porezu na dodanu vrijednost (Nar. nov., br. 79/13. do 41/17 - dalje: Pravilnik o PDV-u) detaljnije se uređuje primjena Zakona o PDV-u. Primjena Zakona o PDV-u i Pravilnika o PDV-u treba biti u skladu s odredbama Direktive Vijeća 2006/112/EZ o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost. Porezni obveznici koji isporučuju ili stječu dobra i usluge iz zemalja članica EU, osim nacionalnih propisa, trebaju primjenjivati i propise EU koji su po pravnoj snazi iznad nacionalnih propisa, a to su:

- Direktiva Vijeća 2006/112/EZ od 28. 11. 2006. godine o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost – PDV direktiva
- Direktiva Vijeća 2008/9/EZ od 12. 02. 2008. godine kojom se utvrđuju detaljna pravila za povrat poreza na dodanu vrijednost za porezne obveznike koji nemaju poslovni nastan na području države članice povrata nego u nekoj drugoj državi članici
- Trinaesta Direktiva Vijeća 86/560/EEZ od 17. 11. 1986. godine o usklađivanju zakona država članica vezano za porez na promet
- Provedbena uredba Vijeća 282/2011 od 15.03.2011. godine o utvrđivanju provedbenih mjera za Direktivu 2006/112/EZ o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost
- Provedbena uredba Vijeća (EU) br. 1042/2013. Od 07. 10. 2013. O izmjeni Provedbene uredbe (EU) br. 282/2011 o mjestu isporuke usluga

Sudska praksa Suda Europske unije (dalje: Sud EU) ima značajnu ulogu, te se presudama Suda EU mogu i trebaju koristiti svi porezni obveznici u svim državama članicama za rješavanje dvojbene porezne situacije. Sudska praksa Suda EU može se pronaći na sljedećim mrežnim stranicama:

→ http://eur-lex.europa.eu/hr/enlargement/enlargement_2013.html

2. OBVEZNICI PDV-A U PROMETU INOZEMNIH USLUGA

Odredbama čl. 6. Zakona o PDV-u propisano je tko se smatra poreznim obveznikom. U prometu inozemnih usluga postavlja se pitanje tko treba i je li treba uopće obračunati PDV. Kod mjesta oporezivanja inozemne usluge bitno je kome je usluga pružena, te o kakvoj se vrsti usluge radi.

Sudionici razmjene usluga sa inozemstvom mogu biti: redoviti porezni obveznici koji su u RH registrirani kao obveznici PDV-a, mali porezni obveznici iz čl. 90 Zakona o PDV-u koji nemaju pravo priznavanja pretporeza, ali preuzimaju obvezu plaćanja PDV-a, porezni obveznici iz čl. 39. i 40. Zakona o PDV-u koji obavljaju oslobođene usluge, osobe koji nisu porezni obveznici, a registrirani su za potrebe PDV-a. Mjesto obavljanja usluga propisuju čl. 16. – 26. Zakona o PDV-u. Porezni položaj ne ovisi samo o vrsti usluge nego i o poreznom položaju primatelja usluge. Tako se kod oporezivanja inozemnih usluga primjenjuju sljedeća načela:

→ B2B – business to business - temeljno načelo kod oporezivanja inozemnih usluga primjenjivo je u situaciji kada uslugu obavlja porezni obveznik drugom poreznom obvezniku. U tom slučaju PDV treba obračunati primatelj usluge.

→ B2C (business to customer) - temeljno načelo ako porezni obveznik obavlja određenu uslugu osobi iz inozemstva koja nije porezni obveznik, odnosno fizičkoj osobi, tada se usluga oporezuje prema mjestu pružatelja usluge. Navedeno znači da pružatelj usluge izdaje račun za izvršenu uslugu s PDV-om.

Prije nego se primjeni jedno od gore navedenih pravila potrebno je provjeriti je li se u svrhu definiranja mjesta oporezivanja može primjeniti neko od pravila izuzetaka propisanih čl. 18. – 26. Zakona o PDV-u kojima su posebno popisane usluge i okolnosti u kojima se usluge oporezuje po tim pravilima izuzetaka.

2.1. Prijava u registar obveznika PDV-a

2.1.1. Tuzemni porezni obveznik

U skladu s čl. 77. Zakona o PDV-u, svaka osoba mora Poreznoj upravi prijaviti početak svoje djelatnosti kao poreznog obveznika, odnosno mora se prijaviti u registar poreznih obveznika PDV-a ako je vrijednost njezinih isporuka u prethodnoj kalendarskoj godini

prešla iznos iz čl. 90. st. 1. Zakona o PDV-u, odnosno 300.000,00 kn. Također pravne osobe iz čl. 90. st. 1. trebaju se registrirati za potrebe PDV-a (dobiti PDV identifikacijski broj) ako je mjesto oporezivanja usluge koju su im zaračunali inozemni porezi obveznici u RH. Jednako tako trebaju se registrirati za potrebe PDV-a ako obavljaju uslugu inozemnom poduzetniku, a na mjesto oporezivanja usluge se primjenjuje načelo B2B. Za ulazak u sustav PDV-a prijavu u registar obveznika PDV-a potrebno je predati na obrascu P-PDV do 15. siječnja tekuće godine za prethodnu godinu. Također, prema čl. 90. st. 3. Zakona o PDV-u poduzetnici mogu dobrovoljno ući u sustav PDV-a, te su u tom slučaju obvezno ostati u registru poreznih obveznika 3 godine. Oni koji obavljaju transakcije unutar EU, trebaju zatražiti od Porezne uprave izdavanje PDV identifikacijskog broja. Provjera valjanosti PDV identifikacijskog broja poslovnog partnera može se obaviti na mrežnim stranicama Europske komisije: http://ec.europa.eu/taxation_customs/vies/.

Na temelju dodijeljenog PDV identifikacijskog broja dobavljač – isporučitelj iz druge države članice na obavljenju isporuku dobara (ili uslugu ako je mjesto oporezivanja u RH) neće zaračunati PDV svoje države članice. Porezni obveznici primatelji računa su u opisanom slučaju obvezni obračunati i platiti hrvatski PDV i imaju pravo na priznavanje pretporeza. Jednako tako, ako porezni obveznici iz RH zaračunavaju uslugu poreznom obvezniku iz EU i iz treće zemlje, a mjesto oporezivanja usluga nije u RH, trebaju primijeniti čl. 17. st. 1. Zakona o PDV-u – reverse charge¹. Obveza se odnosi i na svakoga poreznog obveznika koji ima sjedište, stalnu poslovnu jedinicu, prebivalište ili uobičajeno boravište u RH i koji obavlja usluge na području druge države članice za koje je primatelj usluge u drugoj državi članici obavezan platiti PDV prema čl. 196. Direktive Vijeća 2006/112/EZ. Primatelj usluge, neovisno o tome je li fizička osoba – građanin ili pravna osoba iz EU ili trećih zemalja mora se izjasniti o svom poreznom statusu. Ukoliko nije dostavio svoj PDV broj ili drugi dokaz da je u svojoj zemlji porezni obveznik, smatra se da usluga nije obavljena poreznom obvezniku i da treba obračunati PDV. Međutim, ako je obavljena poreznom obvezniku i ako je riječ o poreznom načelu B2B, tuzemni porezni obveznik neće obračunati PDV jer je riječ o prijenosu porezne obveze na inozemnog poreznog obveznika i mjesto oporezivanja je mjesto primatelja usluge.

2.1.2. Inozemni porezni obveznik

¹ Markota, Lj. (2017). Obveznici PDV-a u 2018. godini – ulazak i izlazak. Računovodstvo, Revizija i Financije, XXVI, (12), str. 163

Kada usluge obavlja inozemni porezni obveznik osobama koje nisu porezni obveznici u RH, a mjesto oporezivanja usluge je u RH, inozemni porezni obveznik je dužan registrirati se za potrebe PDV-a u RH prije prve isporuke dobara ili obavljanja usluge. Zahtjev za registraciju je obavezan podnijeti Poreznoj upravi – područni ured Zagreb. Ako je strani porezni obveznik iz EU imenovao poreznog zastupnika, nije dužan registrirati se za potrebe PDV-a u RH. Porezni zastupnik obavlja sve poslove u vezi s registracijom stranoga poreznog obveznika za potrebe PDV-a u tuzemstvu, utvrđivanje i plaćanje PDV-a te podnosi obrazac PDV. Prema čl. 126. st. 2. Zakona o PDV-u, ako strani porezni obveznik ima sjedište u trećoj zemlji ili na trećem području, a obavezan je registrirati se za potrebe PDV-a u tuzemstvu, mora imenovati poreznog zastupnika kao osobu koja je obvezna platiti PDV ako RH nije sklopila sporazume o međusobnoj pomoći koji su po opsegu slični onima koji su propisani Direktivom Vijeća 2010/24/EU od 16. ožujka 2010. o uzajamnoj pomoći kod naplate potraživanja vezanih za poreze, carine i druge mjere (SL L 84, 31. ožujka 2010.) i Uredbom Vijeća (EU) br. 904/2010 od 7. listopada 2010. o administrativnoj suradnji i suzbijanju prijevare u području poreza na dodanu vrijednost (SL L 268, 12. listopada 2010.). Porezni zastupnik odgovara kao jamac platac za plaćanje PDV-a, kazna i zatezних kamata u vezi s poreznim dugom stranoga poreznog obveznika kojeg zastupa. Strani porezni obveznik i porezni zastupnik solidarno su odgovorni za obračunavanje i plaćanje PDV-a².

Obrazac P-PDV u kojem tuzemni porezni obveznik traži da mu se dodijeli PDV identifikacijski broj može imati elemente kako se prikazuje u nastavku:

² Rašić Krajnović, T. (2017). Porezni zastupnik u R.Hrvatskoj Računovodstvo, Revizija i Financije, XXVII, (11), str. 111

Slika 1: Obrazac P-PDV- Zahtjev za registriranje za potrebe PDV-a

| | | |
|--|---------------------------|--|
| MINISTARSTVO FINANCIJA - POREZNA UPRAVA | | Obrazac P-PDV |
| PODRUČNI URED | <u>Zagreb</u> | |
| ISPOSTAVA | <u>Susedgrad</u> | |
| ZAHTJEV ZA REGISTRIRANJE ZA POTREBE POREZA NA DODANU VRIJEDNOST | | |
| 1. OPĆI PODACI O PODNOSITELJU ZAHTJEVA | | |
| NAZIV/IME I PREZIME | <u>Dobra volja d.o.o.</u> | |
| OIB | <u>11223344556</u> | POREZNI BROJ U DRŽAVI SJEDIŠTA _____ |
| ADRESA | <u>Dobar put 1</u> | PDV IDENTIFIKACIJSKI BROJ U DRŽAVI SJEDIŠTA _____ |
| DRŽAVA SJEDIŠTA | <u>Hrvatska</u> | |
| DATUM POČETKA OBAVLJANJA DJELATNOST/PREDVIĐENO RAZDOBLJE OBAVLJANJA ISPORUKA U RH | | |
| <u>01.01.2018.</u> | | |
| TELEFON/FAX PODNOSITELJA ZAHTJEVA | <u>01/2233 123</u> | |
| 2. PODACI O POREZOM ZASTUPNIKU <input type="checkbox"/> | | |
| NAZIV/IME I PREZIME | _____ | |
| OIB | _____ | |
| ADRESA | _____ | |
| 3. UPIS U REGISTAR OBVEZNIKA POREZA NA DODANU VRIJEDNOST <input type="checkbox"/> | | |
| VRIJEDNOST OPOREZIVIH ISPORUKA U PRETHODNOJ GODINI _____ | | |
| VRIJEDNOST OPOREZIVIH ISPORUKA U TEKUĆOJ GODINI _____ | | |
| DATUM UPISA U REGISTAR OBVEZNIKA PDV-a _____ | | |
| POSTUPAK OPOREZIVANJA PREMA NAPLAĆENIM NAKNADAMA <input type="checkbox"/> | | |
| 4. DODJELA PDV IDENTIFIKACIJSKOG BROJA TUZEMNOM POREZOM OBVEZNIKU <input type="checkbox"/> | | |
| Tuzemni porezni obveznik traži PDV identifikacijski broj iz razloga: | | |
| 1. obavlja transakcije unutar EU (2) | <input type="checkbox"/> | 3. odustao od praga stjecanja (4) <input type="checkbox"/> |
| 2. prijedn prag stjecanja (3) | <input type="checkbox"/> | 4. obavlja ili prima usluge unutar EU (8) <input checked="" type="checkbox"/> |
| 5. DODJELA PDV IDENTIFIKACIJSKOG BROJA STRANOM POREZOM OBVEZNIKU <input type="checkbox"/> | | |
| Strani porezni obveznik traži PDV identifikacijski broj iz razloga: | | |
| 1. prijedn prag isporuke (5) | <input type="checkbox"/> | 3. obavlja isporuke u RH (7) <input type="checkbox"/> |
| 2. odustao od praga isporuke (6) | <input type="checkbox"/> | 4. povremeni međunarodni cestovni prijevoz putnika u RH (9) <input type="checkbox"/> |
| BROJČANA ILI OPISNA OZNAKA - (ŠIFRA) DJELATNOSTI PREMA NACIONALNOJ KLASIFIKACIJI _____ | | |
| OBLIK VLASNIŠTVA | | |
| TRGOVAC POJEDINAC | <input type="checkbox"/> | TRGOVAČKO DRUŠTVO <input checked="" type="checkbox"/> |
| OSTALO: _____ | | |
| Potpis podnositelja zahtjeva _____ | | |
| Datum primitka zahtjeva _____ | | Potpis djelatnika _____ |
| Napomena: | | |
| Ako se PDV identifikacijski broj traži zbog odustajanja od praga stjecanja, ili odustajanja od praga isporuke tada je porezni obveznik obavezan takav način oporezivanja primjenjivati 2 kalendarske godine. | | |
| Strani porezni obveznik kojem se dodijeli PDV identifikacijski broj, dodjelom loga broja ujedno se upisuje i u registar obveznika PDV-a. | | |

Izvor: Porezna uprava-obraci, URL: https://www.porezna-uprava.hr/HR_obraci/Documents/POREZ%20NA%20DODANU%20VRIJEDNOST/P-PDV.pdf (pristupljeno: 20. travnja 2018.)

3. ODREĐIVANJE MJESTA OPOREZIVANJA INOZEMNIH USLUGA I NAČIN OBRAČUNAVANJA PDV-A

Kod utvrđivanja mjesta oporezivanja usluga potrebno je detaljno analizirati samu transakciju (narav obavljene usluge), sve gospodarske okolnosti i utvrditi status primatelja i isporučitelja. Tek nakon toga može se točno utvrditi mjesto oporezivanja i pravilno primijeniti odredbe Zakona o PDV-u. Ovisno o tome zaračunava li tuzemni porezni obveznik uslugu inozemnom poreznom obvezniku ili inozemni tuzemnom, postoji obveza registriranja za potrebe PDV-a ako je mjesto oporezivanja u RH, odnosno ako se usluga zaračunava poreznom obvezniku iz EU ili trećih zemalja. Obveza registracije ne postoji ako tuzemni porezni obveznik obavlja usluge u trećim zemljama sukladno čl. 77. st. 4. Zakona o PDV-u³.

Međutim, ako je mjesto oporezivanja usluge u trećoj zemlji i ako je riječ o usluzi na koje se primjenjuje temeljno načelo oporezivanja – B2B, treba predati obrazac PDV u papirnatom obliku.

3.1. Opće načelo oporezivanja usluga

Prema čl. 17. st.1. Zakona o PDV-u mjestom obavljanja usluga poreznom obvezniku koji djeluje kao takav smatra se mjesto sjedišta tog poreznog obveznika. Ako se te usluge obavljaju stalnoj poslovnoj jedinici poreznog obveznika u mjestu koje je različito od mjesta sjedišta poreznog obveznika, mjestom obavljanja usluga smatra se sjedište stalne poslovne jedinice. Ako takvo sjedište ili stalna poslovna jedinica ne postoje, mjestom obavljanja usluga smatra se prebivalište ili uobičajeno boravište poreznog obveznika primatelja usluge (usluge B2B). Usluge koje porezni obveznik obavlja poreznom obvezniku oporezuju se prema mjestu primatelja usluge, te pružatelj usluge prenosi poreznu obvezu na primatelja usluge i primjenjuje se prijenos porezne obveze (reverse charge)⁴.

Prema čl. 17. st. 2. Zakona o PDV-u mjestom obavljanja usluga osobi koja nije porezni obveznik smatra se mjesto u kojem porezni obveznik koji obavlja usluge ima sjedište. Ako te usluge obavlja stalna poslovna jedinica poreznog obveznika koja je u mjestu različitom od mjesta sjedišta poreznog obveznika, mjestom obavljanja usluga smatra se sjedište stalne

³ Markota, Lj. (2015). PDV na „inozemne usluge“ (I dio). Računovodstvo, Revizija i Financije, XXV, (9), str. 96

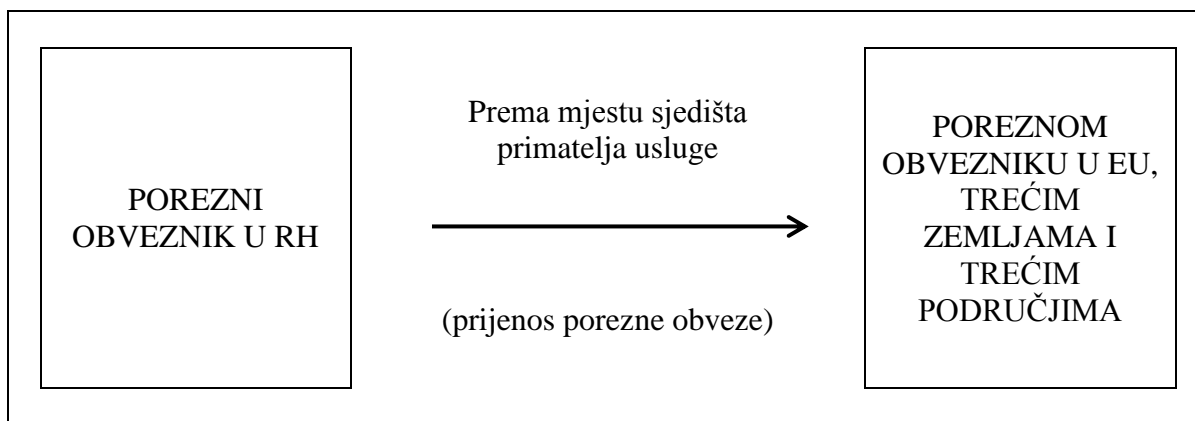
⁴ Zakon o porezu na dodanu vrijednost (Narodne novine br. 73/13 do 115/16)

poslovne jedinice. Ako takvo sjedište ili stalna poslovna jedinica ne postoje, mjestom obavljanja usluga smatra se prebivalište ili uobičajeno boravište poreznog obveznika koji obavlja usluge (usluge B2C). Usluge koje porezni obveznik obavlja osobi koja nije porezni obveznik oporezuju se prema mjestu sjedišta poreznog obveznika koji je obavio uslugu⁵.

Člankom 75. st. 2. Zakona o PDV-u propisano je, ako oporezive isporuke dobara i usluga obavlja porezni obveznik koji nema sjedište, prebivalište ili uobičajeno boravište u tuzemstvu, PDV plaća porezni obveznik odnosno pravna osoba koja nije porezni obveznik, ali je registrirana za potrebe PDV-a, kojemu je obavljena isporuka dobra ili usluga. Kada je primatelj usluge tuzemni porezni obveznik ili osoba koja nije porezni obveznik, a riječ je o usluzi koja se oporezuje prema načelu oporezivanja B2B, tuzemni porezni obveznik ili osoba koja je registrirana za potreba PDV-a, treba platiti PDV kako je propisano čl. 75. st. 1. t. 6. Zakona o PDV-u i to: Svaki porezni obveznik ili pravna osoba koja nije porezni obveznik, a registrirana je za potrebe PDV-a, kojoj se obavljaju usluge iz čl. 17. stavak 1. ovog Zakona ako te usluge obavlja porezni obveznik koji nema sjedište, prebivalište ili uobičajeno boravište u tuzemstvu⁶.

U nastavku se daje pregled oporezivanja usluga koje su oporezive prema općem načelu:

Slika 2: Oporezivanje B2B usluga

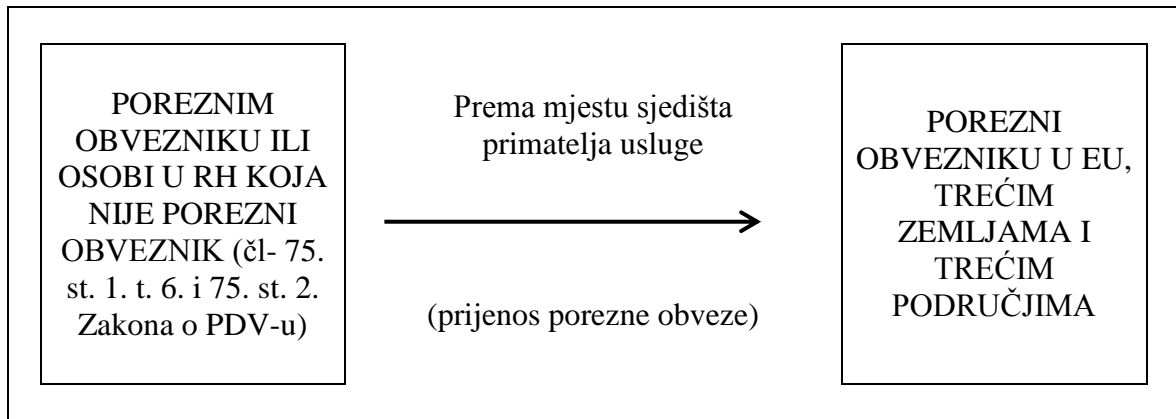


Izvor: Markota, Lj. (2015). PDV na „inozemne usluge“ (I dio). Računovodstvo, Revizija i Financije, XXV, (9), str. 98

⁵ Zakon o porezu na dodanu vrijednost (Narodne novine br. 73/13 do 115/16)

⁶ Markota, Lj. (2015). PDV na „inozemne usluge“ (I dio). Računovodstvo, Revizija i Financije, XXV, (9), str. 98

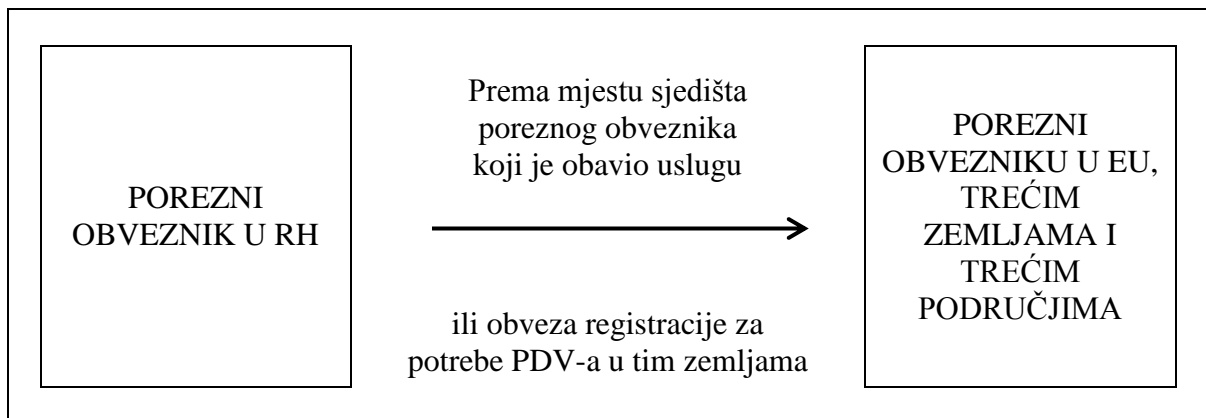
Slika 3: **Oporezivanje B2B usluga**



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

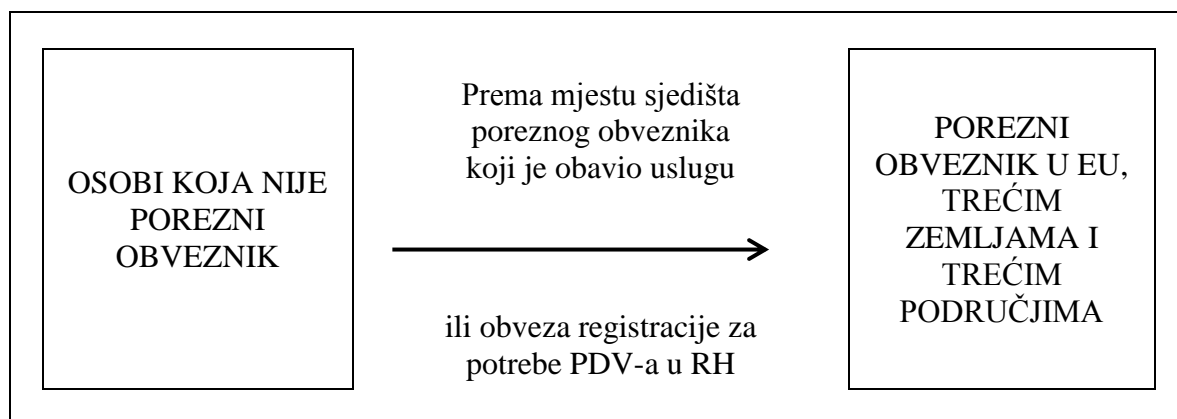
Na usluge koje se zaračunavaju osobama koje nisu porezni obveznici ili fizičkim osobama treba primjenjivati načelo oporezivanja B2C.

Slika 4: **Oporezivanje B2C usluga**



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

Slika 5: **Oporezivanje B2C usluga**



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

3.1.1. Postupanje pri oporezivanju usluga prema općem načelu oporezivanja usluga

Za usluge koje se oporezuju prema općem načelu, porezni obveznici trebaju postupiti na način kako se pojašnjava u nastavku.

Ako je uslugu obavio tuzemni porezni obveznik (upisan je u registar obveznika PDV-a ili je registriran za potrebe PDV-a) inozemnom poreznom obvezniku iz EU-a, koja nije navedena u iznimkama, tuzemni porezni obveznik neće na računu obračunati PDV. Riječ je o usluzi koja ne podliježe oporezivanju PDV-om u RH i tuzemni porezni obveznik prenosi poreznu obvezu na inozemnoga poreznog obveznika, odnosno treba primijeniti opće načelo oporezivanja B2B.

Jednako tako, ako je uslugu obavio tuzemni porezni obveznik (upisan je u registar obveznika PDV-a) inozemnom poreznom obvezniku treće zemlje ili trećeg područja, koja nije navedena u iznimkama, tuzemni porezni obveznik neće na računu obračunati PDV. Riječ je o usluzi koja ne podliježe oporezivanju PDV-om u RH i tuzemni porezni obveznik prenosi poreznu obvezu na inozemnoga poreznog obveznika.

Međutim, ako je uslugu obavio tuzemni porezni obveznik (upisan je u registar obveznika PDV-a) osobi u EU, trećim zemljama ili trećim područjima koja nije porezni obveznik (fizička osoba), treba primijeniti opće načelo B2C, odnosno treba obračunati PDV po stopi po kojoj je oporeziva navedena usluga u RH.

Ako je uslugu obavio inozemni porezni obveznik tuzemnom poreznom obvezniku (usluga nije navedena u iznimkama), porezna se obveza prenosi na tuzemnoga poreznog obveznika i primjenjuje se načelo B2B. Tuzemni porezni obveznik treba na svotu naknade za uslugu koja je navedena na računu sam obračunati PDV i priznati kao pretporez (uz zadovoljenje propisanih uvjeta). Međutim, ako primatelj usluge nije porezni obveznik (samo je upisan u registar obveznika PDV-a) ili obavlja oslobođene isporuke, treba također obračunati PDV, ali bez prava na priznavanje pretporeza.

Ako je uslugu obavio inozemni porezni obveznik osobi koja nije porezni obveznik (fizičkoj osobi) u RH, a mjesto oporezivanja je u RH (usluga na nekretnini), inozemni se porezni obveznik treba registrirati za potrebe PDV-a u RH i treba platiti PDV, što znači stvoriti obvezu za PDV (voditi porezne knjige i evidencije ili imenovati poreznog zastupnika)⁷.

3.2. Iznimke od općeg načela oporezivanja usluga

Prije primjene pravila oporezivanja potrebno je provjeriti je li se u svrhu definiranja mjesta oporezivanja može primjeniti neko od pravila iznimaka. Ako usluga nije navedena u iznimkama potrebno je primijeniti opće načelo oporezivanja usluge. Usluge koje se oporezuju kao iznimke od temeljnog načela daju se u nastavku.

3.2.1. Posredničke usluge obavljene osobama koje nisu porezni obveznici

Prema čl. 18. Zakona o PDV-u, usluga posredovanja koju obavlja posrednik u tuđe ime i za tuđi račun osobama koje nisu porezni obveznici oporezuje se prema mjestu gdje je obavljena transakcija za koju se posreduje. Za posredničke usluge iznimke se odnose samo na posredničke usluge osobama koje nisu porezni obveznici. To znači za uslugu posredovanja koju porezni obveznik iz RH obavi stranom poreznom obvezniku, treba primijeniti prijenos porezne obveze. Člankom 49. st. 1. Zakona o PDV-u propisano je oslobođenje za usluge posredovanja obavljene u ime i za račun druge osobe za sljedeće usluge:

- posredovanje kod izvoznih usluga iz čl. 45. Zakona o PDV-u
- posredovanje kod obavljanja usluga na pokretnoj imovini iz čl. 46. Zakona o PDV-u

⁷ Ibid, str. 101

→ posredovanja u vezi s međunarodnim prijevozom i za određene isporuke koje su izjednačene s izvozom, odnosno u okviru diplomatskih i konzularnih sporazuma koje su navedene u čl. 47. i 48. Zakona o PDV-u

→ transakcije koje se obavljaju izvan EU⁸

Oslobođenje za usluge posredovanja ne primjenjuju se na putničke agencije koje u ime i za račun putnika obavljaju usluge u drugim državama članicama.

U nastavku se daje pregled načina određivanja mjesta isporuke usluga i obračun PDV-a za posredničke usluge u tuđe ime i za tuđi račun obavljene osobama koje nisu porezni obveznici.

Tablica 1: Mjesto isporuke usluga i obračun PDV-a za posredničke usluge u tuđe ime i za tuđi račun obavljene osobama koje nisu porezni obveznici

| dobavljač | kupac | mjesto obavljanja transakcija ili vrsta posla | PDV | | | |
|-----------------------------|-----------------------------|---|--------------|---|--------------------------|--|
| | | | hrvatski PDV | prema propisima država transakcije ili dobavljača/kupca | PDV obračunava | napomena na računu |
| EU ili ino porezni obveznik | HR porezni obveznik | B2B - EU ili ino | DA | NE | HR PDV-kupac | prijenos porezne obveze prema propisima države iz koje je dobavljač ili pozivanje na direktivu |
| EU ili ino porezni obveznik | Fizička osoba | RH | DA | NE | HR PDV-dobavljač | ništa |
| EU ili ino porezni obveznik | Fizička osoba | EU ili ino | NE | DA ili možda | EU ili ino PDV-dobavljač | ništa |
| HR porezni obveznik | EU ili ino porezni obveznik | B2B - EU ili ino | NE | DA ili možda | EU ili ino PDV-kupac | prijenos porezne obveze prema čl. 17. st. 1. Zakona o PDV-u |
| HR porezni obveznik | Fizička osoba | RH | DA | NE | HR PDV-dobavljač | ništa |
| HR porezni obveznik | Fizička osoba | EU ili ino | NE | DA ili možda | DA ili možda | ništa |

Izvor: www.borlina.hr (pristupljeno 20. travnja 2018.)

⁸ Zakon o porezu na dodanu vrijednost (Narodne novine br. 73/13 do 115/16)

3.2.2. Usluge u vezi s nekretninama

Prema čl. 19. Zakona o PDV-u mjestom obavljanja usluga u vezi s nekretninama, uključujući usluge stručnjaka i posrednika za prodaju nekretnina, smještaj u hotelima ili objektima slične namjene uključujući kampove za odmor ili mjesta uređena za kampiranje, davanje prava na uporabu nekretnina i usluge pripreme i koordinacije građevinskih radova, kao što su usluge arhitekata i građevinskog nadzora, smatra se mjesto gdje se nekretnina nalazi.

Od 1. siječnja 2015. godine primjenjuje se Provedbena uredba Vijeća (EU) br. 1042/2013 od 7. listopada 2013. godine, s time da su u Uredbu dodani čl. 13.b, 31.a i 31.b koji uređuju oporezivanje usluga povezanih s nepokretnom imovinom i primjenjivat će se od 1. siječnja 2017. godine. Prema odredbama čl. 13.b Uredbe nepokretnom se imovinom, u smislu Direktive 2006/112/EZ, smatra:

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

Kako bi se određena usluga smatrala uslugom povezanom s nepokretnom imovinom iz čl. 47. Direktive 2006/112/EZ (čl. 19. Zakona o PDV-u), takva usluga mora imati dovoljno izravne veze s tom nepokretnom imovinom⁹.

Člankom 31.a st. 1. Provedbene uredbe propisano je koje su to usluge za koje se smatra da imaju dovoljno izravne veze s nepokretnom imovinom, i to:

⁹ Kalčić, R. (2015). Oporezivanje usluga povezanih s nekretninama-Provedbena uredba Vijeća (EU) 1042/2013 Računovodstvo, Revizija i Financije, XXI, (11), str. 103

a) ako proizlaze iz nepokretne imovine, a ta je imovina sastavni dio usluge te je ključna i nužna za isporučene usluge;

b) ako se pružaju nepokretnoj imovini ili su prema njoj usmjerene, a za cilj imaju pravnu ili fizičku izmjenu te imovine.

U st. 2. istog članka propisano je koje su usluge povezane s nepokretnom imovinom.

Usluge povezane s nepokretnom imovinom obuhvaćaju sljedeće:

(a) izradu planova za zgrade ili dijelove zgrada namijenjenih za posebne zemljišne parcele bez obzira na to je li zgrada izgrađena ili ne;

(b) pružanje nadzora ili usluge osiguranja na gradilištu;

(c) izgradnju zgrade na zemljištu kao i građevinske radove te rušenje koji se izvode na zgradi ili dijelovima zgrade;

(d) izgradnju trajnih struktura na zemljištu, kao i građevinske radove te rušenje koji se izvode na trajnim strukturama poput sustava plinovoda, vodovoda i kanalizacijskih te sličnih sustava;

(e) radove na zemljištu, uključujući poljoprivredne usluge poput obrade tla, sjetve, zalijevanja i gnojidbe;

(f) proučavanje i ocjenu rizika te cjelovitost nepokretne imovine;

(g) vrednovanje nepokretne imovine uključujući slučajeve kada je takva usluga potrebna u svrhu osiguranja kako bi se odredila vrijednost imovine kao zaloga za zajam ili za procjenu rizika i štete u sporovima;

(h) leasing ili iznajmljivanje nepokretne imovine koja nije obuhvaćena točkom (c) stavka 3., uključujući skladištenje robe za koju je određen dio imovine namijenjen za isključivu uporabu korisnika usluga;

(i) pružanje usluga smještaja u hotelskom sektoru ili sektorima slične funkcije, poput ljetnih kampova ili mjesta koja su uređena kao kamp odmarališta, uključujući pravo boravka na određenom mjestu koje proizlazi iz konverzije prava suvlasničkog vremenskog korištenja i slično;

(j) dodjelu i prijenos prava koja nisu obuhvaćena točkama (h) i (i) da se nepokretna imovina upotrebljava u cijelosti ili dijelom, uključujući dozvolu za korištenje dijela imovine poput dodjele prava za ribolov i lov, pristup salonima u zrakoplovnim lukama ili korištenje infrastrukture za koje se naplaćuju cestarine, poput mostova ili tunela;

(k) održavanje, obnovu i popravak zgrade ili dijelova zgrade uključujući radove poput čišćenja, pokrivanja krovova crijepom, oblaganja zidnim tapetama i postavljanje parketa;

(l) održavanje, obnova i popravak trajnih struktura poput sustava plinovoda, vodovodnih i kanalizacijskih te sličnih sustava;

(m) ugradnju ili montažu strojeva ili opreme koja se nakon ugradnje ili montaže smatra nepokretnom imovinom;

(n) održavanje i popravak, inspekciju i nadzor strojeva ili opreme onih strojeva ili opreme koji se smatraju nepokretnom imovinom;

(o) upravljanje imovinom koje uključuje upravljanje poslovnim, industrijskim ili stambenim nekretninama kojima upravlja vlasnik ili netko drugi u ime vlasnika imovine, osim upravljanja portfeljom ulaganja u nekretnine obuhvaćenog stavkom 3. točkom (g);

(p) usluge posredovanja u prodaji, leasingu ili iznajmljivanju nepokretne imovine i u utvrđivanju ili prijenosu određenih prava na nepokretnu imovinu ili stvarnih prava nad nepokretnom imovinom (bilo da se smatra materijalnom imovinom ili ne), osim usluga posredovanja obuhvaćenih stavkom 3. točkom (d);

(q) pravne usluge koje se odnose na prenošenje nepokretne imovine ili prijenos vlasničkih prava nad nepokretnom imovinom, na utvrđivanje ili prijenos određenih prava na nepokretnu imovinu ili stvarnih prava nad nepokretnom imovinom (bilo da se smatra materijalnom imovinom ili ne), poput javnobilježničkih akata ili na sastavljanje kupoprodajnih ugovora za nepokretnu imovinu, čak i ako se ne provede taj prijenos koji vodi pravnim izmjenama na nepokretnoj imovini.

Člankom 31.a st. 3. Provedbene uredbe propisano je koje usluge nisu povezane s nepokretnom imovinom u smislu Direktive 2006/112/EZ-a.

Usluge za koje se smatra da nisu povezane s nepokretnom imovinom:

- a) izrada planova za zgradu ili dijelove zgrade ako nije predviđena za gradnju na određenoj zemljišnoj parceli;
- b) skladištenje robe u nepokretnoj imovini ako korisniku usluga nije namijenjena isključiva uporaba nijednog određenog dijela nepokretne imovine;
- c) pružanje usluga oglašavanja, čak i ako to uključuje korištenje nepokretne imovine;
- d) posredovanje u pružanju usluga hotelskog smještaja ili smještaja u sektorima slične funkcije, poput ljetnih kampova ili mjesta koja su uređena kao kamp odmarališta, ako se posredovanje provodi u ime i za račun neke druge osobe;
- e) stavljanje štanda na raspolaganje tijekom održavanja sajma ili izložbe zajedno s drugim sličnim uslugama kako bi se izlagaču omogućilo pokazivanje predmeta, poput oblika štanda, prijevoz i skladištenje predmeta, isporuka strojeva, postavljanje kabela te kako bi se pružile usluge osiguranja i oglašavanja;
- f) ugradnja ili sklapanje, održavanje i popravak, inspekcija ili nadzor strojeva ili opreme koja nije ili ne postaje dio nepokretne imovine;
- g) upravljanje portfeljom ulaganja u nekretnine;
- h) pravne usluge koje nisu obuhvaćene stavkom 2. točkom (q) koje su povezane s ugovorima, uključujući usluge savjetovanja koje se pružaju u uvjetima ugovora za prijenos nepokretne imovine, za izvršenje takvog ugovora ili za dokazivanje postojanja takvog ugovora ako takve usluge nisu specifične za prijenos vlasništva nad nepokretnom imovinom¹⁰

¹⁰ Markota, Lj. (2018). Oporezivanje usluga koje su povezane s nekretninama. Računovodstvo, Revizija i Financije, XXVIII, (4), str. 65-67

Osim fizičkih osoba – građana RH, uslugu smještaja u nekretninama odnosno sobama, apartmanima ili kućama za odmor mogu pružati i stranci koji su vlasnici nekretnina u RH. To mogu biti fizičke osobe iz EU ili iz trećih zemalja. Iznajmljivači iz EU mogu plaćati porez na dohodak paušalno ako izravno pružaju uslugu gostu te ako je svota usluga godišnje manja od 300.000,00 kn iako se odmah trebaju upisati u registar obveznika PDV-a. Navedena se mogućnost ne odnosi na građane iz trećih zemalja koji za izravno pružanje usluge smještaja u RH trebaju u RH registrirati obrt ili trgovačko društvo. Međutim, ako uslugu pružaju turističkoj agenciji ili drugom poreznom obvezniku u RH, neovisno o poreznom položaju iznajmljivača u njihovoj zemlji, porezni obveznik iz RH treba preuzeti poreznu obvezu. To se odnosi na iznajmljivače građane iz EU-a i one iz trećih zemalja¹¹.

¹¹ Markota, Lj. (2017). Oporezivanje iznajmljivača stranaca u RH. Računovodstvo, Revizija i Financije, XXVII, (6), str. 139

U nastavku se daje pregled načina određivanja mjesta isporuke usluga i obračun PDV-a za usluge u vezi s nekretninama.

Tablica 2: **Mjesto isporuke usluga i obračun PDV-a za usluge u vezi s nekretninama**

| dobavljač | kupac | mjesto gdje se nalazi nekretnina | PDV | | | |
|---------------------|---------------------------|----------------------------------|--------------|--|--------------------------|--------------------|
| | | | hrvatski PDV | prema propisima države gdje se nalazi nekretnina | PDV obračunava | napomena na računu |
| EU porezni obveznik | HR i ino porezni obveznik | RH | DA | NE | HR PDV-dobavljač | ništa |
| EU porezni obveznik | HR i ino fizička osoba | RH | DA | NE | HR PDV-dobavljač | ništa |
| EU porezni obveznik | HR i ino porezni obveznik | EU i ino | NE | DA ili možda | EU ili ino PDV-dobavljač | ništa |
| EU porezni obveznik | HR i ino fizička osoba | EU i ino | NE | DA ili možda | EU ili ino PDV-dobavljač | ništa |
| HR poreznu obveznik | EU i ino porezni obveznik | RH | DA | NE | HR PDV-dobavljač | ništa |
| HR poreznu obveznik | EU i ino fizička osoba | RH | DA | NE | HR PDV-dobavljač | ništa |
| HR poreznu obveznik | EU i ino porezni obveznik | EU i ino | NE | DA ili možda | EU ili ino PDV-dobavljač | ništa |
| HR poreznu obveznik | EU i ino fizička osoba | EU i ino | NE | DA ili možda | EU ili ino PDV-dobavljač | ništa |

Izvor: www.borlina.hr (pristupljeno 20. travnja 2018.)

3.2.3. Prijevozne usluge – prijevoz dobara

Usluga prijevoza dobara koju hrvatski porezni obveznik zaračunava drugom hrvatskom poreznom obvezniku, neovisno na dionicu puta na kojoj je prijevoznik prevezio dobro (tuzemstvo ili inozemstvo), oporezuje se PDV-om po stopi od 25%. U ovom slučaju naknada se ne dijeli na dionicu puta obavljenu u tuzemstvu i inozemstvu nego je naknada za uslugu prijevoza dobara u cijelosti oporeziva PDV-om jer je mjesto oporezivanja u RH,

odnosno uslugu je zaračunao porezni obveznik u RH drugom poreznom obvezniku u RH¹⁶. Kada je riječ o prometu – uslugama prijevoza dobara između poreznih obveznika (domaći porezni obveznik inozemnom poreznom obvezniku i obratno), porezna obveza prenosi se na primatelja usluge. Prijenosom porezne obveze na inozemnog poreznog obveznika kao primatelja usluge koji treba obračunati PDV, postignuto je da se pružatelji usluga prijevoza dobara ne trebaju registrirati za potrebe PDV-a u zemljama u kojima su obavili usluge prijevoza, neovisno o tome je li riječ o zemljama članicama EU, trećim zemljama ili trećim područjima. Međutim, kada uslugu prijevoza dobara obavi inozemni porezni obveznik tuzemnom poreznom obvezniku, tuzemni porezni obveznici trebaju preuzeti poreznu obvezu za usluge prijevoza dobara i na taj način se inozemni porezni obveznici ne trebaju registrirati za potrebe PDV-a u RH¹⁷.

3.2.4. Prijevozne usluge – prijevoz putnika

Člankom 20. st. 1. Zakona o PDV-u određeno je da se mjesto obavljanja usluge prijevoza putnika smatra mjesto gdje se obavlja prijevoz, razmjerno prijedjenim udaljenostima. To se odnosi na usluge prijevoza putnika, neovisno o tome je li usluga pružena poreznom obvezniku ili osobi koja nije porezni obveznik.

Ovakav se porezni položaj odnosi samo na cestovni i željeznički prijevoz putnika. Međunarodni prijevoz brodovima i zrakoplovima oslobođen je PDV-a prema čl. 43. st. 2. Zakona o PDV-u. Kod cestovnog i željezničkog prijevoza putnika dionica puta izvan područja RH ne oporezuje se hrvatskim PDV-om, ali svaka država članica ima pravo ubirati PDV na naknadu za prijevoz koji je obavljen u toj državi. To znači da usluga prijevoza putnika koja se obavlja kroz nekoliko zemalja članica može biti oporeziva PDV-om u gotovo svim zemljama kroz koje prijevoznik prevozi putnike. Račun za obavljenju uslugu prijevoza na području RH može sadržavati samo hrvatski PDV, a obveze PDV-a koje se odnose na druge države članice (prema propisima tih zemalja) treba ukalkulirati u drugi dio naknade, ali se ne može istaknuti na računu.

Ulaskom RH u EU propisano je da se inozemni prijevoznici trebaju registrirati za potrebe PDV-a u RH kada obavljaju uslugu prijevoza putnika hrvatskim poreznim obveznicima ili osobama koje nisu porezni obveznici. U ovom slučaju može se primijeniti odredba čl. 75.

¹⁶ Markota Lj. et al. (2017). Porez na dodanu vrijednost VII. potpuno izmijenjeno izdanje. Zagreb: RRiF Plus d.o.o., str. 265

¹⁷ Ibid, str. 266

st. 2. Zakona o PDV-u o preuzimanju obveze plaćanja PDV-a ako se zaračunava hrvatskom obvezniku PDV-a, ali samo za dionicu puta u RH. Ako je neka zemlja propisala da se prijevoznik treba registrirati za potrebe PDV-a u toj zemlji, to za njega znači da će na naknadu koja se odnosi na tu dionicu puta platiti PDV u toj zemlji te ujedno porezni obveznik ima pravo i mogućnost priznavanja PDV-a iz ulaznih računa za troškove ostvarene u toj zemlji. Vođenje poreznih evidencija i utvrđivanje obveze u tim zemljama može preuzeti sam porezni obveznik iz RH ili te obveze može prepustiti poreznom zastupniku u toj zemlji, ovisno o tome kako je uređeno poreznim propisima tih zemalja¹⁴.

U nastavku se daje pregled načina određivanja mjesta isporuke usluga i obračuna PDV-a za usluge prijevoza dobara.

Tablica 3: Mjesto isporuke usluga i obračun PDV-a za usluge prijevoza

| dobavljač | kupac | mjesto gdje se obavljaju usluge (razmjerno km) ili vrsta posla | PDV | | | |
|----------------------|----------------------------|--|--------------|--|------------------|--|
| | | | hrvatski PDV | prema propisima države gdje se prijevoz odvija | PDV obračunava | napomena na računu |
| EU porezni obveznik | HR porezni obveznik | B2B-EU | DA | NE | HR PDV-kupac | prijenos porezne obveze prema propisima države iz koje je dobavljač ili pozivanje na direktivu |
| EU porezni obveznik | HR, EU i ino fizička osoba | smjer HR-EU | DA | NE | HR PDV-dobavljač | ništa |
| EU porezni obveznik | HR, EU i ino fizička osoba | smjer EU-HR | NE | DA | EU PDV-dobavljač | ništa |
| HR poreznij obveznik | EU porezni obveznik | B2B-EU | NE | DA | EU PDV-kupac | Prijenos porezne obveze prema čl. 17. st. 1. Zakona o PDV-u |
| HR poreznij obveznik | HR, EU i ino fizička osoba | smjer HR-EU | DA | NE | HR PDV-dobavljač | ništa |
| HR poreznij obveznik | HR, EU i ino fizička osoba | smjer EU-HR | NE | DA | EU PDV-dobavljač | ništa |

Izvor: www.borlina.hr (pristupljeno 20. travnja 2018.)

¹⁴ Ibid, str. 267-268

U nastavku se daje pregled načina određivanja mjesta isporuke usluga i obračun PDV-a za pomoćne usluge u prijevozu, procjenu pokretnih materijalnih dobara.

Tablica 4: Mjesto isporuke usluga i obračun PDV-a za pomoćne usluge u prijevozu, procjenu pokretnih materijalnih dobara

| - mjestom obavljanja sljedećih usluga osobi koja nije porezni obveznik (iz RH, EU ili ino) jest mjesto gdje se te usluge stvarno obavljaju | | | | | | |
|--|----------------------------|---|--------------|---|--------------------------|--|
| a) pomoćne usluge u prijevozu kao što su utovar, istovar, pretovar, rukovanje i slično | | | | | | |
| b) procjena pokretnih materijalnih dobara i radovi na takvim dobrima | | | | | | |
| dobavljač | kupac | mjesto gdje se obavljaju usluge ili vrsta posla | PDV | | | |
| | | | hrvatski PDV | prema propisima države dobavljača/kupca ili gdje se usluge odvijaju | PDV obračunava | napomena na računu |
| EU porezni obveznik | HR porezni obveznik | B2B | DA | NE | HR PDV-kupac | prijenos porezne obveze prema propisima države iz koje je dobavljač ili pozivanje na direktivu |
| EU porezni obveznik | EU i ino porezni obveznik | B2B | NE | DA ili možda | EU ili ino PDV-kupac | možda |
| EU porezni obveznik | HR, EU i ino fizička osoba | RH | DA | NE | HR PDV-dobavljač | ništa |
| EU porezni obveznik | HR, EU i ino fizička osoba | EU i ino | NE | DA ili možda | EU ili ino PDV-dobavljač | ništa |
| HR porezni obveznik | EU i ino porezni obveznik | B2B | NE | DA ili možda | EU ili ino PDV-kupac | prijenos porezne obveze prema čl. 17. st. 1. Zakona o PDV-u |
| HR porezni obveznik | EU i ino fizička osoba | RH | DA | NE | HR PDV-dobavljač | ništa |
| HR porezni obveznik | EU i ino fizička osoba | EU i ino | NE | DA ili možda | EU ili ino PDV-dobavljač | ništa |

Izvor: www.borlina.hr (pristupljeno 20. travnja 2018.)

3.2.5. Usluge u kulturi

Prema čl. 21. Zakona o PDV-u, mjestom obavljanja usluga pristupa kulturnim, umjetničkim, sportskim, znanstvenim, obrazovnim, zabavnim i sličnim događanjima, kao što su izložbe i sajmovi, te pomoćnih usluga u vezi s tim pristupom obavljenih poreznom obvezniku smatra se mjesto gdje se ta događanja stvarno obavljaju. Mjestom obavljanja usluga i pomoćnih usluga u vezi s kulturnim, umjetničkim, sportskim, znanstvenim, obrazovnim, zabavnim i sličnim događanjima, kao što su izložbe i sajmovi, uključujući obavljanje usluga organizatora takvih aktivnosti osobi koja nije porezni obveznik, smatra se mjesto gdje se te aktivnosti stvarno odvijaju.

Navedeno uključuje i pomoćne usluge u prijevozu kao što su utovar, istovar, pretovar, rukovanje i slično, te procjenu pokretnih materijalnih dobara i radove na takvim dobrima. Ako su usluge iz čl. 21. Zakona o PDV-u obavljene osobi koja nije porezni obveznik mjesto oporezivanja je mjesto gdje su te usluge stvarno obavljene. Ako se radi o osobi koja je porezni obveznik primjenjuje se načelo zemlje primatelja usluge (B2B). Obračun i obvezu plaćanja PDV-a na usluge u kulturi dodatno pojašnjava i stajalište Ministarstva financija, KLASA:410-19/14-01/58 od 12.03. 2014. godine¹⁵.

U nastavku se daje preged načina određivanja mjesta isporuke usluga i obračun PDV-a za usluge u kulturi.

¹⁵ Markota, Lj. (2015). PDV na „inozemne usluge“ (II dio) . Računovodstvo, Revizija i Financije, XXV, (10), str. 112

Tablica 5: **Mjesto isporuke usluga i obračun PDV-a za usluge u kulturi**

| - pristup kulturnim, umjetničkim, sportskim, znanstvenim, obrazovnim, zabavnim i sličnim događajima kao što su izložbe i sajmovi, te pomoćne usluge u vezi s time | | | | | | |
|--|-------------------------------|---|--------------|---|--------------------------|--------------------|
| dobavljač | kupac | mjesto gdje se obavljaju usluge ili vrsta posla | PDV | | | |
| | | | hrvatski PDV | prema propisima države dobavljača/kupca ili gdje se odvija usluga | PDV obračunava | napomena na računu |
| EU ili ino porezni obveznik | HR, EU i ino porezni obveznik | RH | DA | NE | HR PDV-dobavljač | ništa |
| EU ili ino porezni obveznik | HR, EU i ino fizička osoba | RH | DA | NE | HR PDV-dobavljač | ništa |
| EU ili ino porezni obveznik | HR, EU i ino porezni obveznik | EU i ino | NE | DA ili možda | EU ili ino PDV-dobavljač | ništa |
| EU ili ino porezni obveznik | HR, EU i ino fizička osoba | EU i ino | NE | DA ili možda | EU ili ino PDV-dobavljač | ništa |
| HR porezni obveznik | HR, EU i ino porezni obveznik | RH | DA | NE | HR PDV-dobavljač | ništa |
| HR porezni obveznik | HR, EU i ino fizička osoba | RH | DA | NE | HR PDV-dobavljač | ništa |
| HR porezni obveznik | HR, EU i ino porezni obveznik | EU i ino | NE | DA ili možda | EU ili ino PDV-dobavljač | ništa |
| HR porezni obveznik | HR, EU i ino fizička osoba | EU i ino | NE | DA ili možda | EU ili ino PDV-dobavljač | ništa |

Izvor: www.borlina.hr (pristupljeno 20. travnja 2018.)

3.2.6. Usluge pripremanja hrane i opskrbe pripremljenom hranom i pićem

Prema čl. 22. Zakona o PDV-u mjestom obavljanja usluga pripremanja hrane i obavljanja usluga prehrane u ugostiteljskim objektima te pripremanja i usluživanja pića u tim objektima, osim onih koji se stvarno obavljaju na brodovima, u zrakoplovima ili vlakovima tijekom dionice prijevoza putnika obavljenog unutar EU smatra se mjesto gdje se te usluge stvarno obavljaju. Kod usluga koje se stvarno obavljaju na brodovima, u zrakoplovima ili vlakovima tijekom dionice prijevoza putnika obavljenog unutar EU mjestom obavljanja usluga smatra se mjesto početka prijevoza putnika. Dionica prijevoza putnika je dio prijevoza, bez zaustavljanja izvan EU, između mjesta početka i mjesta završetka prijevoza putnika. Mjesto početka i mjesto završetka prijevoza putnika definira čl. 14. st.3. Zakona o

PDV-u. „Mjesto početka prijevoza putnika“ je prvo predviđeno mjesto ukrcaja putnika unutar Europske unije, prema potrebi nakon zaustavljanja izvan Europske unije. „Mjesto završetka prijevoza“ je posljednje predviđeno mjesto iskrcaja unutar Europske unije onih putnika koji su se ukrcali u Europskoj uniji, prema potrebi prije zaustavljanja izvan Europske unije. U slučaju povratnog putovanja, povratna dionica puta smatra se zasebnom uslugom prijevoza¹⁶.

3.2.7. Iznajmljivanje prijevoznih sredstava

Prema čl. 23 Zakona o PDV-u mjestom obavljanja usluga kratkotrajnog iznajmljivanja prijevoznih sredstava smatra se mjesto gdje se ta prijevozna sredstva stvarno stavljaju na raspolaganje primatelju usluge. Mjesto iznajmljivanja prijevoznih sredstava, osim kratkotrajnog iznajmljivanja, osobi koja nije porezni obveznik je mjesto gdje ta osoba ima sjedište, prebivalište ili uobičajeno boravište.

Člankom 35. st. 1. Pravilnika o PDV-u propisano je da se usluge iznajmljivanja plovila i pružanje usluge smještaja gostiju na plovilu koje se obavljaju u tuzemstvu osobama koje nisu porezni obveznici (fizičkim osobama), oporezuju izvan EU, ako se te usluge stvarno koriste izvan EU. Za iste usluge koje se obavljaju izvan EU, također fizičkim osobama koje nisu porezni obveznici, mjesto oporezivanja bit će u tuzemstvu, odnosno u RH, ako se te usluge stvarno koriste u tuzemstvu. To znači da se usluga iznajmljivanja plovila ili smještaja na plovilu oporezuje u RH za dane provedene u RH iako je ukrcaj putnika bio u trećoj zemlji¹⁷. Kratkotrajnim iznajmljivanjem smatra se neprekidno posjedovanje ili korištenje prijevoznog sredstva tijekom razdoblja koje traje najviše 30 dana, odnosno, u slučaju plovila, najviše 90 dana.

¹⁶ Zakon o porezu na dodanu vrijednost (Narodne novine br. 73/13, 99/13, 148/13, 153/13, 143/14, 115/16)

¹⁷ Markota, Lj. (2017). Novosti u Pravilniku o PDV-u od 1. svibnja 2017. godine. Računovodstvo, Revizija i Financije, XXVII, (6), str. 117

3.2.8. Ostale usluge

Prema čl. 24. st. 1. Zakona o PDV-u mjestom obavljanja sljedećih usluga osobi koja nije porezni obveznik i koja ima sjedište, prebivalište ili uobičajeno boravište izvan EU smatra se mjesto gdje taj primatelj usluga ima sjedište, prebivalište ili uobičajeno boravište:

- 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 prijevoznih sredstava
- suzdržavanje od obavljanja, u cijelosti ili djelomično, gospodarske djelatnosti ili prava navedenih u ovom stavku
- omogućavanje pristupa sustavu za prirodni plin koji se nalazi na području EU-a ili bilo kojoj mreži koja je priključena na takav sustav, sustavu za električnu energiju ili mrežu te obavljanje drugih usluga koje su s time izravno povezane¹⁸

Kakvo je postupanje kod oporezivanja inozemnih usluga prema iznimkama pojašnjava se u nastavku.

Ako je uslugu obavio tuzemni porezni obveznik (upisan je u registar obveznika PDV-a ili je registriran za potrebe PDV-a) „inozemnom“ poreznom obvezniku, koja je navedena u iznimkama, tuzemni će porezni obveznik na računu obračunati PDV samo onda ako je prema mjestu oporezivanja usluga oporeziva u RH. To je, primjerice, usluga u vezi s nekretninama u RH i u opisanom se slučaju porezna obveza ne prenosi na inozemnoga poreznog obveznika. U svim se ostalim situacijama primjenjuje načelo B2B, a na računu treba navesti napomenu s pozivom na čl. Zakona o PDV-u prema kojemu ta usluga nije

¹⁸ Zakon o porezu na dodanu vrijednost (Narodne novine br. 73/13 do 115/16)

oporeziva PDV-om: Prijenos porezne obveze prema čl. 17. st. 1. Zakona o PDV-u ili „reverse charge“ prema čl. 44. Direktive vijeća 2006/112/EZ.

Međutim, ako je uslugu obavio tuzemni porezni obveznik (upisan je u registar obveznika PDV-a) fizičkoj osobi u EU-u, trećim zemljama ili trećim područjima koja nije porezni obveznik, treba obračunati PDV po stopi po kojoj je oporeziva navedena usluga, ako je mjesto oporezivanja u RH.

Ako je uslugu obavio inozemni porezni obveznik tuzemnom poreznom obvezniku koja je prema mjestu oporeziva u RH (usluga je navedena u iznimkama), primjenjuje se odredba čl. 75. st. 2. Zakona o PDV-u i PDV plaća porezni obveznik kojemu je usluga obavljena, odnosno, porezna se obveza prenosi na tuzemnoga poreznog obveznika.

Ali, ako je uslugu obavio inozemni porezni obveznik fizičkoj osobi koja nije porezni obveznik u RH, a mjesto oporezivanja je u RH, inozemni će se porezni obveznik za potrebe PDV-a registrirati u RH i obračunati PDV prema propisima RH. To je zbog toga što je mjesto oporezivanja u RH i na fizičku osobu se ne može prenijeti porezna obveza¹⁹.

U nastavku se daje preged načina određivanja mjesta isporuke usluga i obračun PDV-a za ostale usluge.

¹⁹ Markota, Lj. (2015). PDV na „inozemne usluge“ (II dio) . Računovodstvo, Revizija i Financije, XXV, (10), str. 115

Tablica 6: **Mjesto isporuke usluga i obračun PDV-a za ostale usluge**

| dobavljač | kupac | vrsta posla | PDV | | | |
|----------------------|----------------------|-------------|--------------|--|-------------------------|--|
| | | | hrvatski PDV | prema propisima države dobavljača/ kupca ili gdje se odvija usluga | PDV obračunava | napomena na računu |
| EU porezni obveznik | HR porezni obveznik | B2B-EU | DA | NE | HR PDV-kupac | prijenos porezne obveze prema propisima države iz koje je dobavljač ili pozivanje na direktivu |
| EU porezni obveznik | HR fizička osoba | B2C-EU | NE | DA | EU PDV-dobavljač | ništa |
| ino porezni obveznik | HR porezni obveznik | B2B-ostalo | DA | možda | HR PDV-kupac | možda |
| ino porezni obveznik | HR fizička osoba | B2C-ostalo | NE | možda | ino PDV-možda dobavljač | možda |
| HR porezni obveznik | EU porezni obveznik | B2B-EU | NE | DA | EU PDV-kupac | prijenos porezne obveze prema čl. 17. st. 1. Zakona o PDV-u |
| HR porezni obveznik | EU fizička osoba | B2C-EU | DA | NE | HR PDV-dobavljač | ništa |
| HR porezni obveznik | ino porezni obveznik | B2B-ostalo | NE | možda | ino PDV-možda kupac | prijenos porezne obveze prema čl. 17. st. 1. Zakona o PDV-u |
| HR porezni obveznik | ino fizička osoba | B2C-ostalo | NE | možda | ino PDV-možda kupac | PDV nije obračunat temeljem čl. 24. Zakona o PDV-u |

Izvor: www.borlina.hr (pristupljeno 20. travnja 2018.)

3.3.8. Telekomunikacijske usluge, usluge radijskog i televizijskog emitiranja i elektronički obavljene usluge osobama koje nisu porezni obveznici

Prema čl. 26. Zakona o PDV-u mjestom obavljanja sljedećih usluga osobi koja nije porezni obveznik smatra se mjesto gdje ta osoba ima sjedište, prebivalište ili uobičajeno boravište:

- a) telekomunikacijske usluge
- b) usluge radijskog i televizijskog emitiranja
- c) elektronički obavljene usluge.

Ako porezni obveznik koji obavlja usluge i primatelj usluga komuniciraju putem elektroničke pošte, nije riječ o elektronički obavljenoj usluzi.

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

„Elektronički obavljenim uslugama“ u smislu ovoga Zakona osobito se smatra:

- a) isporuka web-sjedišta, udomljavanje web-sjedišta, daljinsko održavanje programa i opreme
- b) isporuka računalnih programa i njihovo ažuriranje
- c) isporuka slika, tekstova i informacija te omogućavanje pristupa bazama podataka
- d) isporuka glazbe, filmova i igara, uključujući igre na sreću i kockarske igre te emitiranje političkih, kulturnih, umjetničkih, sportskih, znanstvenih i zabavnih programa i priredbi
- e) učenje na daljinu²⁰

Porezni obveznik koji obavlja telekomunikacijske usluge, usluge emitiranja i elektronički obavljene usluge osobama koje nisu porezni obveznici, ali se nalaze na području EU, može odabrati primjenu posebnog postupka oporezivanja koji uređuju i čl. 118. – 125.h Zakona o PDV-u i čl. 193.a – 193.c Pravilnika o PDV-u. Mjesto oporezivanja telekomunikacijskih usluga, usluga radijskog i televizijskog emitiranja i elektronički obavljenih usluga je u onoj državi članici u kojoj primatelj usluge koji nije porezni obveznik ima sjedište, prebivalište ili uobičajeno boravište.

Porezni obveznik iz RH bi se u tom slučaju morao registrirati za potrebe PDV-a u svakoj državi članici u kojoj obavlja telekomunikacijske usluge, usluge radijskog i televizijskog emitiranja te elektronički obavljene usluge osobi koja nije porezni obveznik te je Direktivom 2008/8/EZ koja mijenja i dopunjuje Direktivu 2006/112/EZ propisano svojevrsno pojednostavljenje odnosno posebni postupak oporezivanja PDVom. Međutim, hrvatski porezni obveznici ne mogu odabrati neko drugo mjesto u EU u kojem će putem web-portala plaćati PDV ako pružaju navedene usluge fizičkim osobama u EU, nego se

²⁰ Zakon o porezu na dodanu vrijednost (Narodne novine br. 73/13, 99/13, 148/13, 153/13, 143/14, 115/16)

moгу prijaviti samo u RH i u RH plaćati obvezu PDV-a. Radi se o postupcima oporezivanja na jednom mjestu (eng. Mini One Stop Shop – MOSS) čija je svrha pojednostavljenje postupka oporezivanja PDV-om na način da se poreznim obveznicima koji obavljaju navedene usluge na području EU-a omogući podmirivanje obveze PDV-a na jednom mjestu, odnosno u jednoj državi. Postupak omogućuje poreznim obveznicima koji unutar EU-a obavljaju navedene usluge podnošenje prijave PDV-a putem web-portala s kojeg se podatci iz tih prijava automatski prenose onim državama članicama u kojima su porezni obveznici obavili usluge osobama koje nisu porezni obveznici.

Na mrežnim stranicama Porezne uprave (www.porezna-uprava.hr) objavljena je Obavijest o izmjenama na području PDV-a u vezi oporezivanja telekomunikacijskih usluga, usluga radijskog i televizijskog emitiranja te elektronički obavljenih usluga. Ako je riječ o osobama koje nisu porezni obveznici mjesto oporezivanja je mjesto gdje se nalazi osoba koja prima uslugu neovisno o tome tko pruža uslugu²¹.

²¹ Markota, Lj. (2015). PDV na „inozemne usluge“ (II dio) . Računovodstvo, Revizija i Financije, XXV, (10), str. 116

4. NASTANAK POREZNE OBVEZE KOD INOZEMNIH USLUGA

Porezni obveznik mora voditi posebne evidencije, odnosno knjige izlaznih računa i knjigu ulaznih računa radi osiguravanja podataka o izdanim i primljenim računima i PDV-u sadržanom u tim računima. Prema čl. 163. st. 4. Pravilnika o PDV-u propisano je da porezni obveznik mora u svome knjigovodstvu osigurati sve podatke potrebne za utvrđivanje i plaćanje PDV-a²². Za inozemne usluge porezni obveznici trebaju voditi:

- evidenciju za stjecanje usluga iz EU
- evidenciju za stjecanje dobara i usluga od poreznih obveznika bez sjedišta u RH
- evidenciju o obavljenim isporukama dobara ili usluga prema poreznim obveznicima bez sjedišta u RH
- evidenciju o obavljenim isporukama dobara ili usluga prema poreznim obveznicima u EU

Navedeno treba iskazati u obrascima:

- Obrascu PDV – Prijava poreza na dodanu vrijednost za razdoblje
- Obrascu PDV-S – Prijava za stjecanje dobara i primljene usluge iz drugih država članica Europske unije
- Obrascu ZP – Zbirna prijava za isporuke dobara i usluga u druge države članice Europske unije

Prema čl. 30. Zakona o PDV-u oporezivi događaj i obveza obračuna PDV-a nastaju kada su dobra isporučena ili usluge obavljene. Ako se kontinuirano vrši isporuka dobara ili obavljanje usluga ili se kontinuirano vrši plaćanje smatra se da su dobra isporučena ili usluge obavljene po isteku razdoblja na koje se takvi računi ili plaćanja odnose. Ako je isporuka dobara ili usluga obavljena, a nije izdan račun, obveza obračuna PDV-a nastaje kada je nastao oporezivi događaj. Prema čl. 36. st. 2. Zakona o PDV-u prilikom obračuna treba primijeniti srednji tečaj Hrvatske narodne banke na dan kada je usluga obavljena. Pravo priznavanja pretporeza od 01. 01. 2014. godine jasnije nego prije uređuje čl. 133. st. 3. Pravilnika o PDV-u (Izmjene iz Nar. nov., br. 160/13) kojim je navedeno da porezni obveznik koji prema čl. 75. st. 1. t. 6. i čl. 75. st. 2. i 3. Zakona o PDV-u treba platiti PDV na primljene isporuke ima pravo na odbitak pretporeza u obračunskom razdoblju u kojem

²² Pravilnik o Porezu na dodanu vrijednost (Narodne novine br. 73/13 do 115/16)

je nastala obveza obračuna PDV-a za te isporuke. To znači, neovisno o tome je li porezni obveznik primio račun ili ne, ima pravo na odbitak pretporeza. Navedeno potvrđuje Presuda Europskog suda pravde, broj C.90/02 – slučaj Bockemühl²³.

²³ Markota Lj. et al. (2017). Porez na dodanu vrijednost VII. potpuno izmijenjeno izdanje. Zagreb: RRiF Plus d.o.o.

5. POREZNE EVIDENCIJE I PRIZNAVANJE PRETPOREZA

Člankom 8. st. 1. Zakona o PDV-u propisano je da je „obavljanje usluga“ svaka transakcija koja se ne smatra isporukom dobara, dok je čl. 4. st. 1. t. 3. Zakona o PDV-u propisano da je obavljanje usluga u okviru područja primjene PDV-a predmet oporezivanja PDV-om u RH, ako je mjesto obavljanja usluge RH, i ako se obavlja uz naknadu od strane obveznika PDV-a koji djeluje kao takav.

Kako bi se utvrdilo mjesto pružanja određene usluge odnosno mjesto gdje se smatra da je usluga pružena, potrebno je prvo točno utvrditi prirodu usluge, jer se na različite usluge primjenjuju različita pravila. Kada se utvrdi priroda usluge, potrebno je provjeriti da li se na tu uslugu primjenjuju iznimke o mjestu obavljanja usluga koje su propisane odredbama čl. 18. do 26. Zakona o PDV-u²⁴. Prema tome, za određivanje mjesta obavljanja usluga, koje porezni obveznik obavi drugom poreznom obvezniku (načelo B2B) prvo općenito pravilo se primjenjuje uvijek kada mjesto obavljanja usluga nije propisano iznimkama, odnosno navedena odredba znači da je mjesto oporezivanja usluge u zemlji gdje primatelj usluge ima sjedište ukoliko je primatelj usluge porezni obveznik, pri čemu nije bitno jesu li porezni obveznici iz EU, trećih zemalja ili trećih područja. Dakle, PDV treba obračunati hrvatski porezni obveznik, jer je na hrvatskog poreznog obveznika prenesena obveza obračuna PDV-a (reverse charge), kako je to propisano odredbom čl. 75. st. 1. t. 6., st. 2. i st. 3. Zakona o PDV-u, prema kojoj PDV mora plaćati svaki porezni obveznik ili pravna osoba koja nije porezni obveznik, a registrirana je za potrebe PDV-a, kojoj se obavljaju usluge iz čl. 17. st. 1. Zakona o PDV-u ako te usluge obavlja porezni obveznik koji nema sjedište, prebivalište ili uobičajeno boravište u tuzemstvu.

Navedeno znači, da kod primjene općeg načela oporezivanja B2B transakcija, primatelj usluge, tuzemni porezni obveznik ili osoba koja nije porezni obveznik, a registrirana je za potrebe PDV-a, treba platiti PDV, ali ne odljevom novčanih sredstava, već obračunski istovremenim iskazivanjem, u poreznim i knjigovodstvenim evidencijama, obveze PDV-a i priznavanja tog PDV-a kao pretporeza prema odredbi čl. 57. Zakona uz prethodno zadovoljene uvjeta za odbitak pretporeza propisanih odredbama čl. 58. do 62. Zakona o PDV-u.

²⁴ Ibid, str. 229

Tuzemni porezni obveznik na kojega je prešla obveza obračuna PDV-a od poreznog obveznika iz treće zemlje ili trećeg područja, iskazati će tu obvezu u sljedećim poreznim evidencijama i obrascima:

- knjizi I-RA za Primljene isporuke dobara i usluga od poreznih obveznika bez sjedišta u RH
- knjizi U-RA za Pretporez po primljenim isporukama dobara i usluga od poreznih obveznika bez sjedišta u RH
- prijavi PDV-a - Obrazac PDV: polje II.12. Primljene isporuke dobara i usluga od poreznih obveznika bez sjedišta u RH po stopi 25%
- prijavi PDV-a - Obrazac PDV: polje III.5. Pretporez od primljenih isporuka dobara i usluga od poreznih obveznika bez sjedišta u RH

Ako se radi o prijenosu porezne obveze od poreznog obveznika iz druge države članice EU, tu obvezu iskazati će u sljedećim poreznim evidencijama i obrascima:

- knjizi I-RA za Primljene usluge iz EU
- knjizi U-RA za Pretporez po primljenim isporukama dobara i usluga od poreznih obveznika bez sjedišta u RH

- prijavi PDV-a - Obrazac PDV: polje II.10. Primljene usluge iz EU po stopi 25%
(odnosno odgovarajuća polja prema stopi)

- prijavi PDV-a - Obrazac PDV: polje III.5. Pretporez od primljenih usluga iz EU,
- prijavi za stjecanje dobara i primljene usluge iz drugih država članica Europske unije – obrazac PDV-S

Jednako tako, vrijedi i obrnuto, kada hrvatski porezni obveznik obavlja usluge poreznom obvezniku iz druge države članice, treće zemlje ili trećeg područja, hrvatski porezni obveznik ne obračunava PDV, te na računu mora navesti - prijenos porezne obveze ili engleski izraz „reverse charge“ sukladno odredbama čl. 79. st. 7. Zakona o PDV-u i PDV je dužan platiti primatelj usluge – porezni obveznik koji ima sjedište u drugoj državi članici, trećoj zemlji ili trećem području. Tuzemni porezni obveznik koji obavlja usluge poreznom obvezniku u drugoj državi članici EU mora podatke o obavljenim uslugama iskazati u sljedećim poreznim evidencijama i obrascima:

- knjizi I-RA Obavljene usluge unutar EU
- prijavi PDV-a – Obrazac PDV: redak I.4. - Obavljene usluge unutar EU
- Zbirnoj prijavi – Obrazac ZP: stupac

Ako te usluge obavlja poreznom obvezniku iz trećih zemalja ili trećih područja podatke o obavljenim uslugama mora iskazati u sljedećim poreznim evidencijama i obrascima:

- knjizi I-RA Obavljene usluge poduzetnicima bez sjedišta u RH
- prijavi PDV-a – Obrazac PDV: redak I.5. - Obavljene usluge poduzetnicima bez sjedišta u RH.

Odredbom čl. 17. st. 2. propisano je drugo općenito pravilo (opće načelo) prema kojem se mjestom obavljanja usluga osobi koja nije porezni obveznik smatra mjesto u kojem porezni obveznik koji obavlja usluge ima sjedište. Ako te usluge obavlja stalna poslovna jedinica poreznog obveznika koja je u mjestu različitom od mjesta sjedišta poreznog obveznika, mjestom obavljanja usluga smatra se sjedište stalne poslovne jedinice. Ako takvo sjedište ili stalna poslovna jedinica ne postoje, mjestom obavljanja usluga smatra se prebivalište ili uobičajeno boravište poreznog obveznika koji obavlja usluge.

Navedena odredba znači da je mjesto oporezivanja usluge u zemlji gdje pružatelj usluge ima sjedište kada primatelj usluge nije porezni obveznik, te se za određivanje mjesta obavljanja usluga koje porezni obveznik obavi osobi koja nije porezni obveznik (B2C), drugo opće načelo primjenjuje uvijek kada mjesto obavljanja usluga nije propisano iznimkama koja su propisana odredbama članka 18. do 26. Zakona o PDV-u. tada na izlaznom računu treba obračunati i iskazati obvezu PDV-a. Poreznom obvezniku, prije nego je usluga obavljena, potrebno je dostaviti valjani PDV identifikacijski broj kako bi bio u mogućnosti ne zaračunati PDV prema propisima njegove matične države članice EU, a porezni obveznici iz trećih zemalja obračunat će, ili ne, PDV sukladno propisima koji vrijede u njihovim državama. Kad porezni obveznik sa sjedištem u drugoj državi članici obavi usluge tuzemnom poreznom obvezniku, obveza obračuna PDV-a tuzemnom poreznom obvezniku nastaje kada je nastao oporezivi događaj odnosno kada je usluga obavljena, a utvrđena obveza PDV-a iskazuje se u prijavi PDV-a za obračunsko razdoblje u kojem je obavljena usluga.

Člankom 133. stavkom 3. Pravilnika propisano je da porezni obveznik koji prema čl. 75. st. 1. t. 6. te čl. 75. st. 2. i 3. Zakona treba platiti PDV na primljene isporuke ima pravo na

odbitak pretporeza u razdoblju oporezivanja u kojem je nastala obveza obračuna PDV-a za te isporuke. Prema tome, pravo na odbitak PDV-a tuzemni porezni obveznik ostvaruje u razdoblju oporezivanja u kojem mu je nastala i obveza obračuna PDV-a, ako su ispunjeni uvjeti za odbitak pretporeza. U iznimnim situacijama, kada primatelj obavljenih usluga nije dobio račun, napominjemo da iz presude Europskog suda pravde C-90/02 proizlazi, da pravo na odbitak pretporeza postoji neovisno o primitku računa, međutim porezni obveznik treba dokazati da mu je obavljena usluga. Ovakav način poslovanja u kojem porezni obveznik za obavljenu uslugu drugom poreznom obvezniku ne izdaje račun ne bi smio postojati niti se primjenjivati u poslovanju poreznih obveznika obzirom na propisanu obvezu o izdavanju računa. U vezi presuda Europskog suda pravde napominjemo da su iste dio pravne stečevine EU koju je RH kao država članica EU obvezna primjenjivati.

Radi jednostavnijeg prikaza u kojem razdoblju oporezivanja za primljene usluge unutar EU nastaje obveza obračuna PDV-a, a u kojem pravo na odbitak PDV-a daje se sljedeća tablica:

Slika 6: Pregled nastanka obveze obračuna PDV-a i prava na odbitak PDV-a za primljene usluge unutar EU

| Datum obavljanja usluge | Datum izdavanja računa | Datum primitka računa | Obračunsko razdoblje u kojem nastaje obveza PDV-a | Obračunsko razdoblje u kojem nastaje pravo na odbitak pretporeza |
|-------------------------|------------------------|-----------------------|---|--|
| 15.07. | 15.07. | 15.07. | 07. mjesec | 07.mjesec |
| 15.07. | 15.08. | 15.08. | 07. mjesec | 07. mjesec |
| 15.07. | nije izdan | nije primljen | 07. mjesec | 07. mjesec |
| 15.08. | 15.07. | 20.07. | 08. mjesec | 08. mjesec |

Izvor: Porezna uprava. URL: https://www.porezna-uprava.hr/HR_publicacije/Lists/mislenje33/Display.aspx?id=19020 (pristupljeno 04. travnja 2018.)

U iznimnim slučajevima kada uopće nije obavljena usluga, a porezni obveznik iz druge države članice izdao je račun za uslugu, tada obvezu plaćanja PDV-a sukladno čl. 203. Direktive Vijeća 2006/112/EZ ima porezni obveznik iz druge države članice, obzirom da je izdao račun za nepostojeći oporezivi događaj.

Kada porezni obveznik iz druge države članice daje licencu hrvatskom poreznom obvezniku na razdoblje od godine dana ili više, za što porezni obveznik iz druge države članice odmah naplaćuje naknadu za cijelo razdoblje korištenje licence, napominje se da se radi o usluzi koja se oporezuje prema sjedištu poreznog obveznika primatelja usluge. Obzirom da porezni obveznik primatelj usluge ima sjedište u tuzemstvu obvezan je na primljenu uslugu obračunati hrvatski PDV. Hrvatskom poreznom obvezniku primatelju usluge u tom slučaju obveza za obračun PDV-a nastaje u obračunskom razdoblju kojem je primio račun od poreznog obveznika iz druge države članice za danu licencu. U istom obračunskom razdoblju ima pravo i na odbitak pretporeza sukladno članku 133. stavku 3. Pravilnika neovisno o tome što će licencu koristiti kroz godinu ili više dana²⁵.

²⁵ Porezna uprava. URL: https://www.porezna-uprava.hr/HR_publicacije/Lists/misljenje33/Display.aspx?id=19020 (pristupljeno 04. travnja 2018.)

6. PRIMJERI EVIDENTIRANJA INOZEMNIH USLUGA NA OBRASCIMA

Način popunjavanja obrazaca PDV, PDV-S i ZP objašnjava se na sljedećem primjeru poslovnih događaja u društvu ABC d.o.o., a na temelju primljenih i obavljenih usluga u ožujku 2018. godine:

1. Hrvatski porezni obveznik ABC d.o.o. je obavio uslugu poslovnog savjetovanja slovenskom poreznom obvezniku EFG d.o.o. (SI55667788), te je ispostavio račun u svoti od 11.000,00 kn.

2. Hrvatski porezni obveznik obrt ABC d.o.o. je obavio uslugu prijevoda makedonskom poreznom obvezniku XYZ d.o.o., te je ispostavio račun u svoti od 5.500,00 kn.

Na računima je istaknuta napomena: PDV nije obračunat temeljem čl. 17. st. 1. Zakona o PDV-u – reverse charge.

3. Slovenski porezni obveznik ST d.o.o. (SI12345123) je obavio hrvatskom poreznom obvezniku ABC d.o.o. promidžbenu uslugu, te mu je ispostavljen račun u svoti od 7.500,00 kn.

4. Makedonski porezni obveznik MAK d.o.o. je obavio hrvatskom poreznom obvezniku ABC d.o.o. uslugu prijevoda, te mu je ispostavljen račun u svoti od 1.000,00 kn.

U nastavku se daje prikaz evidentiranja navedenih poslovnih događaja u obrascima PDV, PDV-S i obrascu ZP.

Slika 7: **Obrazac ZP**

| Obrazac ZP | | | | | | | | | | | | | | |
|---|----------------------------------|--|--|---|--|--|--|--------|--|----------------------------------|--------------------------------|--|----------------------------|------------------------------|
| POREZNA UPRAVA: Zagreb PODRUČNI URED ISPOSTAVA: Centar | | PDV identifikacijski broj : HR11223344556 Porezni obveznik: ABC d.o.o. Adresa: Zagreb, Vlaška 1 (mjesto, ulica i broj) PDV identifikacijski broj poreznog zastupnika: | | | | | | | | | | | | |
| ZBIRNA PRIJAVA | | | | | | | | | | | | | | |
| Zbirna prijava za isporuke dobara i usluga u druge države članice Europske unije za mjesec ožujak godina 2018. | | | | | | | | | | | | | | |
| Red. br. | Kod države | PDV identifikacijski broj primatelja (bez koda 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 obavljenih usluga (u kunama i lipama) | | | | | | | | |
| 1 | SI | 55667788 | | | | 11.000.00 | | | | | | | | |
| | | Ukupna vrijednost: | | | | 11.000.00 | | | | | | | | |
| <table border="1" style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="width: 50%; padding: 5px;"> Potvrđujem istinitost navedenih podataka </td> <td style="width: 50%; padding: 5px;"> Potpis </td> </tr> <tr> <td style="padding: 5px;"> <table border="1" style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="width: 30%; padding: 2px;"> Obračun sastavio (ime i prezime) </td> <td style="padding: 2px;"> <i>Danijela Havrin-Gorenec</i> </td> </tr> </table> </td> <td style="padding: 5px;"> <table border="1" style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="width: 50%; padding: 2px;"> Broj telefona/ fax/e-mail: </td> <td style="padding: 2px;"> <i>danijela.hg@gmail.com</i> </td> </tr> </table> </td> </tr> </table> | | | | | | | Potvrđujem istinitost navedenih podataka | Potpis | <table border="1" style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="width: 30%; padding: 2px;"> Obračun sastavio (ime i prezime) </td> <td style="padding: 2px;"> <i>Danijela Havrin-Gorenec</i> </td> </tr> </table> | Obračun sastavio (ime i prezime) | <i>Danijela Havrin-Gorenec</i> | <table border="1" style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="width: 50%; padding: 2px;"> Broj telefona/ fax/e-mail: </td> <td style="padding: 2px;"> <i>danijela.hg@gmail.com</i> </td> </tr> </table> | Broj telefona/ fax/e-mail: | <i>danijela.hg@gmail.com</i> |
| Potvrđujem istinitost navedenih podataka | Potpis | | | | | | | | | | | | | |
| <table border="1" style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="width: 30%; padding: 2px;"> Obračun sastavio (ime i prezime) </td> <td style="padding: 2px;"> <i>Danijela Havrin-Gorenec</i> </td> </tr> </table> | Obračun sastavio (ime i prezime) | <i>Danijela Havrin-Gorenec</i> | <table border="1" style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="width: 50%; padding: 2px;"> Broj telefona/ fax/e-mail: </td> <td style="padding: 2px;"> <i>danijela.hg@gmail.com</i> </td> </tr> </table> | Broj telefona/ fax/e-mail: | <i>danijela.hg@gmail.com</i> | | | | | | | | | |
| Obračun sastavio (ime i prezime) | <i>Danijela Havrin-Gorenec</i> | | | | | | | | | | | | | |
| Broj telefona/ fax/e-mail: | <i>danijela.hg@gmail.com</i> | | | | | | | | | | | | | |

Izvor: autor

Slika 8: **Obrazac PDV-S**

| Obrazac PDV-S | | | | | | | | | | | | |
|--|-------------------------------|---|---|--|--|--|--------|--|----------------------------------|-------------------------------|----------------------------|------------------------------|
| POREZNA UPRAVA: PODRUČNI URED ISPOSTAVA: | | Zagreb Centar | PDV identifikacijski broj : HR11223344556 Porezni obveznik: (naziv/ime i prezime) ABC d.o.o. Adresa: (mjesto, ulica i broj) Zagreb, Vlaška 1 PDV identifikacijski broj poreznog zastupnika: | | | | | | | | | |
| Prijava za stjecanje dobara i primljene usluge iz drugih država članica Europske unije za mjesec ožujak godina 2018. | | | | | | | | | | | | |
| Red. br. | Kod države isporučitelja | PDV identifikacijski broj isporučitelja (bez koda države) | Vrijednost stečenih dobara (u kunama i lipama) | Vrijednost stečenih usluga (u kunama i lipama) | | | | | | | | |
| 1 | SI | 12345123 | | 7.500,00 | | | | | | | | |
| | | Ukupna vrijednost: | | 7.500,00 | | | | | | | | |
| <table border="1" style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td colspan="2" style="text-align: center; padding: 5px;">Potvrđujem istinitost navedenih podataka</td> <td colspan="2" style="text-align: center; padding: 5px;">Potpis</td> </tr> <tr> <td style="padding: 5px;">Obračun sastavio (ime i prezime)</td> <td style="padding: 5px;"><i>Danijela Havrin-Gorenc</i></td> <td style="padding: 5px;">Broj telefona/ fax/e-mail:</td> <td style="padding: 5px;"><i>danijela.hg@gmail.com</i></td> </tr> </table> | | | | | Potvrđujem istinitost navedenih podataka | | Potpis | | Obračun sastavio (ime i prezime) | <i>Danijela Havrin-Gorenc</i> | Broj telefona/ fax/e-mail: | <i>danijela.hg@gmail.com</i> |
| Potvrđujem istinitost navedenih podataka | | Potpis | | | | | | | | | | |
| Obračun sastavio (ime i prezime) | <i>Danijela Havrin-Gorenc</i> | Broj telefona/ fax/e-mail: | <i>danijela.hg@gmail.com</i> | | | | | | | | | |

Izvor: autor

Slika 9: **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) | Obrazac PDV Nadležna ispostava porezne uprave | |
|---|---|---|--|
| ABC d.o.o. Vlaška 1 Zagreb | | Zagreb - Centar | |
| PDV IDENTIFIKACIJSKI BROJ / OIB | PDV IDENTIFIKACIJSKI BROJ POREZNOG ZASTUPNIKA / OIB | PRIJAVA PDV-a ZA RAZDOBLJE OD 1.3. DO 31.3. GOD. 2018. | |
| HR11223344556 | | | |
| Opis | VRIJEDNOST ISPORUKE (iznos u kunama i lipama) | PDV PO STOPI 5%, 13% I 25% (u kunama i lipama) | |
| OBRAČUN PDV-a U OBAVLJENIM TRANSAKCIJAMA DOBARA I USLUGA - UKUPNO(I. + II.) | 25.000,00 | X X X X X | |
| I. TRANSAKCIJE KOJE NE PODLIJEŽU OPOREZIVANJU I OSLOBOĐENE - UKUPNO (1.+2.+3.+4.+5.+6.+7.+8.+9.+10.) | 16.500,00 | X X X X X | |
| 1. ISPORUKE U RH ZA KOJE PDV OBRAČUNAVA PRIMATELJ (tuzemni prijenos porezne obveze) | 0,00 | X X X X X | |
| 2. ISPORUKE DOBARA OBAVLJENE U DRUGIM DRŽAVAMA ČLANICAMA | 0,00 | X X X X X | |
| 3. ISPORUKE DOBARA UNUTAR EU | 0,00 | X X X X X | |
| 4. OBAVLJENE USLUGE UNUTAR EU | 11.000,00 | X X X X X | |
| 5. OBAVLJENE ISPORUKE OSOBAMA BEZ SJEDIŠTA U RH | 5.500,00 | X X X X X | |
| 6. SASTAVLJANJE I POSTAVLJANJE DOBARA U DRUGOJ DRŽAVI ČLANICI EU | 0,00 | X X X X X | |
| 7. ISPORUKE NOVIH PRIJEVOZNIH SREDSTAVA U EU | 0,00 | X X X X X | |
| 8. TUZEMNE ISPORUKE | 0,00 | X X X X X | |
| 9. IZVOZNE ISPORUKE | 0,00 | X X X X X | |
| 10. OSTALA OSLOBOĐENJA | 0,00 | X X X X X | |
| II. OPOREZIVE TRANSAKCIJE - UKUPNO (1.+2.+3.+4.+5.+6.+7.+8.+9.+10.+11.+12.+13.+14.+15.) | 8.500,00 | 2.125,00 | |
| 1. ISPORUKE DOBARA I USLUGA U RH po stopi 5% | 0,00 | 0,00 | |
| 2. ISPORUKE DOBARA I USLUGA U RH po stopi 13% | 0,00 | 0,00 | |
| 3. ISPORUKE DOBARA I USLUGA U RH po stopi 25% | 0,00 | 0,00 | |
| 4. PRIMLJENE ISPORUKE U RH ZA KOJE PDV OBRAČUNAVA PRIMATELJ (tuzemni prijenos porezne obveze) | 0,00 | 0,00 | |
| 5. STJECANJE DOBARA UNUTAR EU po stopi 5% | 0,00 | 0,00 | |
| 6. STJECANJE DOBARA UNUTAR EU po stopi 13% | 0,00 | 0,00 | |
| 7. STJECANJE DOBARA UNUTAR EU po stopi 25% | 0,00 | 0,00 | |
| 8. PRIMLJENE USLUGE IZ EU po stopi 5% | 0,00 | 0,00 | |
| 9. PRIMLJENE USLUGE IZ EU po stopi 13% | 0,00 | 0,00 | |
| 10. PRIMLJENE USLUGE IZ EU po stopi 25% | 7.500,00 | 1.875,00 | |
| 11. PRIMLJENE ISPORUKE DOBARA I USLUGA OD POREZNIH OBVEZNIKA BEZ SJEDIŠTA U RH po stopi 5% | 0,00 | 0,00 | |
| 12. PRIMLJENE ISPORUKE DOBARA I USLUGA OD POREZNIH OBVEZNIKA BEZ SJEDIŠTA U RH po stopi 13% | 0,00 | 0,00 | |
| 13. PRIMLJENE ISPORUKE DOBARA I USLUGA OD POREZNIH OBVEZNIKA BEZ SJEDIŠTA U RH po stopi 25% | 1.000,00 | 250,00 | |

| | | |
|--|-----------------|-----------------|
| 14. NAKNADNO OSLOBODENJE IZVOZA U OKVIRU OSOBNOG PUTNIČKOG PROMETA | 0,00 | 0,00 |
| 15. OBRAČUNANI PDV PRI UVOZU | 0,00 | 0,00 |
| III. OBRAČUNANI PRETPOREZ - UKUPNO (1.+2.+3.+4.+5.+6.+7.+8.+9.+10.+11.+12.+13.+14.+15.) | 8.500,00 | 2.125,00 |
| 1. PRETPOREZ OD PRIMLJENIH ISPORUKA U TUZEMSTVU po stopi 5% | 0,00 | 0,00 |
| 2. PRETPOREZ OD PRIMLJENIH ISPORUKA U TUZEMSTVU po stopi 13% | 0,00 | 0,00 |
| 3. PRETPOREZ OD PRIMLJENIH ISPORUKA U TUZEMSTVU po stopi 25% | 0,00 | 0,00 |
| 4. PRETPOREZ OD PRIMLJENIH ISPORUKA U RH ZA KOJE PDV OBRAČUNAVA PRIMATELJ (tuzemni prijenos porezne obveze) | 0,00 | 0,00 |
| 5. PRETPOREZ OD STJECANJA DOBARA UNUTAR EU po stopi 5% | 0,00 | 0,00 |
| 6. PRETPOREZ OD STJECANJA DOBARA UNUTAR EU po stopi 13% | 0,00 | 0,00 |
| 7. PRETPOREZ OD STJECANJA DOBARA UNUTAR EU po stopi 25% | 0,00 | 0,00 |
| 8. PRETPOREZ OD PRIMLJENIH USLUGA IZ EU po stopi 5% | 0,00 | 0,00 |
| 9. PRETPOREZ OD PRIMLJENIH USLUGA IZ EU po stopi 13% | 0,00 | 0,00 |
| 10. PRETPOREZ OD PRIMLJENIH USLUGA IZ EU po stopi 25% | 7.500,00 | 1.875,00 |
| 11. PRETPOREZ OD PRIMLJENIH ISPORUKA DOBARA I USLUGA OD POREZNIH OBVEZNIKA BEZ SJEDIŠTA U RH po stopi 5% | 0,00 | 0,00 |
| 12. PRETPOREZ OD PRIMLJENIH ISPORUKA DOBARA I USLUGA OD POREZNIH OBVEZNIKA BEZ SJEDIŠTA U RH po stopi 13% | 0,00 | 0,00 |
| 13. PRETPOREZ OD PRIMLJENIH ISPORUKA DOBARA I USLUGA OD POREZNIH OBVEZNIKA BEZ SJEDIŠTA U RH po stopi 25% | 1.000,00 | 250,00 |
| 14. PRETPOREZ PRI UVOZU | 0,00 | 0,00 |
| 15. ISPRAVCI PRETPOREZA | x x x x x | 0,00 |
| IV. OBVEZA PDV-a U OBRAČUNSKOM RAZDOBLJU: ZA UPLATU (II.-III.) ili ZA POVRAT (III.-II.) | x x x x x | 0,00 |
| V. PO PRETHODNOM OBRAČUNU: NEUPLAĆENI PDV DO DANA PODNOŠENJA OVE PRIJAVE - VIŠE UPLAĆENO - POREZNI KREDIT | x x x x x | 0,00 |
| VI. UKUPNO RAZLIKA: ZA POVRAT | x x x x x | 0,00 |
| VII. IZNOS GODIŠNJEG RAZMJERNOG ODBITKA PRETPOREZA (%) | 0,00 | |
| | | |

| 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.+1.6.) | 0,00 | |
| 1.1. Nabava nekretnina | 0,00 | |
| 1.2. Nabava osobnih automobila i drugih sredstava za osobni prijevoz | 0,00 | |
| 1.3. Prodaja osobnih automobila i drugih sredstava za osobni prijevoz | 0,00 | |
| 1.4. Nabava ostale dugotrajne imovine | 0,00 | |
| 1.5. Prodaja ostale dugotrajne imovine | 0,00 | |
| 2. Otudjenje/stjecanje gospodarske cjeline ili pogona | 0,00 | |
| 3. Isporuka nekretnina | 0,00 | |
| 3.1. Isporuka iz članka 40. stavka 1. točka J) i K) zakona | 0,00 | Broj nekretnina 0,00 |
| 3.2. Isporuka iz članka 40. stavka 4. zakona | 0,00 | Broj nekretnina 0,00 |
| 3.3. Isporuka nekretnina koje su oporezive PDV-om | 0,00 | Broj nekretnina 0,00 |
| 4. Ukupno primljene usluge od poreznih obveznika bez sjedišta u RH (EU + treće zemlje) | 8.500,00 | |
| 5. Ukupno obavljene usluge poreznim obveznicima bez sjedišta u RH (EU + treće zemlje) | 16.500,00 | |
| 6. Primljena dobra iz EU u okviru trostranog posla | 0,00 | |
| 7. Postupak oporezivanja prema naplaćenim naknadama | NE | |

| | | |
|---|---|--|
| <input type="checkbox"/> _____ kn POVRAT | <input type="checkbox"/> _____ kn PREDUJAM | <input type="checkbox"/> _____ kn USTUP POVRATA |
|---|---|--|

| | | | | | |
|--|-------------------------|-----------------------------------|-------|---------------|-------|
| OBRAČUN SASTAVIO (Ime, prezime i potpis) | Danijela Havrin-Gorenec | KONTAKT (tel./fax/mail) | _____ | POTPIS | _____ |
|--|-------------------------|-----------------------------------|-------|---------------|-------|

Izvor: autor

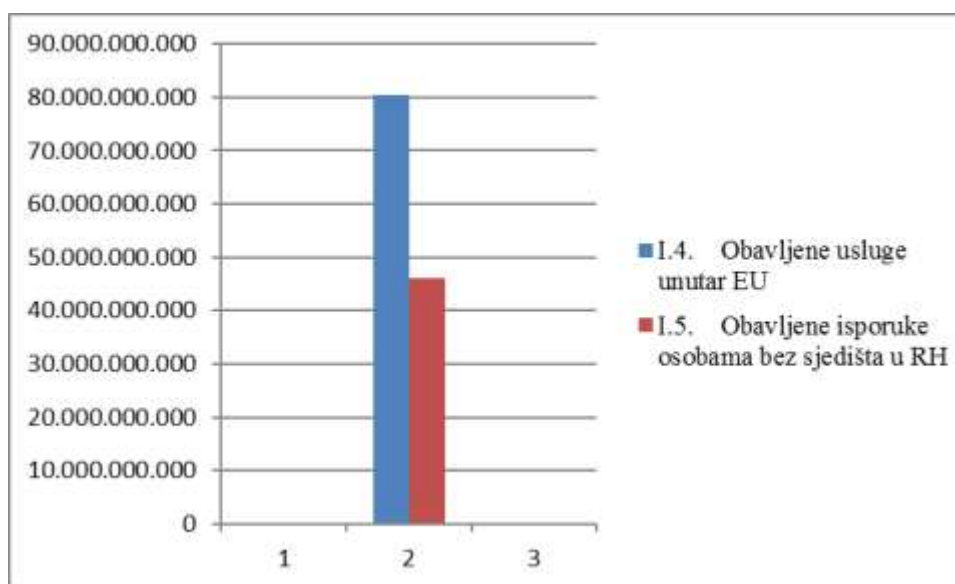
7. STATISTIČKI PREGLED OBAVLJENIH USLUGA U RAZDOBLJU OD 2013. DO 2017. GODINE

Tablica 7: Statistički pregled isporuka hrvatskih poreznih obveznika EU obveznicima ili obveznicima u trećoj zemlji (PDV obrazac, pozicija I.- 4. i I. – 5.)

| STAVKE PRIJAVA | 2013. – 2017. | | |
|---|----------------------|------------------|--------------|
| | Broj prijava/stavaka | Porezna osnovica | Iznos poreza |
| I.4. Obavljene usluge unutar EU | 296.231 | 80.472.655.622 | 0 |
| I.5. Obavljene isporuke osobama bez sjedišta u RH | 91.635 | 46.127.521.137 | 0 |

Izvor: **Ministarstvo financija RH**

Grafikon 1: Statistički pregled isporuka hrvatskih poreznih obveznika EU obveznicima ili obveznicima u trećoj zemlji (PDV obrazac, pozicija I.- 4. i I. – 5.)



Izvor: **Ministarstvo financija RH**

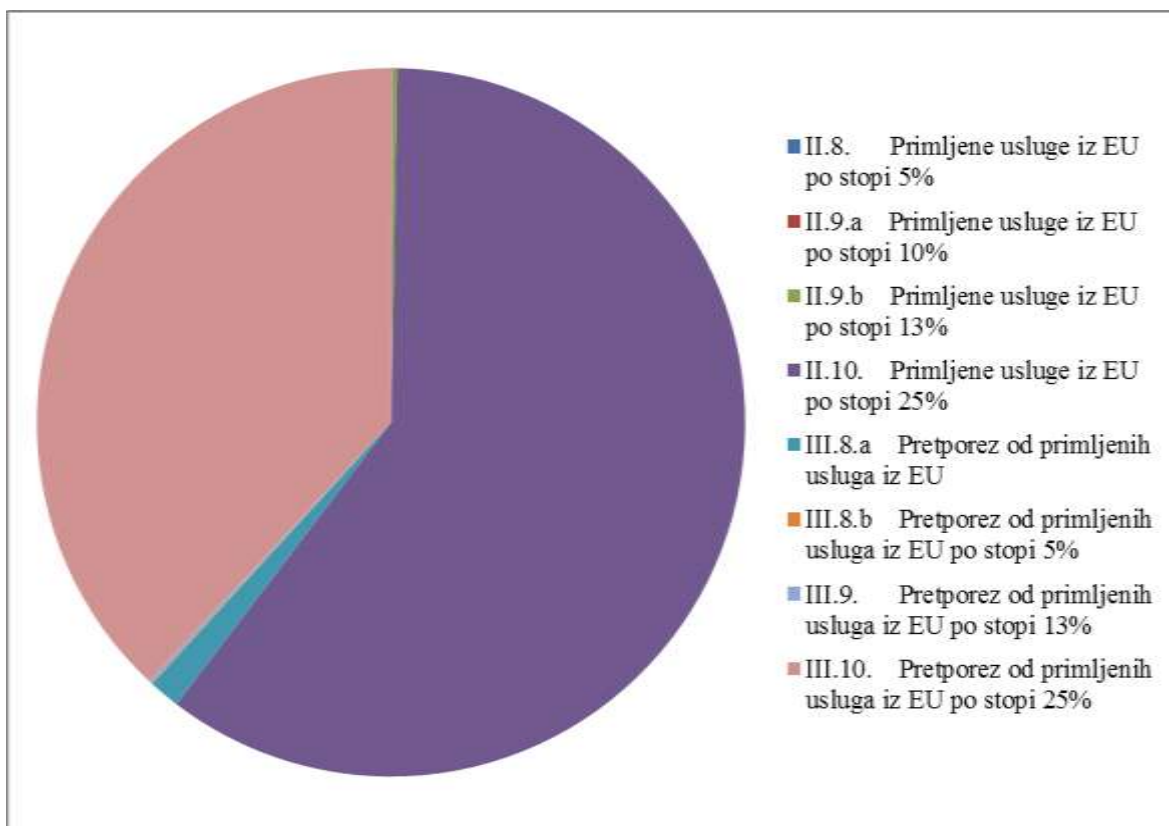
Iz prikazanih podataka vidljivo je da u razdoblju od 2013. do 2017. godine 36,44% pruženih usluga poreznih obveznika iz RH je obavljeno poreznim obveznicima bez sjedišta u RH, odnosno u trećim zemljama, dok je 63,56% isporuka obavljeno poreznim obveznicima unutar EU.

Tablica 8: Statistički pregled isporuka poreznih obveznika iz EU hrvatskim poreznim obveznicima (PDV obrazac II. – 8., 9. i 10. i III. – 8., 9. i 10.)

| STAVKE PRIJAVA | 2013. – 2017. | | |
|--|----------------------|------------------|----------------|
| | Broj prijava/stavaka | Porezna osnovica | Iznos poreza |
| II.8. Primljene usluge iz EU po stopi 5% | 331 | -11.961.386 | -598.070 |
| II.9.a Primljene usluge iz EU po stopi 10% | 159 | 17.310.008 | 1.731.002 |
| II.9.b Primljene usluge iz EU po stopi 13% | 1.511 | 32.496.860 | 4.222.457 |
| II.10. Primljene usluge iz EU po stopi 25% | 432.541 | 55.520.981.921 | 13.880.247.924 |
| III.8.a Pret porez od primljenih usluga iz EU | 10.231 | 5.005.987.031 | 1.233.434.577 |
| III.8.b Pret porez od primljenih usluga iz EU po stopi 5% | 362 | 151.731.694 | 7.586.585 |
| III.9. Pret porez od primljenih usluga iz EU po stopi 13% | 1.098 | 51.761.535 | 6.726.582 |
| III.10. Pret porez od primljenih usluga iz EU po stopi 25% | 273.666 | 50.917.179.031 | 12.729.296.501 |

Izvor: **Ministarstvo financija RH**

Grafikon 2: Statistički pregled isporuka poreznih obveznika iz EU hrvatskim poreznim obveznicima (PDV obrazac II. – 8., 9. i 10. i III. – 8., 9. i 10.)



Izvor: **Ministarstvo financija RH**

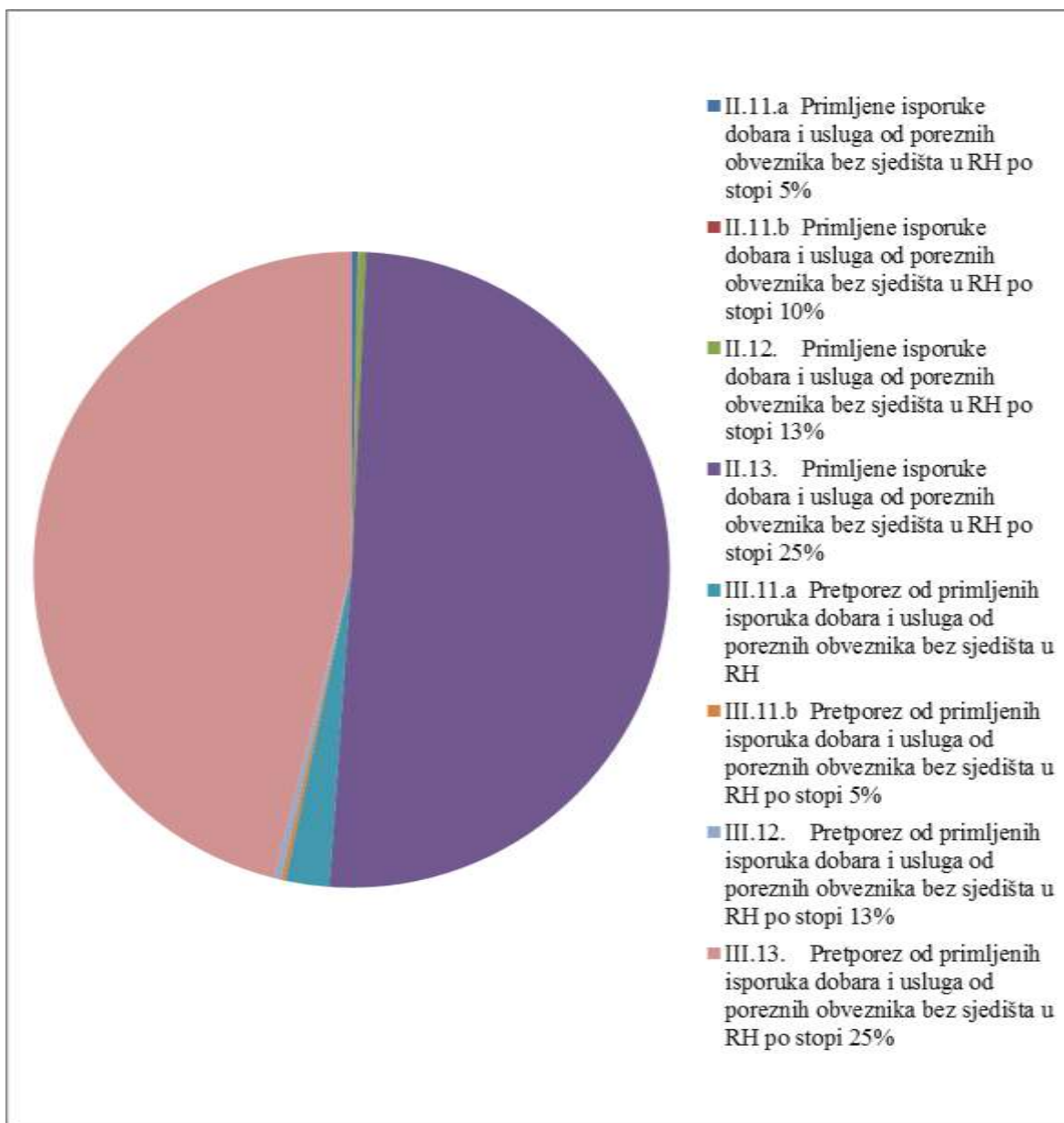
Iz prikazanih podataka vidljivo je da u razdoblju od 2013. do 2017. godine najzastupljenije su primljene usluge iz EU po stopi od 25%.

Tablica 9: Statistički pregled isporuka poreznih obveznika iz trećih zemalja hrvatskim poreznim obveznicima (PDV obrazac II. – 11., 12. i 13. i III. – 11., 12. i 13.)

| STAVKE PRIJAVA | 2013. – 2017. | | |
|--|----------------------|------------------|----------------|
| | Broj prijava/stavaka | Porezna osnovica | Iznos poreza |
| II.11.a Primljene isporuke dobara i usluga od poreznih obveznika bez sjedišta u RH po stopi 5% | 817 | 1.447.535.136 | 72.376.759 |
| II.11.b Primljene isporuke dobara i usluga od poreznih obveznika bez sjedišta u RH po stopi 10% | 55 | 2.951.576 | 295.150 |
| II.12. Primljene isporuke dobara i usluga od poreznih obveznika bez sjedišta u RH po stopi 13% | 1.078 | 4.354.059.494 | 566.028.462 |
| II.13. Primljene isporuke dobara i usluga od poreznih obveznika bez sjedišta u RH po stopi 25% | 136.162 | 65.189.894.459 | 16.297.474.376 |
| III.11.a Pret porez od primljenih isporuka dobara i usluga od poreznih obveznika bez sjedišta u RH | 5.996 | 8.115.925.713 | 1.994.405.327 |
| III.11.b Pret porez od primljenih isporuka dobara i usluga od poreznih obveznika bez sjedišta u RH po stopi 5% | 634 | 1.449.496.066 | 72.474.806 |
| III.12. Pret porez od primljenih isporuka dobara i usluga od poreznih obveznika bez sjedišta u RH po stopi 13% | 942 | 4.351.181.242 | 565.817.164 |
| III.13. Pret porez od primljenih isporuka dobara i usluga od poreznih obveznika bez sjedišta u RH po stopi 25% | 124.488 | 60.427.236.747 | 15.106.806.579 |

Izvor: **Ministarstvo financija RH**

Grafikon 3: Statistički pregled isporuka poreznih obveznika iz trećih zemalja hrvatskim poreznim obveznicima (PDV obrazac II. – 11., 12. i 13. i III. – 11., 12. i 13.)



Izvor: **Ministarstvo financija RH**

Iz prikazanih podataka vidljivo je da u razdoblju od 2013. do 2017. godine najzastupljenije su primljene usluge od poreznih obveznika bez sjedišta u RH po stopi od 25%.

8. ZAKLJUČAK

U oporezivanju PDV-om inozemnih usluga, sukladno Zakonu o PDV-u važno je odrediti mjesto oporezivanja usluga, te potom evidentiranja obveze u poreznim evidencijama i propisanim obrascima, kao i priznavanje pretporeza. Potrebno je utvrditi je li riječ o usluzi koja je oporeziva odredbama Zakona o PDV-u, odnosno je li mjesto oporezivanja u RH. Nadalje, bitno je utvrditi gospodarsku bit usluge, te jesu li isporučitelji i primatelji porezni obveznici, mali porezni obveznici, porezni obveznici koji primjenjuju neki od posebnih postupaka oporezivanja ili fizičke osobe, primjenjuje li se neko od oslobođenja ili iznimaka, te kada je nastao oporezivi događaj. Člankom 17. st. 1. Zakona o PDV-u propisuje opća pravila oporezivanja inozemnih usluga. Tako je određeno da se mjestom obavljanja usluga poreznom obvezniku koji djeluje kao takav smatra mjesto sjedišta tog poreznog obveznika. Stavak 2. članka 17. propisuje da se mjestom obavljanja usluge osobi koja nije porezni obveznik smatra mjesto u kojem porezni obveznik koji obavlja usluge ima sjedište. Osnovno načelo plaćanja PDV-a, kada se usluge obavljaju između poreznih obveznika sa sjedištem u različitim državama članicama EU, trećih zemalja ili trećih područja, je pravilo prijenosa porezne obveze. To znači da se obveza plaćanja PDV-a prenosi na primatelja usluge koji treba obračunati PDV i prikazati iznos PDV-a kao pretporez u propisanim poreznim evidencijama. Ako primatelj usluge nije porezni obveznik isporučitelj je obvezan platiti PDV na obavljenu uslugu. Svakako, prije primjene općeg pravila oporezivanja potrebno je provjeriti da li je moguće primijeniti neko od pravila izuzetaka propisanih čl. 18 - 36 Zakona o PDV-u. Ako je strani porezni obveznik registriran za PDV u RH, najprije je potrebno utvrditi s koje je osnove isti registriran u RH, te da li ima status stalne poslovne jedinice prema Zakonu o PDV-u.

Kod oporezivanja PDV-om primljenih ili izvršenih usluga stranom poreznom obvezniku potrebno je utvrditi gospodarsku bit svake pojedine transakcije, sve gospodarske okolnosti i tek tada utvrditi mjesto oporezivanja usluge i primijeniti odgovarajuće odredbe Zakona o PDV-u.

9. POPIS LITERATURE

1. Kalčić, R. (2015). Oporezivanje usluga povezanih s nekretninama-Provedbena uredba Vijeća (EU) 1042/2013 Računovodstvo,Revizija i Financije, XXI, (11), str. 103
2. Markota Lj. et al. (2017). Porez na dodanu vrijednost VII. potpuno izmijenjeno izdanje. Zagreb: RRiF Plus d.o.o.
3. Markota Lj, IX. (2015). PDV na „inozemne usluge“ (I. dio) , Računovodstvo revizija i financije, (1), str. 95-109
4. Markota Lj, X. (2015). PDV na „inozemne usluge“ (II. dio) , Računovodstvo revizija i financije, (1), str. 112-122
5. Markota, Lj. (2017). Obveznici PDV-a u 2018. godini – ulazak i izlazak. Računovodstvo, Revizija i Financije, XXVI, (12), str. 163
6. Markota, Lj. (2018). Oporezivanje usluga koje su povezane s nekretninama. Računovodstvo, Revizija i Financije, XXVIII, (4), str. 65-67
7. Markota, Lj. (2017). Oporezivanje iznajmljivača stranaca u RH. Računovodstvo, Revizija i Financije, XXVII, (6), str. 139
8. Markota, Lj. (2017). Novosti u Pravilniku o PDV-u od 1. svibnja 2017. godine. Računovodstvo, Revizija i Financije,XXVII, (6), str. 117
9. Pravilnik o porezu na dodanu vrijednost (Narodne novine br. 73/13 do 115/16)
10. Rašić Krajnović, T. (2017). Porezni zastupnik u R.Hrvatskoj Računovodstvo, Revizija i Financije, XXVII, (11), str. 111
11. Statistički podaci Ministarstva financija RH
12. Zakon o porezu na dodanu vrijenost (Narodne novine br. 73/13 do 115/16)

10. MREŽNE STRANICE

1. Mišljenja središnjeg ureda Ministarstva financija. URL: https://www.porezna-uprava.hr/HR_publicacije/Stranice/lista-misljenja.aspx (pristupljeno: 04. veljače 2018.)
2. Porezna uprava. URL: https://www.porezna-uprava.hr/HR_publicacije/Lists/mislenje33/Display.aspx?id=19020 (pristupljeno 04. travnja 2018.)
3. Porezna uprava-obraci, URL: https://www.porezna-uprava.hr/HR_obraci/Documents/POREZ%20NA%20DODANU%20VRIJEDNOST/P-PDV.pdf (pristupljeno: 20. travnja 2018.)
4. www.borlina.hr (pristupljeno 20. travnja 2018.)

11. POPIS SLIKA

| | |
|---|---------|
| Slika 1: Obrazac P-PDV- Zahtjev za registriranje za potrebe PDV-a..... | str. 4 |
| Slika 2: Oporezivanje B2B usluga..... | str. 6 |
| Slika 3: Oporezivanje B2B usluga..... | str. 7 |
| Slika 4: Oporezivanje B2C usluga..... | str. 7 |
| Slika 5: Oporezivanje B2C usluga..... | str. 8 |
| Slika 6: Pregled nastanka obveze obračuna PDV-a i prava na odbitak PDV-a za primljene usluge unutar EU, str. 33 | |
| Slika 7: Obrazac ZP..... | str. 36 |
| Slika 8: Obrazac PDV-S..... | str. 37 |
| Slika 9: Obrazac PDV..... | str. 38 |

12. POPIS TABLICA

| | |
|---|---------|
| Tablica 1: Mjesto isporuke usluga i obračun PDV-a za posredničke usluge u tuđe ime i za tuđi račun obavljene osobama koje nisu porezni obveznici..... | str. 10 |
| Tablica 2: Mjesto isporuke usluga i obračun PDV-a za usluge u vezi s nekretninama..... | str. 16 |
| Tablica 3: Mjesto isporuke usluga i obračun PDV-a za usluge prijevoza..... | str. 18 |
| Tablica 4: Mjesto isporuke usluga i obračun PDV-a za pomoćne usluge u prijevozu, procjenu pokretnih materijalnih dobara..... | str. 19 |
| Tablica 5: Mjesto isporuke usluga i obračun PDV-a za usluge u kulturi..... | str. 21 |
| Tablica 6: Mjesto isporuke usluga i obračun PDV-a za ostale usluge..... | str. 25 |
| Tablica 7. Statistički pregled isporuka hrvatskih poreznih obveznika EU obveznicima ili obveznicima u trećoj zemlji (PDV obrazac, pozicija I.- 4. i I. – 5.)..... | str. 41 |
| Tablica 8. Statistički pregled isporuka poreznih obveznika iz EU hrvatskim poreznim obveznicima (PDV obrazac II. – 8., 9. i 10. i III. – 8., 9. i 10.)..... | str. 42 |
| Tablica 9. Statistički pregled isporuka poreznih obveznika iz trećih zemalja hrvatskim poreznim obveznicima (PDV obrazac II. – 11., 12. i 13. i III. – 11., 12. i 13.)..... | str. 44 |

13. POPIS GRAFIKONA

Grafikon 1: Statistički pregled isporuka hrvatskih poreznih obveznika EU obveznicima ili obveznicima u trećoj zemlji (PDV obrazac, pozicija I.- 4. i I. – 5.).....str. 41

Grafikon 2: Statistički pregled isporuka poreznih obveznika iz EU hrvatskim poreznim obveznicima (PDV obrazac II. – 8., 9. i 10. i III. – 8., 9. i 10.).....str. 43

Grafikon 3: Statistički pregled isporuka poreznih obveznika iz trećih zemalja hrvatskim poreznim obveznicima (PDV obrazac II. – 11., 12. i 13. i III. – 11., 12. i 13.).....str. 45