

# Porezni tretman prometa dobara - tuzemstvo, EU i treće zemlje

---

Špoljar, Robert

Master's thesis / Specijalistički diplomski stručni

2020

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:198:399769>

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

Download date / Datum preuzimanja: **2024-09-08**



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**

**SPECIJALISTIČKI DIPLOMSKI STRUČNI STUDIJ KORPORATIVNE  
FINANCIJE**

**Robert Špoljar**

**SPECIJALISTIČKI DIPLOMSKI STRUČNI RAD**

**POREZNI POLOŽAJ PROMETA DOBARA - TUZEMSTVO, EU I  
TREĆE ZEMLJE**

**Zagreb, 2020.**

**RRiF VISOKA ŠKOLA ZA FINANCIJSKI MENADŽMENT U ZAGREBU**  
**SPECIJALISTIČKI DIPLOMSKI STRUČNI STUDIJ KORPORATIVNE FINACIJE**

**SPECIJALISTIČKI DIPLOMSKI STRUČNI RAD**  
**POREZNI POLOŽAJ PROMETA DOBARA - TUZEMSTVO, EU I**  
**TREĆE ZEMLJE**

Ime i prezime studenta: Robert Špoljar

Matični broj studenta: 116/18-I-SDS

Mentor: Dr.sc. Ljerka Markota, prof. visoke škole u trajnom zvanju

Zagreb, 2020.

## **ZAHVALA:**

Prvu i najveću zahvalu iskazujem mojoj mentorici dr.sc. Ljerki Markoti, koja je u prvom koraku apsolutno promijenila moj pogled na „svijet“ poreza svojom strašću prema porezima i izuzetno kvalitetnim predavanjima, a kasnije i najvećom mogućom podrškom tijekom cijelog pisanja ovog rada. Veliko HVALA profesorice!

Drugu u nizu zahvala želio bih uputiti svim profesorima RRiF Visoke škole koji ulažu velik trud u prenošenje znanja na sve studente, ne samo kroz predavanja već i u svoje slobodno vrijeme, kada god je studentima njihova pomoć potrebna. Hvala Vam na uloženom vremenu i samo tako nastavite dalje.

Kakva bi ovo zahvala bila, ako ne bih zahvalio i svim kolegicama i kolegama koji su bili vrijedni ove dvije godine i koji su bili dodatna motivacija u svakom trenutku. U vašem društvu sve je bilo lakše!

Posljednju zahvalu ću zaključiti jednom rečenicom. Obitelj je podrška koja sadrži beskrajnu ljubav i bez koje ništa ne bi bilo moguće. HVALA!

**NASLOV:** Porezni položaj prometa dobara - tuzemstvo, EU i treće zemlje

## **SAŽETAK:**

Temeljni nacionalni propisi prema kojima se određuje porezni položaj prometa dobara, a koji su i temelj za određivanje poreznog položaja u prometu dobara u RH su Zakon o porezu na dodanu vrijednost i Pravilnik o porezu na dodanu vrijednost. Međutim, okvir u oporezivanju PDV-om u EU je Direktiva vijeća 2006/112/EZ od 28. studenog 2006. godine o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost.

U vezi prometa dobara u RH u radu se obrazlaže porezni položaj isporuka dobara uz navođenje specifičnih poreznih situacija kao što je određivanje mjesta oporezivanja, primjena ispravne stope PDV-a, porezna osnovica, porezni položaj stranih poreznih obveznika koji prodaju dobra u RH i dr. U radu se pojašnjava i vrijeme nastanka obveze za PDV pri isporukama dobara, a samim time i mogućnost za priznavanje pretporeza iz ulaznih računa.

U poslovanju i prometu dobara unutar EU se obrazlažu uvjeti za oslobođene isporuke te se definira mjesto isporuke u nekoliko različitih slučajeva, kao što je primjerice mjesto isporuke dobara s montažom i mjesto isporuke dobara bez prijevoza. U okviru poslovanja s EU istražuje se i obrazlaže vrijeme nastanka oporezivog događaja kod stjecanja dobara, porezna osnovica pri stjecanju, kao i primjer trostranog posla.

Kao i kod poslovanja s državama članicama, obrađuje se i područje obračuna PDV-a pri izvozu i uvozu dobara iz trećih zemalja. Također će se prikazati računovodstveno evidentiranje obveze PDV-a u tuzemstvu, pri stjecanju dobara iz EU i pri uvozu dobara. U zadnjem dijelu rada se daje usporedni pregled prometa dobara u opisanim prometima po godinama kao i obrazloženje opisanih prometa.

## **KLJUČNE RIJEČI:**

Isporuka dobara u tuzemstvu, isporuka dobara unutar EU-a, stjecanje dobara unutar EU-a, uvoz dobara, izvoz dobara, porezni položaj, isporuke u tuzemstvu, države članice EU, isporuke u treće zemlje.

**TITLE:** Tax position of trade in goods – domestic, EU and third countries

**SUMMARY:**

The basic national regulations according to which the tax position of trade in goods is determined, and which are also the basis for determining the tax position in trade in goods in the Republic of Croatia, are the Value Added Tax Act and the Ordinance on Value Added Tax. However, the framework for VAT taxation in the EU is Council Directive 2006/112/EC of 28 November 2006 on the common system of value added tax.

In the trade of goods in the Republic of Croatia, the paper explains the tax position of deliveries of goods with specific tax situations such as determining the place of taxation, application of the correct VAT rate, tax base, tax position of foreign taxpayers selling goods in the Republic of Croatia, etc. The paper also clarifies the time of occurrence of the VAT liability for the supply of goods, and thus the possibility of recognizing input tax from input invoices.

In transactions of goods within the EU, the conditions for exempt supplies will be explained and the place of delivery in various cases will be defined, such as the place of delivery of goods with assembly and the place of delivery of goods without transport. Within the framework of doing business with the EU, the time of occurrence of the taxable event in the acquisition of goods, the tax base upon acquisition, as well as the example of a tripartite transaction are investigated and explained.

As with business with Member States, the area of VAT calculation for imports and exports of goods from and in third countries is also covered. Accounting will also show the accounting of VAT liabilities in the country, when acquiring goods from the EU and when importing goods. In the last part of the paper, a comparative overview of the turnover of goods in the described transactions by years is given, as well as an explanation of the described transactions.

**KEY WORDS:**

Delivery of goods at homeland, delivery of goods within the EU, acquisition of goods within the EU, import of goods, export of goods, tax position, homeland deliveries, EU member states, deliveries in third countries.

## SADRŽAJ

|       |   |    |
|-------|---|----|
| 1.    | UVOD.....   | 1  |
| 2.    | POREZNI OBVEZNICI U PROMETU DOBARA I USLUGA U RH.....                     | 3  |
| 2.1.  | Tko je porezni obveznik.....  | 3  |
| 2.2.  | Tko se mora registrirati za potrebe PDV-a.....                            | 4  |
| 2.3.  | Ulazak i izlazak iz sustava PDV-a.....                                    | 6  |
| 2.3.1 | <i>Obračun PDV-a prema naplaćenim naknadama .....</i>                     | 8  |
| 2.3.2 | <i>Ulazak obrtnika paušaliste u sustav PDV-a.....</i>                     | 9  |
| 2.4.  | Stope PDV-a u prometu dobara.....   | 9  |
| 3.    | ISPORUKE DOBARA U TUZEMSTVU.....  | 13 |
| 3.1   | Predmet oporezivanja.....   | 13 |
| 3.2   | Nastanak porezne obveze i porezna osnovica kod isporuke dobara.....       | 15 |
| 3.2.1 | <i>Porezna osnovica pri isporuci dobara u tuzemstvu.....</i>              | 16 |
| 3.3   | Pravo i uvjeti priznavanje pretporeza pri nabavi dobara u tuzemstvu ..... | 17 |
| 3.4   | Porezni položaj prometa dobara stranih poreznih obveznika u RH .....      | 19 |
| 3.5   | Obveza izdavanja računa i propisani elementi .....                        | 21 |
| 4.    | ISPORUKE DOBARA UNUTAR EU.....  | 24 |
| 4.1   | Uvjeti za oslobođenu isporuku unutar EU .....                             | 24 |
| 4.2   | Porezni položaj isporuka unutar EU .....                                  | 28 |
| 4.3   | Određivanje mjesta isporuke dobara.....                                   | 28 |
| 4.3.1 | <i>Mjesto isporuke dobara bez prijevoza .....</i>                         | 29 |
| 4.3.2 | <i>Mjesto isporuke dobara s prijevozom .....</i>                          | 29 |

|       |  |    |
|-------|--|----|
| 4.3.3 | <i>Mjesto isporuke dobara na brodovima, zrakoplovima ili vlakovima</i> .....                                   | 30 |
| 4.3.4 | <i>Mjesto isporuke dobara putem sustava za prirodni plin, električnu energiju, grijanje ili hlađenje</i> ..... | 31 |
| 4.3.5 | <i>Mjesto isporuke dobara na daljinu</i> .....   | 32 |
| 4.3.6 | <i>Mjesto isporuke dobara s montažom</i> .....   | 35 |
| 4.4   | Premještanje dobara i aranžman premještanja dobara .....   | 37 |
| 5.    | STJECANJE DOBARA IZ EU .....   | 41 |
| 5.1   | Nastanak oporezivog događaja .....   | 41 |
| 5.2   | Porezna osnovica kod stjecanja dobara iz EU .....  | 43 |
| 5.3   | Određivanje poreznog položaja prodavatelja .....   | 43 |
| 5.4   | Nastanak porezne obveze i uvjeti za odbitak pretporeza .....   | 44 |
| 5.5   | Porezni položaj i evidentiranje stjecanja dobara iz EU „malih“ poreznih obveznika .....                        | 46 |
| 5.6   | Trostrani posao .....  | 47 |
| 6.    | IZVOZ DOBARA .....   | 52 |
| 6.1   | Uvjeti za primjenu oslobođenja od plaćanja PDV-a pri izvozu dobara .....                                       | 52 |
| 6.2   | Usluge koje su oslobođene PDV-a pri izvozu dobara .....  | 53 |
| 6.3   | Izvoz dobara iz druge zemlje članice EU .....  | 54 |
| 7.    | UVOZ DOBARA .....  | 55 |
| 7.1   | Nastanak oporezivog događaja i obveza obračuna PDV-a pri uvozu dobara .....                                    | 55 |
| 7.2   | Određivanje mjesta uvoza dobara .....  | 55 |
| 7.3   | Porezna osnovica .....   | 56 |



|     |   |    |
|-----|---|----|
| 7.4 | Carinski postupak 42.....   | 58 |
| 8.  | KOMPARATIVNA ANALIZA PROMETA DOBARA U TUZEMSTVU, EU I TREĆIM ZEMLJAMA U RAZDOBLJU OD 2015. – 2019. GODINE ..... | 60 |
| 8.1 | Broj obveznika PDV-a u prometu dobara i usluga u tuzemstvu te promet dobara unutar EU i trećim zemljama.....    | 60 |
| 8.2 | Broj prijava/stavaka u prometu dobara u tuzemstvu, EU i trećim zemljama .....                                   | 63 |
| 8.3 | Iznos porezne osnovice u prometu dobara i usluga u tuzemstvu te prometa dobara unutar EU i trećim zemljama..... | 66 |
| 8.4 | Iznos PDV-a u prometu dobara i usluga u tuzemstvu te prometa dobara unutar EU i trećim zemljama.....            | 69 |
| 9.  | ZAKLJUČAK.....  | 72 |
|     | POPIS LITERATURE .....  | 75 |
|     | POPIS GRAFIKONA, SLIKA I TABLICA .....  | 77 |

## 1. UVOD

Promet dobara može se obavljati unutar jedne države, ali isto tako isporuke dobara se mogu obavljati i između nekoliko država, neovisno o tome jesu li one unutar Europske Unije (dalje: EU) ili se radi o prometu s trećim zemljama. Prometom dobara unutar EU smatra se isporuka između država članica, dok se isporuke i stjecanje iz trećih zemalja odnose na države koje nisu države članice EU (SAD, BiH, Kina). Svakom prometu dobara mora se odrediti u kojoj zemlji će on biti oporeziv i na koji način, a temeljni propisi kojima se treba voditi pri određivanju poreznog položaja su Zakon o porezu na dodanu vrijednost<sup>1</sup> (dalje: Zakon o PDV-u) i Pravilnik o porezu na dodanu vrijednost<sup>2</sup> (dalje: Pravilnik o PDV-u). Porez na dodanu vrijednost (dalje: PDV) je porez koji Republici Hrvatskoj (dalje: RH) donosi najveće prihode za financiranje javnih rashoda. Često ga se naziva „svefaznim“ porezom jer on obuhvaća cjelokupni proizvodni i prodajni ciklus, pri čemu se oporezuje dodana vrijednost koju proizvođač stvara kao razliku između troškova koji su nastali u proizvodnom procesu i prodajne cijene prema svojim kupcima.

Kvalitetnim poznavanjem propisa o PDV-u u prometu dobara porezni obveznici mogu smanjiti svoj porezni rizik, pogotovo u dvojbjenim situacijama koje su vrlo česte i upravo iz tog razloga potrebno im je pružiti što kvalitetnije informacije i primjere koji će im u praksi pomoći. Jednako tako, poznavanje propisa o PDV-u i njihova ispravna primjena u nekim slučajevima može značiti i porezne uštede poduzetnicima.

Cilj istraživanja ovog specijalističkog diplomskog stručnog rada je utvrditi i definirati zahtjeve poreznih propisa u RH te Direktive vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost<sup>3</sup> (dalje: Direktiva o PDV-u) koji uređuju oporezivanje PDV-om promet dobara u tuzemstvu, s EU i trećim zemljama kao kvalitetnu podlogu sudionicima u prometu dobara za obračun PDV-a odnosno za ispravnu primjenu priznavanja pretporeza.

Ovaj se specijalistički diplomski stručni rad temelji ponajprije na teorijskom dijelu u kojem se koristi nekoliko metoda istraživanja, a u posljednjem dijelu rada se daje empirijsko

---

<sup>1</sup> Zakon o porezu na dodanu vrijednost (Narodne novine, br. 73/13. – 121/19.)

<sup>2</sup> Pravilnik o porezu na dodanu vrijednost (Narodne novine, br. 79/13. – 1/20.)

<sup>3</sup> EUR – Lex, Direktiva vijeća 2006/112/EZ, Raspoloživo na: URL: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/HR/TXT/PDF/?uri=CELEX:32006L0112&from=HR> (pristupljeno 02. srpnja 2020).

istraživanje. Induktivno deduktivnom metodom će se prikupljati činjenice iz važećih propisa iz kojih će se napraviti određena zapažanja te će se na kraju dati zaključci na osnovu zapažanja. Konkretno, za svako pojedino područje istraživanja, promet dobara u tuzemstvu, EU i trećim zemljama će se prikupiti činjenice iz propisa vezanih uz oporezivanje PDV-om te će se na temelju propisa donijeti zaključci o ispravnoj primjeni poreznog propisa u određenom prometu dobara. Metoda analize koristit će se za istraživanje posebnosti pojedinih područja unutar glavnih područja istraživanja, kao što je pojam trostranog posla ili carinskog postupka 42 dok se empirijski dio rada sastoji se od komparativne metode kojom će se usporediti prometi dobara u određenom vremenskom razdoblju.

U prvom dijelu rada daje se objašnjenje pojma poreznog obveznika te razgraničenje poreznih obveznika na koje se promet dobara odnosi, odnosno je li riječ o „malom“ ili „redovitom“ poreznom obvezniku. Nadalje, obrazloženo je pitanje obveznog ulaska i izlaska u sustav PDV-a te obveza registracije za potrebe PDV-a, odnosno dobivanje PDV identifikacijskog broja.

Prometom dobara unutar EU smatra se isporuka između država članica, dok se isporuke i stjecanje iz trećih zemalja odnose na uvoz dobara iz država koje nisu države članice EU (SAD, BiH, Kina itd.) te su se prema vrsti isporuka i stjecanja dobara i odredila glavna poglavlja rada, opisujući način oporezivanja svake od njih.

U drugom dijelu rada obrađuje se promet s poduzetnicima iz EU kod kojih se većim dijelom, kada je stjecatelj obveznik PDV-a, PDV prikazuje samo obračunski i ne dolazi do stvarnog plaćanja PDV-a. Za „male“ porezne obveznike propisana su drukčija porezna pravila. Međutim, postoje isporuke u kojima je potrebno biti oprezan u određivanju poreznog položaju prometa dobara, kao što je npr. obračun PDV-a pri isporuci dobara bez prijevoza, kada se prema čl. 31. Direktive o PDV-u mjestom isporuke dobara koja se ne otpremaju ili ne prevoze, smatra mjesto gdje se dobra nalaze u vrijeme isporuke.

Nadalje, obrađuje se promet dobara s trećim zemljama odnosno uvoz i izvoz dobara, a u posljednjem dijelu rada daje se statistički pregled prometa dobara u tuzemstvu, EU i trećim zemljama. U zaključku ovog specijalističkog diplomskog stručnog rada daje se pregled obrađenih tema i odgovori na postavljena istraživačka pitanja.

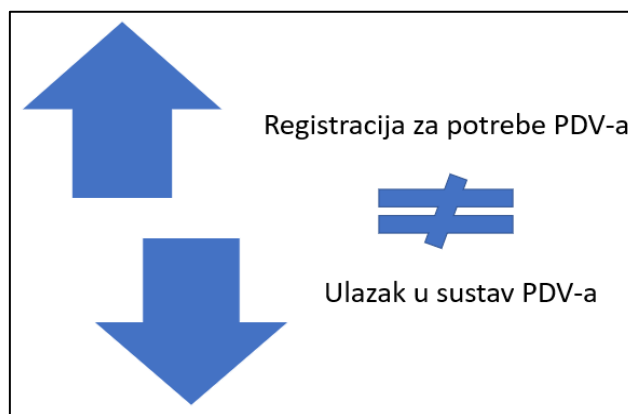
## 2. POREZNI OBVEZNICI U PROMETU DOBARA I USLUGA U RH

### 2.1. Tko je porezni obveznik

Pri utvrđivanju koje isporuke dobara i usluga su oporezive PDV-om potrebno je utvrditi je li isporučitelj obveznik PDV-a i tko se uopće smatra poreznim obveznikom. Prema čl. 6. st. 1. Zakona o PDV-u *porezni obveznici su sve osobe koje samostalno obavljaju bilo koju gospodarsku djelatnost bez obzira na svrhu i rezultat obavljanja te djelatnosti.*<sup>4</sup> U gospodarske djelatnosti se mogu ubrojiti isporuke raznih usluga koje se nude na tržištu, djelatnost trgovine, proizvođači i svi ostali koji na određeni način ostvaruju ekonomske koristi i dodaju vrijednost proizvodima ili uslugama koje isporučuju, uključujući slobodna zanimanja te rudarske i poljoprivredne djelatnosti. Pri obavljanju gospodarske djelatnosti samostalnost ne postoji u slučaju kada se radi o zaposleniku koji je zaposlen kod poslodavca i kada je sklopljen ugovor o nesamostalnom radu. Zaposlenikov rad ima obilježje nesamostalnosti i samim time ne može biti porezni obveznik u smislu poreza na dodanu vrijednost. Isto vrijedi i za sve ostale isporuke dobara i usluga koje imaju obilježja nesamostalnosti.

Nakon utvrđivanja pojma poreznog obveznika potrebno je utvrditi koji obveznici se moraju samo registrirati za potrebe PDV-a, a koji moraju ući u sustav PDV-a (upisati se u registar poreznih obveznika) te koja je zapravo razlika između registracije za potrebe PDV-a i ulaska u sustav PDV-a.

Slika 1: Registracija za potrebe PDV-a i ulazak u sustav PDV-a



Izvor: autor

<sup>4</sup> Zakon o porezu na dodanu vrijednost (Narodne novine, br. 73/13. – 121/19.)

Porezni status sudionika u razmjeni dobara i usluga vrlo je važan kod inozemnih isporuka jer o njemu ovisi hoće li isporučitelj moći prenijeti poreznu obvezu na stjecatelja ili će sam obračunati PDV odnosno hoće li stjecatelj moći preuzeti poreznu obvezu i priznati pretporez ili će samo moći preuzeti obvezu bez mogućnosti priznavanja pretporeza ako se radi o malom poreznom obvezniku.

Isto tako, pri tuzemnim isporukama porezni status je važan kod isporučitelja jer o njemu ovisi hoće li se obveza za PDV obračunati, a kod stjecatelja porezni status odgovara na pitanje može li se priznati pretporez po ulaznim računima.

## **2.2. Tko se mora registrirati za potrebe PDV-a**

Obveza registracije za potrebe PDV-a odnosi se na poduzetnike koji obavljaju transakcije unutar EU i kojima je potreban PDV identifikacijski broj (dalje: PDV ID broj) kako bi mogli u slučaju stjecanja dobara ili usluga iz EU mogli preuzimati poreznu obvezu ili prenijeti poreznu obvezu u slučaju isporuke dobara ili usluge na stjecatelja. Zahtjev za registraciju u VIES (*VAT Information Exchange System*) bazi potrebno je zatražiti od Porezne uprave, a PDV ID broj u Republici Hrvatskoj sastoji se od predznaka „HR“ i OIB-a poduzetnika. Mali porezni obveznici koji još nisu zatražili PDV ID broj mogu u nekim slučajevima i dalje poslovati s drugim državama članicama bez obveze prijave u VIES bazu, ali svakako moraju provjeriti u kojim je to situacijama moguće. Kod zaprimanja usluga iz EU te obavljanja usluga u EU prijava je obvezna, dok se kod prometa dobara pojavljuju određene posebnosti.

Prilikom stjecanja dobara iz EU, mali porezni obveznik nema obvezu prijave u VIES bazu sve dok mu vrijednost stečenih dobara ne prijeđe 77.000,00 kn, a u slučaju isporuke dobara hrvatskih poreznih obveznika u EU osobama koje nisu porezni obveznici potrebno je provjeriti koliki je prag isporuke u državi stjecatelja, koji će odrediti da li se društvo isporučitelj dobara mora prijaviti u toj državi članici za potrebe PDV-a i samim time obračunati PDV prema propisima države članice u kojoj se isporuka obavila. Primjerice, kada isporučitelj iz EU-a obavlja isporuku dobara u RH osobama koje nisu porezni obveznici, prag isporuke iznosi 270.000,00 kn te ako isporučitelj zna da će tom isporukom prag biti prijeđen, on je dužan prije isporuke zatražiti PDV ID broj u RH i obračunati PDV prema hrvatskim poreznim propisima. Kada se radi o obavljanju usluga, inozemni porezni

obveznici se moraju registrirati za potrebe PDV-a u RH kada je mjesto oporezivanja usluge koja je obavljena u RH, odnosno kada se usluga obavlja fizičkim osobama.

To znači da se inozemni porezni obveznici trebaju registrirati za potrebe PDV-a u RH (time postaju i obveznici PDV-a u RH s pravom priznavanja pretporeza) u sljedećim slučajevima:

- Za usluge prijevoza u putničkom prometu RH
- Za usluge na nekretnini u RH koje zaračunava fizičkoj osobi (npr. za građevinske usluge na nekretnini u RH)
- Za usluge na pokretnim dobrima u RH kada ih zaračunava fizičkoj osobi (npr. usluga popravka na pokretnim dobrima u RH)
- Za usluge za koje je mjesto oporezivanja u RH – fizičkoj osobi (npr. naknada za pristup kulturnim, umjetničkim, sportskim, znanstvenim, obrazovnim, zabavnim i sličnim događanjima – kotizacija za konferencije, seminare i dr.).

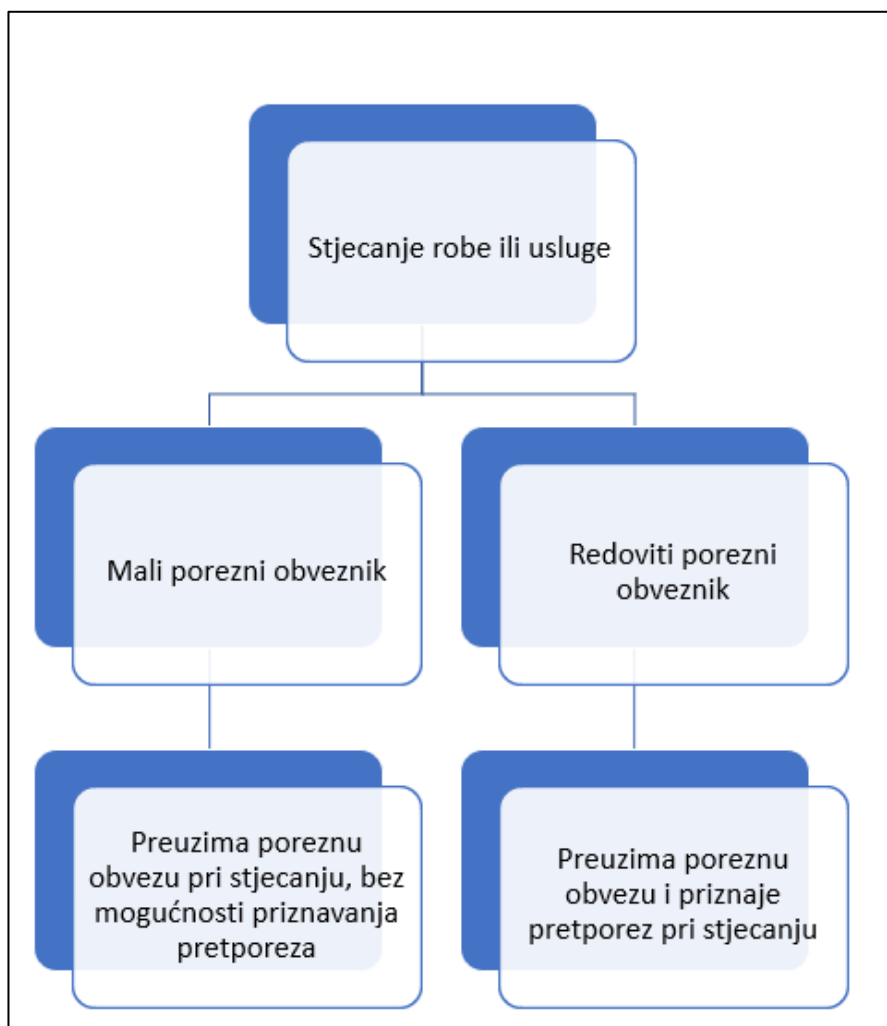
O ukidanju PDV ID broja strani porezni obveznik treba obavijestiti PU, Područni ured Zagreb, u roku od 8 dana od dana prestanka poslovanja u tuzemstvu. PU donosi rješenje o brisanju iz registra obveznika PDV-a i o ukidanju dodijeljenog PDV ID broja.<sup>5</sup>

Nakon svega navedenog, vrlo važno je napomenuti da mali porezni obveznici registrirani za potrebe PDV-a koji preuzimaju poreznu obvezu temeljem stjecanja dobara ili usluga nemaju pravo na odbitak pretporeza jer nisu „redoviti porezni obveznici“. To znači da se ne nalaze u sustavu PDV-a te obračunavaju PDV, ali nemaju pravo na priznavanje pretporeza što je zapravo temeljna razlika između registracije za potrebe PDV-a te ulaska u sustav PDV-a. U nastavku se daje i slikovni prikaz razlike između obračuna PDV-a malog poreznog obveznika i poreznog obveznika u sustavu PDV-a prilikom stjecanja dobara ili usluga.

---

<sup>5</sup> Markota, Lj. (2018) Porez na dodanu vrijednost: primjena u praksi, VIII.dopunjeno izdanje. Zagreb: RRI F plus d.o.o., str. 49., 50.

Slika 2: Mali porezni obveznik (registriran za potrebe PDV-a) i obveznik u sustavu PDV-a – razlika obračuna PDV-a pri stjecanju dobara ili usluga



Izvor: autor

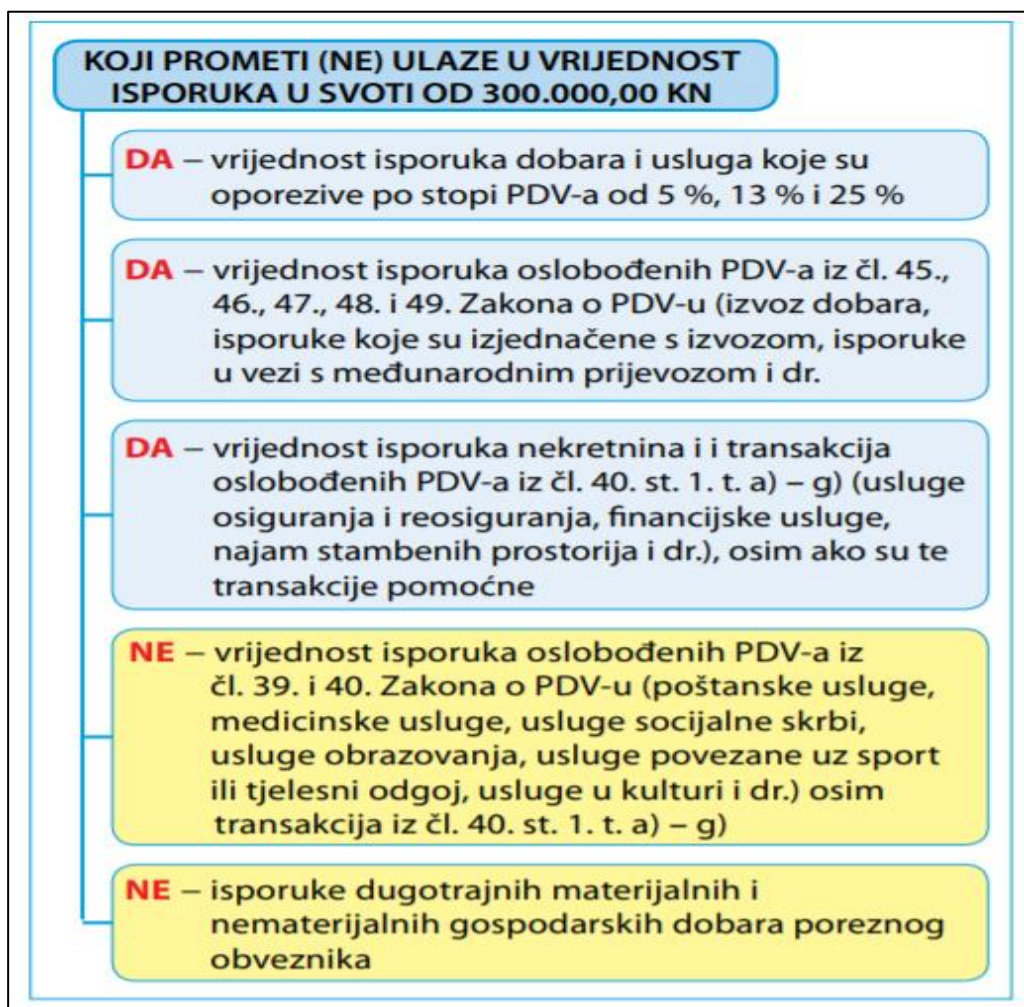
### 2.3. Ulazak i izlazak iz sustava PDV-a

Upisom u registar poreznih obveznika znači i obvezu obračuna PDV-a u prometu dobara i usluga. Obveznici PDV-a mogu biti mjesečni ili tromjesečni, a možemo ih podijeliti u dvije skupine. Jedna skupina su oni obveznici koji ulaze u sustav PDV-a po sili zakona dok su druga skupina oni koji u sustav ulaze dobrovoljno. Oni obveznici koji uđu u sustav PDV-a dobrovoljno obvezni su ostati u sustavu PDV-a najmanje tri godine.

Prag koji je utvrđen kao granica za one koji u sustav moraju ući po sili zakona i one koji mogu ostati izvan njega propisuje čl. 90. st. 1. Zakona o PDV-u, koji navodi da je granica za ulazak vrijednost isporuka dobara i usluga u svoti od 300.000,00 kn bez PDV-a. Mali porezni obveznici koji prijeđu prag od 300.000kn vrijednosti isporuka bez PDV-a ulaze u

sustav PDV-a od 1. dana u sljedećem mjesecu. Primjerice, računajući isporuke dobara i usluga od početka siječnja, ako poduzetnik prijeđe svotu od 300.000,00 kn 12. veljače 2020. godine, po sili zakona ulazi u sustav PDV-a od 1. ožujka 2020. godine te je obvezan u roku od 15 dana (do 15. ožujka 2020.) podnijeti obrazac P-PDV Poreznoj upravi. Koje sve isporuke ulaze u prag od 300.000,00 kn prikazuje Slika 3.

Slika 3: Pregled isporuka koje (ne)ulaze u svotu do 300.000,00 kn



Izvor: Markota, Lj. (2019) Obveze poduzetnika pri ulasku u sustav PDV-a tijekom godine. Računovodstvo, Revizija i Financije, 10/2019, str. 101.

U skladu s čl. 90. st. 5. Zakona o PDV-u, za ulazak u sustav PDV-a i utvrđivanje graničnog prometa (praga isporuka) za „dohodaše“ i „dobitaše“ uzimaju se isporuke koje bi bile oporezive (da je poduzetnik u sustavu PDV-a) stopom PDV-a od 5, 13 i 25 %, vrijednost isporuka oslobođenih PDV-a iz čl. 45. 46., 47., 48. i 49. Zakona o PDV-u. Riječ je o oslobođenjima pri izvozu, kod obavljanja usluga na pokretnoj imovini, isporuka u vezi s međunarodnim prijevozom, za određene isporuke koje su izjednačene s izvozom –



diplomatska i konzularna predstavništva i dr., te za određene usluge posredovanja. U promet se uračunavaju i oslobođene transakcije iz čl. 40. st. 1. t. a) – g) Zakona o PDV-u i promet nekretnina, osim ako je riječ o povremenim transakcijama. Pritom se ne uzimaju u obzir isporuke materijalnih i nematerijalnih dobara poreznog obveznika (isporuka dugotrajne imovine, prava i dr.).<sup>6</sup>

Poduzetnici su skloni izbjegavanju ulasku u sustav PDV-a zbog izrazito niskih troškova nabave pojedinih ulaznih sirovina ili robe pri čemu ne mogu odbiti visok iznos pretporeza, a kod utvrđivanja prodajnih cijena dodana vrijednost odnosno marža je puno veća i samim time bi njihova obveza prema državi bila velika. Hoće li porezni obveznik biti mjesečni ili tromjesečni obveznik određuje prag vrijednosti isporuka u svoti od 800.000,00 kn s uključenim PDV-om. Isporuke iznad navedenog iznosa obvezuju poreznog obveznika na mjesečni obračun, a ako porezni obveznik obavlja transakcije unutar EU također je obvezan obračunavati PDV mjesečno, što je propisano čl. 84. st. 3. Zakona o PDV-u.

### ***2.3.1 Obračun PDV-a prema naplaćenim naknadama***

Porezni obveznici imaju i mogućnost odabira obračuna PDV-a prema naplaćenim naknadama, a temeljni uvjet koji moraju zadovoljiti za takvu vrstu obračuna je vrijednost isporuka ispod 7.500.000,00 kn bez PDV-a u protekloj godini. Do 31. prosinca 2019. godine navedena granica je iznosila 3.000.000,00 kn. Kod odabira obračuna PDV-a prema naplaćenim naknadama, porezni obveznik priznaje pretporez u trenutku plaćanja računa dobavljaču, a obveza nastaje nakon što kupac plati ispostavljenu fakturu. Navedeno se ne odnosi na poslovanje s drugim državama članicama, pa se tada pretporez i obveza obračunavaju kada su i nastali, a ne kada su obveze podmirene ili potraživanja naplaćena. Ako porezni obveznici odluče obračunavati PDV prema naplaćenim naknadama, samom izjavom oni se obvezuju na primjenu istog postupka u sljedeće tri godine. Vrijednost isporuka u tom razdoblju ne smije im prelaziti 7.500.000,00 kn bez PDV-a.

*Odredbama članka 125.j Zakona o PDV-u propisano je da se obračun PDV-a prema postupku oporezivanja prema naplaćenim naknadama ne primjenjuje na:*

- *isporuke dobara unutar Europske unije,*
- *stjecanje dobara unutar Europske unije,*

---

<sup>6</sup> Markota, Lj. (2019) Obveze poduzetnika pri ulasku u sustav PDV-a tijekom godine, Računovodstvo, Revizija i Financije, 10/2019, str. 101.

- isporuke ili premještanje dobara iz članka 30. stavaka 8. i 9. Zakona,
- usluge iz članka 17. stavka 1. Zakona,
- isporuke za koje je primatelj obavezan platiti PDV prema članku 75. stavku 1. točki 7. i članku 75. stavcima 2. i 3. Zakona te u slučaju iz članka 7. stavka 9. Zakona,
- isporuke u okviru posebnog postupka oporezivanja za telekomunikacijske usluge, usluge radijskog i televizijskog emitiranja i elektronički obavljene usluge osobama koje nisu porezni obveznici.<sup>7</sup>

### **2.3.2 Ulazak obrtnika paušaliste u sustav PDV-a**

Kod poreznih obveznika koji plaćaju paušalni porez na dohodak razlikujemo paušaliste samostalne obrtničke djelatnosti te paušaliste iznajmljivače. I jedan i drugi poduzetnik pri ulasku u sustav PDV-a počinju obračunavati PDV na isporuke dobara i usluga od prvog dana mjeseca kada su prešli prag isporuka u iznosu 300.000,00 kn.

Paušalisti, samostalne obrtničke djelatnosti, prelaskom praga od 300.000,00 kn imaju obvezu vođenja poslovnih knjiga (KPI, DI) te primitke moraju evidentirati u Obrazac KPI neovisno o tome što će PU donijeti rješenje o plaćanju predujma poreza na dohodak najkasnije do kraja mjeseca koji slijedi nakon mjeseca u kojem su prestali uvjeti za utvrđivanje paušalnog dohotka. Obveza iskazivanja primitka u Obrascu KPI je s prvim danom mjeseca koji slijedi iza mjeseca u kojem su prestali uvjeti za utvrđivanje paušalnog dohotka, o čemu porezni obveznik treba obavijestiti PU.

### **2.4. Stope PDV-a u prometu dobara**

Opća stopa PDV-a u prometu dobara i usluga u RH je 25%. Osim stope PDV-a od 25%, primjenjuje se i obračun sniženih poreznih stopa od 5% i 13% na određene isporuke dobara i usluga. Značajna promjena u promjeni poreznih stopa dogodila se u četvrtoj poreznoj reformi koja je stupila na snagu od 01. siječnja 2020. godine i kojom se snižena stopa od 13% primjenjuje na uslugu pripremanja i usluživanja jela i slastica u i izvan ugostiteljskog objekta. Navedeno je definirano čl. 38. st. 3. t. za) Zakona o PDV-u.

---

<sup>7</sup> Ministarstvo Financija – Porezna Uprava, Raspoloživo na: URL: [https://www.porezna-uprava.hr/HR\\_publicacije/Lists/mislenje33/Display.aspx?id=19205](https://www.porezna-uprava.hr/HR_publicacije/Lists/mislenje33/Display.aspx?id=19205) (pristupljeno 09. travnja 2020).

Istim člankom definirane su sve isporuke dobara i usluga koje se oporezuju sniženim stopama od 5% i 13%. *PDV se obračunava i plaća po sniženoj stopi od 5% na isporuke sljedećih dobara i usluga:*

- a) sve vrste kruha*
- b) sve vrste mlijeka (kravlje, ovčje, kozje) koje se stavlja u promet pod istim nazivom u tekućem stanju, svježe, pasterizirano, homogenizirano, kondenzirano (osim kiselog mlijeka, jogurta, kefira, čokoladnog mlijeka i drugih mliječnih proizvoda), nadomjestke za majčino mlijeko*
- c) knjige stručnog, znanstvenog, umjetničkog, kulturnog i obrazovnog sadržaja, udžbenike za pedagoški odgoj i obrazovanje, za osnovnoškolsko, srednjoškolsko i visokoškolsko obrazovanje, osim onih koje u cijelosti ili većim dijelom sadrže oglase ili služe oglašavanju te osim onih koje se u cijelosti ili većim dijelom sastoje od videozapisa ili glazbenog sadržaja*
- d) lijekove koji imaju odobrenje nadležnog tijela za lijekove i medicinske proizvode*
- e) medicinsku opremu, pomagala i druge sprave koje se koriste za ublažavanje liječenja invalidnosti isključivo za osobnu uporabu invalida propisane općim aktom o ortopedskim i drugim pomagalima Hrvatskog zavoda za zdravstveno osiguranje*
- f) kinoulaznice*
- g) novine novinskog nakladnika koji ima statut medija, koje izlaze dnevno, osim onih koje u cijelosti ili većim dijelom sadrže oglase ili služe oglašavanju te osim onih koje se u cijelosti ili većim dijelom sastoje od videozapisa ili glazbenog sadržaja*
- h) znanstvene časopise.<sup>8</sup>*

Prema čl. 38. st. 3. Zakona o PDV-u *PDV se obračunava i plaća po sniženoj stopi od 13% na isporuke sljedećih dobara i usluga:*

- a) usluge smještaja ili smještaja s doručkom, polupansiona ili punog pansiona u hotelima ili objektima slične namjene, uključujući smještaj za vrijeme odmora, iznajmljivanje prostora u kampovima za odmor ili u mjestima određenima za kampiranje te smještaj u plovnim objektima nautičkog turizma*
- b) novine i časopise novinskog nakladnika koji ima statut medija te novine i časopise nakladnika za koje ne postoji obveza donošenja statuta medija prema posebnom propisu, osim onih iz stavka 2.točke g) ovoga članka koji izlaze periodično te osim*

---

<sup>8</sup> Zakon o porezu na dodanu vrijednost (Narodne novine, br. 73/13. – 121/19.)

*onih koji u cijelosti ili većim dijelom sadrže oglase ili služe oglašavanju te osim onih koji se u cijelosti ili većim dijelom sastoje od videozapisa ili glazbenog sadržaja*

- c) jestiva ulja i masti, biljnog i životinjskog podrijetla*
- d) dječje sjedalice za automobile, dječje pelene te dječju hranu i prerađenu hranu na bazi žitarica za dojenčad i malu djecu*
- e) isporuku vode, osim vode koja se stavlja na tržište u bocama ili u drugoj ambalaži, u smislu javne vodoopskrbe i javne odvodnje prema posebnom propisu*
- f) ulaznice za koncerte*
- g) isporuku električne energije do drugog isporučitelja ili krajnjeg korisnika, uključujući naknade vezane uz tu isporuku*
- h) javnu uslugu prikupljanja miješanog komunalnog otpada, biorazgradivog komunalnog otpada i odvojenog sakupljanja otpada prema posebnom propisu*
- i) urne i ljesove*
- j) sadnice i sjemenje*
- k) gnojiva i pesticide te druge agrokemijske proizvode*
- l) proizvode koji se pretežito koriste kao hrana za životinje, osim hrane za kućne ljubimce*
- m) isporuku živih životinja: goveda, svinja, ovaca, koza, konja, magaraca, domaće peradi, kunića i zečeva*
- n) isporuku svježeg ili rashlađenog mesa i jestivih klaoničkih proizvoda od: goveda, svinja, ovaca, koza, konja, magaraca, domaće peradi, kunića i zečeva*
- o) isporuku svježih ili rashlađenih kobasica i sličnih proizvoda od mesa, mesnih klaoničkih proizvoda ili krvi*
- p) isporuku žive ribe*
- q) isporuku svježe ili rashlađene ribe, mekušaca i ostalih vodenih beskralježnjaka*
- r) isporuku svježih ili rashlađenih rakova: jastoga, hlapova, škampa, kozica*
- s) isporuku svježeg ili rashlađenog povrća, korijena i gomolja, uključujući mahunasto suho povrće*
- t) isporuku svježeg i suhog voća i orašastih plodova*
- u) isporuku svježih jaja peradi, u ljusci*
- v) Usluge i povezana autorska prava pisaca, skladatelja i umjetnika izvođača te nositelja fonogramskih prava koji su članovi odgovarajućih organizacija za kolektivno ostvarivanje prava koje obavljaju tu djelatnost prema posebnim*

*propisima iz područja autorskog i srodnih prava te uz prethodno odobrenje tijela državne uprave nadležnog za intelektualno vlasništvo.<sup>9</sup>*

Prema Direktivi o PDV-u i ostalim aktima EU opća stopa PDV-a ne smije biti niža od 15%, dok je najniža snižena stopa 5% te se prema tome može zaključiti kako je zakonodavstvo RH usklađeno sa zahtjevima EU, a kako su određene stope PDV-a u čl. 38. Zakona o PDV-u.

---

<sup>9</sup> Zakon o porezu na dodanu vrijednost (Narodne novine, br. 73/13. – 121/19.)

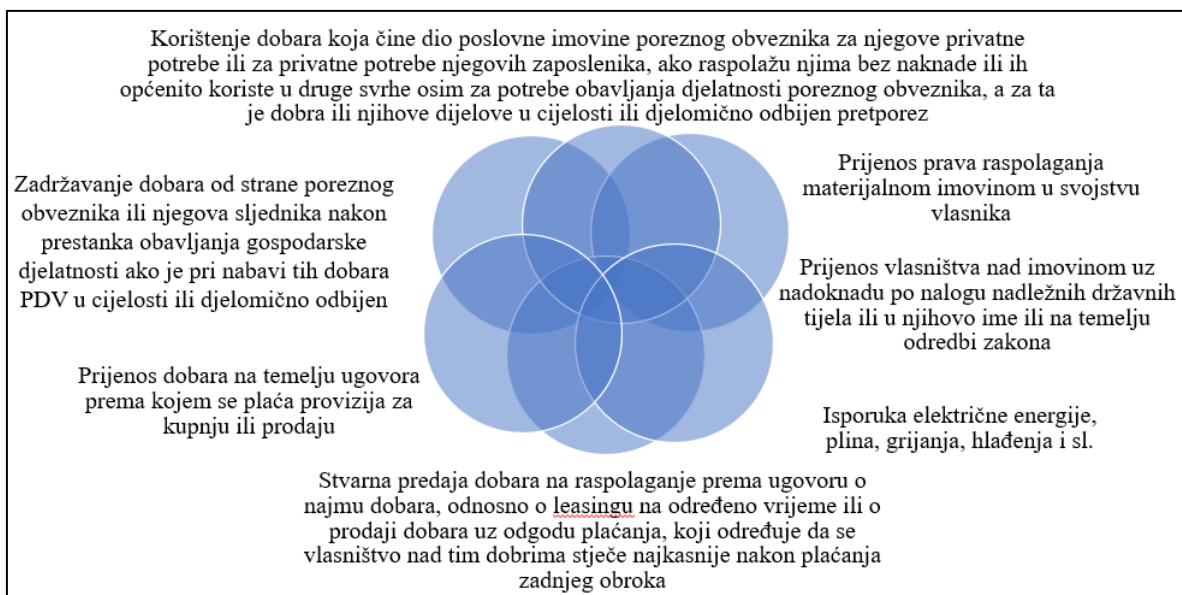
### 3. ISPORUKE DOBARA U TUZEMSTVU

Prije same definicije isporuke dobara potrebno je definirati pojam dobra. Dobra su definirana Pravilnikom o PDV-u te je u čl. 9 st. 2. navedeno: *Dobrima se smatraju predmeti, skupine stvari i gospodarska dobra koja se u prometu smatraju dobrima kao što su: električna energija, plin, grijanje, hlađenje i slično. Skupine stvari predstavljaju skup više odvojenih predmeta objedinjenih u jedinstvenu cjelinu koja se u gospodarskom smislu smatra dobrom, a koja nije samo zbroj pojedinačnih predmeta.*<sup>10</sup> Nadalje, čl. 7. Zakona o PDV-u definira isporuku dobara kao prijenos prava raspolaganja materijalnom imovinom u svojstvu vlasnika. Materijalnom imovinom smatra se isporuka električne energije, plina, grijanja, hlađenja i slično.

#### 3.1 Predmet oporezivanja

Prethodno je navedena osnovna definicija isporuke dobara te je vidljiva veza iste s člankom 4. Zakona o PDV-u. Prema čl. 4. st. 1. t. 1. *predmet oporezivanja PDV-om je isporuka dobara u tuzemstvu uz naknadu koju obavi porezni obveznik koji djeluje kao takav.*<sup>11</sup> Osim osnovnih definicija isporuke dobara te predmeta oporezivanja prema Zakonu o PDV-u, na slici broj 4 se navodi detaljniji prikaz oporezivih transakcija dobara u tuzemstvu.

Slika 4: Isporuke dobara u tuzemstvu



Izvor: autor

<sup>10</sup> Pravilnik o porezu na dodanu vrijednost (Narodne novine, br. 79/13. – 1/20.)

<sup>11</sup> Zakon o porezu na dodanu vrijednost (Narodne novine, br. 73/13. – 121/19.)

Osim navedenih isporuka dobara, postoje i specifične situacije koje se smatraju isporukom dobara, odnosno na koje je potrebno obračunati PDV. Tako se isporukom smatra i isporuka dobara za reprezentaciju pri čemu se dobra ili usluge (vrijednosti veće od 160,00 kuna) daju bez naknade poslovnim partnerima. U tom slučaju na nabavnu vrijednost proizvoda ili usluge potrebno je obračunati PDV od 25%, a ukupni trošak je za poduzetnika 50% priznat, a 50% nepriznat prema odredbama Zakona o porezu na dobit (Narodne novine, br. 177/04. – 32/20.).

Specifičnost u oporezivanju isporuka dobara u tuzemstvu jesu i donacije koje mogu biti u novcu, uslugama ili dobrima bez protučinidbe. Na donacije u novcu ne obračunava se PDV, dok se primjerice na donaciju materijalnih dobara PDV treba obračunati. Iznimka pri obračunu PDV-a na donaciju hrane jesu donacije dane neprofitnoj pravnoj osobi koja je registrirana kao posrednik koji sudjeluje u lancu doniranja hrane. U tom slučaju, osim što se PDV ne treba obračunavati, prema odredbama čl. 30. st. 6. Pravilnika o porezu na dobit (Narodne novine, br. 95/05. – 59/20.) količina koja prelazi 2% od prihoda protekle godine smatra se porezno priznatim troškom. U ostalim slučajevima, donacije koje prelaze prag od 2% prihoda prethodne godine su porezno nepriznat trošak.

Pri isporuci dobara treba obratiti pažnju i na one isporuke koje ne podliježu obračunu PDV-a. Tako primjerice, ako se radi o davanju uzoraka kupcima, što može pomoći u kasnijoj prodaji proizvoda, na takve isporuke u razumnim količinama nije potrebno obračunati PDV. Prema odredbama čl. 11. st. 2. Pravilnika o PDV-u *razumnim količinama smatra se ona količina koja je potrebna za procjenu uzorka koji se daje kako bi potencijalni kupac mogao nabaviti takva dobra.*<sup>12</sup>

Osim uzoraka, obračunu PDV-a ne podliježu i darovanja poklona u vrijednosti do 160,00 kuna bez PDV-a ako se daju maksimalno jednom u tromjesečju istoj osobi. Isto tako, davanje poklona u svrhu promidžbe u navedenoj vrijednosti od 160,00 kuna bez PDV-a ne podliježe obračunu PDV-a ako dobra koja se poklanjaju u tu svrhu imaju oznaku da nisu za prodaju ili ako su to reklamni predmeti kao što su privjesci i čaše s nazivom tvrtke.

---

<sup>12</sup> Pravilnik o porezu na dodanu vrijednost (Narodne novine, br. 79/13. – 1/20.)

### 3.2 Nastanak porezne obveze i porezna osnovica kod isporuke dobara

Nastanak porezne obveze i obračuna PDV-a pri isporukama dobara u RH definiran je odredbom čl. 30. st. 1. Zakona o PDV-u u kojem je navedeno: *oporezivi događaj i obveza obračuna PDV-a nastaju kada su dobra isporučena ili usluge obavljene.*<sup>13</sup> Sukladno navedenom može se zaključiti da i u slučaju da porezni obveznik ne izda račun za dobro koje je isporučio kupcu porezna obveza je nastala i PDV treba obračunati i evidentirati u obrascu PDV u razdoblju u kojem je dobro isporučeno.

S druge strane, ako se račun izda za dobra koja još uvijek nisu isporučena, porezna obveza nastaje u razdoblju u kojem je račun izdan, osim ako izdavatelj računa isti ne stornira. U slučaju kontinuiranih isporuka dobara, kada se računi kontinuirano izdaju ili se kontinuirano obavljaju plaćanja, Zakon o PDV-u u čl. 30. st. 2. navodi: *ako se za isporuke dobara, osim onih iz članka 7. stavka 2. točke b) ovoga Zakona, ili obavljanje usluga kontinuirano izdaju računi ili se kontinuirano obavljaju plaćanja smatra se da su dobra isporučena i usluge obavljene po isteku razdoblja na koje se takvi računi ili plaćanja odnose.*<sup>14</sup>

U nastavku se daje prikaz nastanka porezne obveze za isporuku dobara i usluga u tuzemstvu.

---

<sup>13</sup> Zakon o porezu na dodanu vrijednost (Narodne novine, br. 73/13. – 121/19.)

<sup>14</sup> Ibid



**Tablica 1: Nastanak obveze PDV-a na isporuke dobara i usluga**

| Datum isporuke dobara odnosno 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<br>(jer je račun primljen do roka za podnošenje prijave za 07. mjesec)                    |
| 15.07.  | 22.08.                 | 22.08.                | 07. mjesec   | 08. mjesec<br>(jer je račun primljen nakon roka za podnošenje prijave za 07. mjesec)                 |
| 15.07.  | račun nije izdan       | račun nije primljen   | 07. mjesec   | U obračunskom razdoblju kada je primljen račun. Ako račun nije primljen pretporez se ne može odbiti. |
| 15.08.  | 15.07.                 | 15.07.                | 07. mjesec   | 08. mjesec   |
| Nije obavljena                                  | 15.07.                 | 16.07.                | 07. mjesec (ako račun nije storniran, ili ako nakon njega ne slijedi isporuka dobara ili usluga) | Pretporez se ne može odbiti jer nije primljeno dobro niti je obavljena usluga.                       |

Izvor: Ministarstvo Financija, Porezna Uprava. URL: [https://www.porezna-uprava.hr/HR\\_publicacije/Lists/mislenje33/Display.aspx?id=19020](https://www.porezna-uprava.hr/HR_publicacije/Lists/mislenje33/Display.aspx?id=19020) (pristupljeno 11.05.2020)

Međutim, ako poduzetnik primi predujam od svog kupca, obveza za PDV nastaje u trenutku primitka predujma za koji je potrebno izdati račun temeljem kojeg će i kupac moći priznati pretporez. Primjerice, u slučaju da se izdaje račun za predujam 25. siječnja, a stvarna uplata predujma se dogodi 3. veljače, obveza PDV-a nastaje 3. veljače, neovisno o tome što je račun za predujam izdan 25. siječnja.

### ***3.2.1 Porezna osnovica pri isporuci dobara u tuzemstvu***

Prije utvrđivanja obveze PDV-a potrebno je definirati i poreznu osnovicu, koja je određena čl. 33. st. 1. Zakona o PDV-u. Prema navedenom članku *poreznom osnovicom pri isporuci dobara i usluga smatra se naknada koju čini sve ono što je isporučitelj primio ili treba primiti od kupca ili neke druge osobe za te isporuke uključujući iznose subvencija koji su izravno povezani s cijenom isporučenih dobara ili usluga*<sup>15</sup>. Popust iskazan na računu za prodana dobra ili usluge umanjuje poreznu osnovicu. To mogu biti popusti za prijevremeno plaćanje, popusti na količinu, popusti na plaćanje gotovinom i sl.

<sup>15</sup> Zakon o porezu na dodanu vrijednost (Narodne novine, br. 73/13. – 121/19.)

Razlika između raznih popusta je u tome što se kod nekih od njih, kao što je plaćanje gotovinom u trgovini, porezna osnovica smanjuje u trenutku isporuke i PDV se obračunava na umanjenu poreznu osnovicu, dok se kod npr. popusta za prijevremeno plaćanje prvo račun izdaje u punom iznosu, a tek kada kupac plati u roku koji mu pruža popust za prijevremeno plaćanje naknadno se šalje odobrenje kupcu sa svotom za koju se umanjuje prethodno izdani račun uz pripadajuće umanjene obveze za PDV. Kako bi porezni obveznik mogao smanjiti poreznu obvezu, treba od kupca dobiti pisanu izjavu da je ispravio pretporez u svojim poslovnim knjigama i tek tada je isporučitelj u mogućnosti umanjiti obvezu za PDV. Navedeno propisuje čl. 33. st. 7. Zakona o PDV-u.

### **3.3 Pravo i uvjeti priznavanje pretporeza pri nabavi dobara u tuzemstvu**

Osnovni preduvjet za mogućnost priznavanja pretporeza je taj da je poduzetnik u sustavu PDV-a odnosno da je obveznik PDV-a. U protivnom nema mogućnosti priznavanja pretporeza po ulaznim računima. Smisao pretporeza je da poduzetnici ne budu opterećeni PDV-om kao što su poduzetnici koji nisu u sustavu PDV-a te fizičke osobe kao krajnji potrošači.

Pretporez se u većini slučajeva priznaje u punom iznosu PDV-a koji je obračunat na izlaznoj fakturi poduzetnika koji je dobro prodao, ali postoje i situacije kada se pretporez može priznati samo djelomično, ali i kada se ne može priznati, što je definirano odredbom čl. 61. Zakona o PDV-u. Tako se pretporez ne može priznati kod nabave dobara i usluga za potrebe reprezentacije te se može odbiti u iznosu od 50% na nabavu ili najam osobnih automobila i svih troškova povezanih uz korištenje osobnih automobila za osobni prijevoz.

Isto tako, treba uzeti u obzir i vrijeme kada je pretporez moguće priznati, a kao temeljna pretpostavka nastanka prava na odbitak pretporeza definirana je čl. 57. st. 1. Zakona o PDV-u koji propisuje da *pravo na odbitak PDV-a (pretporeza) nastaje u trenutku kada nastaje obveza obračuna PDV-a koji se može odbiti.*<sup>16</sup> U nastavku se daje tablični pregled nastanka porezne obveze i prava na priznavanje pretporeza za isporuke dobara u tuzemstvu.

---

<sup>16</sup> Zakon o porezu na dodanu vrijednost (Narodne novine, br. 73/13. – 121/19.)

Tablica 2: **Nastanak porezne obveze i pravo priznavanja pretporeza za isporuke dobara u tuzemstvu**

| DATUM ISPORUKE DOBARA ILI USLUGA | IZDAVANJE RAČUNA      | NASTANAK OBVEZE OBRAČUNA PDV | MJESEC PRIMITKA RAČUNA     | PRAVO NA ODBITAK PRETPOREZA |
|----------------------------------|-----------------------|------------------------------|----------------------------|-----------------------------|
| 25.1.2018.                       | 25.1.2018.            | 25.1.2018.                   | SIJEČANJ                   | SIJEČANJ                    |
| 25.1.2018.                       | 2.2.2018.             | 25.1.2018.                   | DO 20. VELJAČE             | SIJEČANJ                    |
| 25.1.2018.                       | 2.2.2018.             | 25.1.2018.                   | 28. OŽUJKA                 | OŽUJAK                      |
| 25.1.2018.                       | NIJE IZDAN            | 25.1.2018.                   | NIJE PRIMLJEN              | KADA BUDE PRIMLJEN          |
| PRIMLJENI PREDUJAM 25.1.2018.    | ZA PREDUJAM 2.2.2018. | 25.1.2018.                   | ZA PREDUJAM DO 20. VELJAČE | SIJEČANJ                    |

Izvor: Markota, Lj. (2018) Porez na dodanu vrijednost: primjena u praksi, VIII. dopunjeno izdanje. Zagreb: RRiF plus d.o.o., str. 566.

Razlikujemo dvije vrste poreznih obveznika, „dobitaši“ i „dohodaši“ koji mogu utvrđivati obvezu PDV-a prema izdanim računima ili prema naplaćenju naknadi. Prema tome razlikuje se i vrijeme kada je moguće odbiti pretporez. U slučaju kada se obveza PDV-a utvrđuje prema izdanim računima, pretporez iz ulaznih računa, uz sve zadovoljene preduvjete (moraju biti primljena dobra i račun koji se na ta dobra odnosi), se priznaje u trenutku kada je i isporučitelju nastala obveza PDV-a, dok se kod obračuna PDV-a prema naplaćenim naknadama pretporez priznaje tek u trenutku kada je ulazni račun po kojem je moguće odbiti pretporez plaćen.

Za primljene predujmove obveza obračuna PDV-a nastaje u trenutku primitka predujma, a pravo na odbitak PDV-a nastaje u trenutku plaćanja predujma. Ako platitelj predujma ima račun do roka za podnošenje prijave PDV-a tada ima pravo na odbitak pretporeza u onom obračunskom razdoblju u kojem je platio predujam. Ako platitelj predujma nema račun za plaćeni predujam do roka za podnošenje prijave PDV-a tada ima pravo na odbitak pretporeza u onom obračunskom razdoblju u kojem je primio račun. Prema tome, ako je porezni obveznik račun za predujam izdao 31. srpnja, a plaćanje mu je obavljeno 3. kolovoza, obveza obračuna PDV-a nastaje u kolovozu, a poreznom obvezniku koji je predujam platio također pravo na odbitak PDV-a nastaje u kolovozu.<sup>17</sup>

<sup>17</sup> Ministarstvo Financija – Porezna Uprava, Raspoloživo na: URL: [https://www.porezna-uprava.hr/HR\\_publicacije/Lists/mislenje33/Display.aspx?id=19020](https://www.porezna-uprava.hr/HR_publicacije/Lists/mislenje33/Display.aspx?id=19020) (pristupljeno 11.05.2020)

### 3.4 Porezni položaj prometa dobara stranih poreznih obveznika u RH

Člankom 75. st. 2. Zakona o PDV-u definiran je način oporezivanja isporuka dobara stranih poreznih obveznika u RH u kojem je navedeno: *Ako oporezive isporuke dobara ili usluga obavlja porezni obveznik koji nema sjedište, prebivalište ili uobičajeno boravište i nije registriran za potrebe PDV-a u tuzemstvu, PDV plaća porezni obveznik, odnosno pravna osoba koja nije porezni obveznik, ali je registrirana za potrebe PDV-a, kojemu je obavljena isporuka dobara ili usluga.*<sup>18</sup> Prema tome, ako strani porezni obveznik prodaje dobro u RH, domaći porezni obveznik preuzima poreznu obvezu, neovisno o tome radi li se o poduzetniku u sustavu PDV-a ili o „malom“ poreznom obvezniku. Domaći porezni obveznik u navedenom slučaju treba iskazati obvezu za PDV i priznati pretporez (ako ima uvjete za priznavanje) u obrascu PDV, a navedeno stjecanje ne iskazuje se u Obrascu PDV-S.

Člankom 150. st. 3. Pravilnika o PDV-u je propisano tko plaća PDV na isporuke dobara stranih poreznih obveznika u RH, odnosno na koga se može prenijeti porezna obveza, a to su:

- a) *svaki porezni obveznik uključujući i malog poreznog obveznika, neovisno o tome ima li ili nema PDV identifikacijski broj,*
- b) *pravna osoba koja nije porezni obveznik, a ima dodijeljen PDV identifikacijski broj,*
- c) *porezni obveznik koji nema sjedište, prebivalište ili uobičajeno boravište u tuzemstvu, a ima dodijeljen hrvatski PDV identifikacijski broj.*<sup>19</sup>

Prema tome, kada strani porezni obveznik isporučuje dobra na području RH treba provjeriti kome obavlja isporuku dobara i ima li obvezu registracije za potrebe PDV-a u RH. Registracija za potrebe PDV-a obvezna je kada se isporuka dobara obavlja fizičkoj osobi kao i kod prodaje na daljinu ako će isporuka prijeći prag isporuke koji u RH iznosi 270.000,00 kn. U oba slučaja strani porezni obveznik obračunava hrvatski PDV na izlaznom računu.

S druge strane, kada porezni obveznik iz RH prodaje dobra stranom poreznom obvezniku (isporuka u RH), treba obračunati PDV na izlaznom računu u skladu s odredbama Zakona

---

<sup>18</sup> Zakon o porezu na dodanu vrijednost (Narodne novine, br. 73/13. – 121/19.)

<sup>19</sup> Pravilnik o porezu na dodanu vrijednost (Narodne novine, br. 79/13. – 1/20.)

o PDV-u, a strani porezni obveznik će u tom slučaju imati mogućnost priznati pretporez po ulaznoj fakturi ako je registriran za potrebe PDV-a u RH. Ako strani porezni obveznik nije registriran za potrebe PDV-a u RH, tada ima mogućnost povrata PDV-a prema fakturi koja mu je ispostavljena tako da podnese zahtjev putem elektroničkog portala u državi članici u kojoj ima sjedište. Navedeno je definirano odredbom čl. 70. st. 1. Zakona o PDV-u i to: *Za ostvarenje povrata PDV-a u tuzemstvu porezni obveznik koji nema sjedište u tuzemstvu podnosi elektronički zahtjev za povrat putem elektroničkog portala države članice u kojoj ima sjedište najkasnije do 30. rujna kalendarske godine koja slijedi nakon razdoblja povrata.*

U nastavku se daje prikaz isporuka stranog poreznog obveznika u RH. Slika 5 prikazuje isporuku dobara stranog poreznog obveznika koji nije registriran za potrebe PDV-a u RH hrvatskom poreznom obvezniku, dok slika 6 prikazuje isporuku dobara stranog poreznog obveznika koji je registriran za potrebe PDV-a u RH hrvatskom poreznom obvezniku.

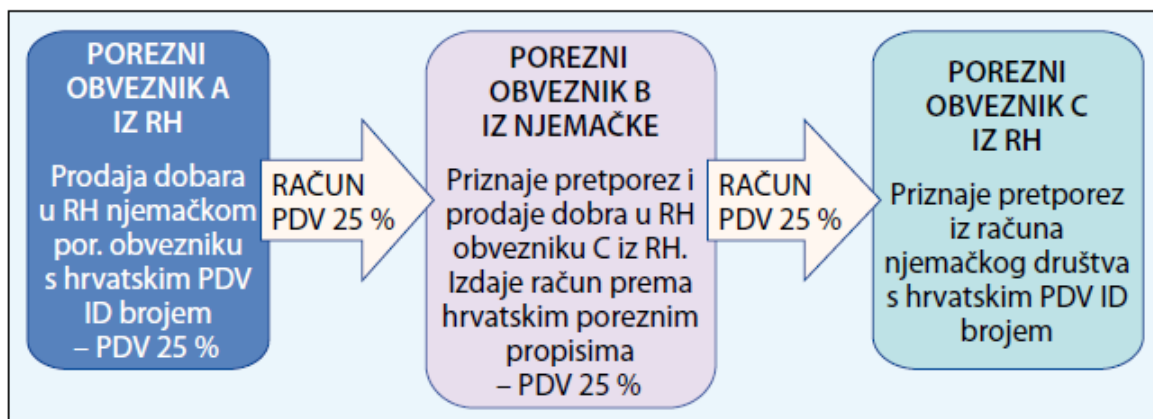
**Slika 5: Isporuka dobara stranog poreznog obveznika koji u RH nije registriran za potrebe PDV-a, hrvatskom poreznom obvezniku**



Izvor: Markota, Lj. (2019) Stjecanje i isporuka dobara i usluga stranih poreznih obveznika u RH u 2019. godini. Računovodstvo, Revizija i Financije, 4/2019., str. 109

Temeljna razlika između izlaznih faktura stranih poreznih obveznika na slikama 5 i 6 je u tome što strani porezni obveznik koji nije registriran za potrebe PDV-a u RH (slika 5), prilikom isporuke dobara hrvatskom poreznom obvezniku izdaje račun prema propisima države članice u kojoj ima sjedište i hrvatski porezni obveznik tada preuzima poreznu obvezu temeljem čl. 75. st. 2. Zakona o PDV-u. Strani porezni obveznik koji je registriran za potrebe PDV-a u RH i koji obavlja isporuku u RH hrvatskom poreznom obvezniku izdaje račun prema hrvatskim poreznim propisima.

**Slika 6: Isporuka dobara stranog poreznog obveznika koji u RH nije registriran za potrebe PDV-a, hrvatskom poreznom obvezniku**



Izvor: Markota, Lj. (2019) Stjecanje i isporuka dobara i usluga stranih poreznih obveznika u RH u 2019. godini. Računovodstvo, Revizija i Financije, 4/2019., str. 105.

### 3.5 Obveza izdavanja računa i propisani elementi

Račun se u prometu dobara i usluga smatra vjerodostojnom ispravom za nastanak poslovnih događaja. Obvezu izdavanja računa uređuje više poreznih propisa, a Zakon o PDV-u definira obvezu izdavanja računa poreznog obveznika u čl. 78. st. 1., koji navodi: *svaki porezni obveznik obavezan je izdati račun za:*

1. *isporuke dobara i usluga koje je obavio drugom poreznom obvezniku ili pravnoj osobi koja nije porezni obveznik*
2. *isporuke dobara u smislu čl. 13. st. 3. i 4. Zakona o PDV-u*
3. *isporuke dobara obavljene u skladu s uvjetima utvrđenim čl. 41. st. 1. Zakona o PDV-u (isporuke koje su oslobođene PDV-a)*
4. *svaki predujam primljen prije obavljene isporuke dobara koje su navedene pod t. 1. i 2.*
5. *svaki predujam primljen od drugoga poreznog obveznika ili pravne osobe koja nije porezni obveznik prije završetka obavljanja usluga.<sup>20</sup>*

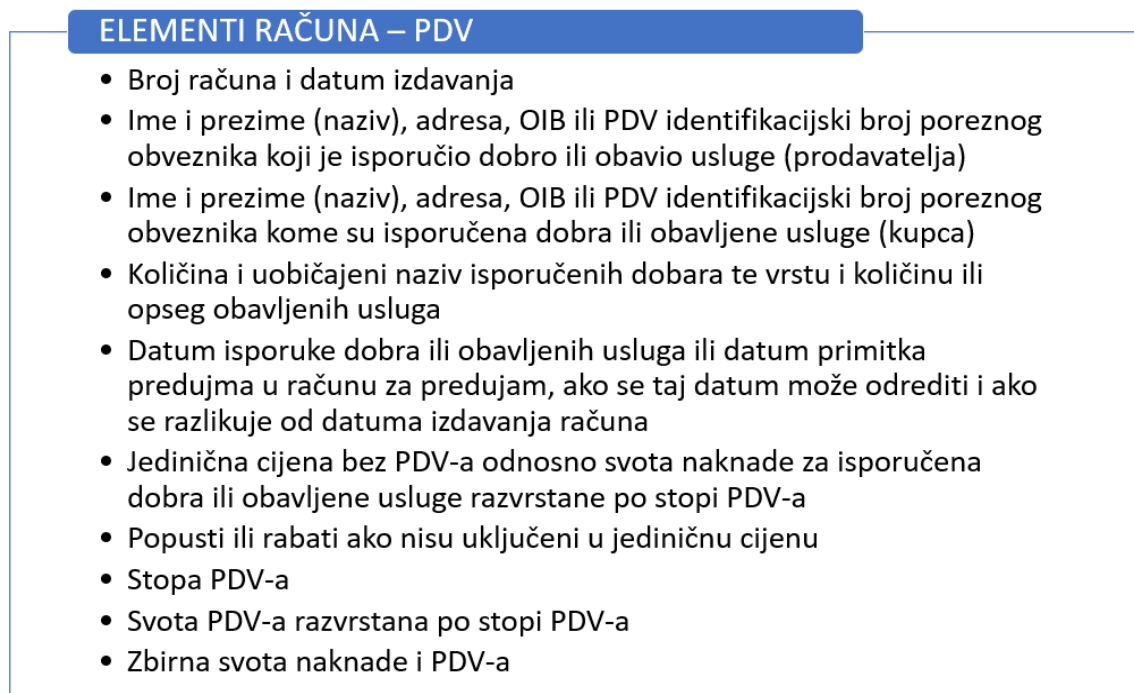
Međutim, prema odredbama čl. 78. st. 3. Zakona o PDV-u porezni obveznik nema obvezu izdavanja računa ako obavlja usluge oslobođene PDV-a temeljem čl. 40. st. 1. točkama a) do g) Zakona o PDV-u, osim kada se obavljaju mjenjački poslovi u tuzemstvu.

<sup>20</sup> Zakon o porezu na dodanu vrijednost (Narodne novine, br. 73/13. – 121/19.)

Isto kao što više zakona definira obvezu izdavanja računa, tako i nekoliko zakona definira i sadržaj računa poduzetnika pa tako svaki poduzetnik izdaje račune prema zahtjevima onih zakona koji se odnose na njegovo poslovanje.

Sadržaj računa definiran je čl. 79. st 1. Zakona o PDV-u, a elementi računa se daju na sljedećoj slici.

**Slika 7: Sadržaj računa prema odredbama Zakona o PDV-u**



Izvor: Markota, Lj. (2018) Porez na dodanu vrijednost: primjena u praksi, VIII.dopunjeno izdanje. Zagreb: RRiF plus d.o.o., str. 436., 437.

Nadalje, istim člankom Zakona o PDV-u, u stavicima 2. – 14. opisani su dodatni podatci sadržaja računa, kao što je obvezno iskazivanje osobnog identifikacijskog broja ili PDV ID broja te mogućnost izdavanja pojednostavljenog računa za obavljene isporuke dobara i usluga u iznosu manjem od 700,00 kn. Na slici broj 8 prikazuje se nekoliko primjera isporuka u tuzemstvu prilikom kojih se prema odredbama Zakona o PDV-u zahtijevaju dodatne napomene na računima.

Slika 8: Pregled isporuka u tuzemstvu koje zahtijevaju dodatnu napomenu na računu

| VRSTA ISPORUKE   | NAPOMENA NA RAČUNU   |
|--|--|
| Obavljene građevinske usluge uz tuzemni prijenos porezne obveze  | Prijenos porezne obveze na temelju čl. 75. st. 3. t. a) Zakona o PDV-u.  |
| Isporuka rabljenog materijala, otpada, industrijskog i neindustrijskog otpada  | Prijenos porezne obveze na temelju čl. 75. st. 3. t. b) Zakona o PDV-u.  |
| Isporuka nekretnina – pravo izbora na oporezivanje prema čl. 40. st. 4. Zakona o PDV-u   | Prijenos porezne obveze na temelju čl. 75. st. 3. t. c) Zakona o PDV-u.  |
| Isporuka nekretnina koje je prodao ovršenik u postupku ovrhe   | Prijenos porezne obveze na temelju čl. 75. st. 3. t. d) Zakona o PDV-u.  |
| Isporuka rabljenih dobara uz primjenu posebnog postupka oporezivanja marže   | Posebni postupak oporezivanja marže – rabljena dobra prema čl. 95. st. 1. t. a) Zakona o PDV-u.                                    |
| Isporuka umjetničkih djela u posebnom postupku oporezivanja marže  | Posebni postupak oporezivanja marže – umjetnička djela prema čl. 95. st. 1. t. b) Zakona o PDV-u.                                  |
| Isporuka kolekcionarskih ili antiknih predmeta uz primjenu posebnog postupka oporezivanja marže  | Posebni postupak oporezivanja marže – kolekcionarski ili antikni predmeti prema čl. 95. st. 1. t. c) i d) Zakona o PDV-u.          |
| Obavljene usluge putničke agencije na koje se primjenjuje posebni postupak oporezivanja  | Posebni postupak oporezivanja – putničke agencije prema čl. 91. st. 1. Zakona o PDV-u.   |
| Isporuka investicijskog zlata  | Oslobođeno PDV-a prema čl. 114. Zakona o PDV-u.  |
| Prodaja osobnog automobila kod kojeg prilikom nabave nije bilo dopušteno koristiti pretporez prema čl. 61. Zakona o PDV-u (nabavljeni od 1.3.2012. do 31.12.2017.) | Oslobođeno PDV-a prema čl. 27. prijelaznih i završnih odredbi Zakona o izmjenama i dopunama Zakona o PDV-u (Nar. nov. br. 115/16.) |
| Iznajmljivanje stambenih prostorija za potrebe trajnog stanovanja  | Oslobođeno PDV-a prema čl. 40. st. 1. t. l) Zakona o PDV-u.  |
| Obračun ugovornih kamata   | Oslobođeno PDV-a prema čl. 40. st. 1. t. b) Zakona o PDV-u.  |

Izvor: Markota, Lj. (2018) Porez na dodanu vrijednost: primjena u praksi, VIII.dopunjeno izdanje. Zagreb: RRiF plus d.o.o., str. 438.

Osim obveznih i dodatnih podataka u računima često je i pitanje oko dvojezičnog izdavanja računa, a to pitanje riješeno je člankom 81. Zakona o PDV-u koji navodi: *iznosi na računima se iskazuju u kunama i uz to mogu biti iskazani u bilo kojoj drugoj valuti pod uvjetom da je iznos PDV-a koji treba platiti ili koji se usklađuje iskazan u kunama uz primjenu tečaja iz članka 36. stavka 2. ovoga Zakona.*<sup>21</sup>

Kako svaka djelatnost ima svoje specifičnosti, uputno je vrlo dobro istražiti koji su sve zahtjevi sadržaja računa prema svim zakonima koji se na navedenu isporuku i odnose kako bi se ispostavljeni račun mogao smatrati vjerodostojnom ispravom.

<sup>21</sup> Zakon o porezu na dodanu vrijednost (Narodne novine, br. 73/13. – 121/19.)



## 4. ISPORUKE DOBARA UNUTAR EU

Osim odredbi Zakona o PDV-u i Pravilnika o PDV-u u poslovanju s EU treba primjenjivati i odredbe Direktive o PDV-u prema kojoj su usklađeni nacionalni propisi svih država zemalja članica EU. Ulaskom RH u EU tako više ne govorimo o izvozu u slučaju prodaje dobara između država članica već o isporuci dobara unutar EU. Isporuka dobara unutar EU u pravilu se oporezuje prema načelu države odredišta odnosno isporuka dobara poreznog obveznika iz RH poreznom obvezniku u drugu državu članicu EU je oslobođena plaćanja PDV-a ako su zadovoljeni propisani uvjeti. Važno je napomenuti i novost o izlasku Ujedinjenog Kraljevstva iz EU 01. veljače 2020. godine. Porezna uprava je u vezi poreznog položaja prometa dobara i usluga u 2020. godini s Ujedinjenim Kraljevstvom izdala mišljenje 31. siječnja 2020. godine u kojem se navodi sljedeće: *U odnosima između Europske unije i Ujedinjenog Kraljevstva od 1. veljače 2020. do 31. prosinca 2020. primjenjuje se prijelazno razdoblje utvrđeno Sporazumom. Za vrijeme prijelaznog razdoblja Ujedinjeno Kraljevstvo je i dalje dio Carinske unije i Zajedničkog tržišta Europske unije što znači da neće doći do promjene u uvjetima poslovanja u poreznom smislu s poreznim obveznicima iz Ujedinjenog Kraljevstva. Tijekom prijelaznog razdoblja do 31. prosinca 2020. godine, trgovinski odnosi između dvije strane ostat će isti, uz istovremeno pregovaranje o budućem trgovinskom sporazumu. Ako trgovinski sporazum bude zaključen do kraja prijelaznog razdoblja, novi odnosi između Ujedinjenog Kraljevstva i Europske unije primjenjivat će se po isteku prijelaznog razdoblja. U suprotnom Ujedinjeno Kraljevstvo će u trgovini s Europskom unijom od 1.1.2021. godine postati treća zemlja.*<sup>22</sup>

### 4.1 Uvjeti za oslobođenu isporuku unutar EU

U 2020. godini došlo je do promjena uvjeta za oslobođenu isporuku dobara unutar EU te se moraju zadovoljiti svi propisani uvjeti kako bi isporuka mogla biti oslobođena PDV-a. Uvjeti za oslobođene isporuke dobara unutar EU-a (svim zemljama članicama) navedeni su u čl. 41. st. 1. t. a) Zakona o PDV-u. Riječ je o novim uvjetima koji su od 1. siječnja 2020. godine propisani u Zakonu o izmjenama i dopunama Zakona o porezu na dodanu vrijednost (Nar. nov., br. 121/19.).

---

<sup>22</sup> Ministarstvo Financija – Porezna Uprava, Raspoloživo na: URL: <http://www.porezna-uprava.hr/Stranice/Vijest.aspx?NewsID=2837&List=Vijesti> (pristupljeno 01. srpnja 2020).

U čl. 41. st. 3. Zakona o PDV-u definiran je i status „malih“ poreznih obveznika pri isporukama u EU. „Mali“ porezni obveznici iz čl. 90. st. 1. Zakona o PDV-u nemaju pravo na oslobođenu isporuku, već na računu treba iskazati napomenu *PDV nije obračunan prema čl. 90. st. 2. Zakona o PDV-u*. Na slici broj 9 prikazani su porezni obveznici koji imaju mogućnost za primjenu oslobođenja na isporuke dobara unutar EU.

**Slika 9: Porezni obveznici koji imaju mogućnost oslobođenja za isporuku dobara unutar EU-a**

| Red. br. | POREZNI OBVEZNIK   | PRIMJENA OSLOBOĐENJA iz čl. 41. st. 1. t. a) Zakona o PDV-u |
|----------|--|---|
| 1.       | „Redoviti“ tuzemni porezni obveznik koji je u registru obveznika PDV-a u RH (isporuke dobara i usluga u RH u svoti većoj od 300.000,00 kn)   | DA  |
| 2.       | Obveznici iz čl. 6. st. 5. Zakona o PDV-u (tijela državne vlasti...) za transakcije koje nisu u okviru njihova djelokruga ili ovlasti te djelatnosti iz Dodatka I., odnosno za djelatnosti za koje su obveznici PDV-a u RH | DA  |
| 3.       | Poduzetnici koji uz oslobođene isporuke dobara i usluga obavljaju i drugu gospodarsku djelatnost za koju su upisani u registar obveznika PDV-a (isporuke dobara i usluga u RH u svoti većoj od 300.000,00 kn)              | DA  |
| 4.       | Inozemni porezni obveznici (iz EU-a i treće zemlje) koji su u RH registrirani za potrebe PDV-a   | DA  |
| 5.       | Inozemni porezni obveznici (iz EU-a i treće zemlje) koji u RH nisu registrirani za potrebe PDV-a   | NE  |
| 6.       | „Mali“ porezni obveznici (nisu u registru obveznika PDV-a u RH neovisno o tome što mogu biti registrirani za potrebe PDV-a)  | NE  |

Izvor: Markota, Lj. (2020) Novi uvjeti za oslobođenu isporuku dobara unutar EU-a od 1. siječnja 2020. godine. Računovodstvo, Revizija i Financije, 4/2020., str. 99.

Dodatno, porezni obveznici koji žele obavljati oslobođene isporuke dobara unutar EU moraju zatražiti i PDV ID broj. Navedeno mogu učiniti ispunjavanjem obrasca P-PDV, a prije svake isporuke porezni obveznici u RH također moraju provjeriti ima li i njihov kupac iz EU odgovarajući PDV ID broj koji mu daje mogućnost da primijeni oslobođenje. Status kupca provjerava se u VIES bazi, a preporuka je svakako sačuvati dokaz o ispravnosti PDV ID broja kupca na dan isporuke odnosno ispostavljanja računa.

Osim Zakona o PDV-u, u primjeni oslobođenja za isporuku dobara unutar EU potrebno je uvažiti i Provedbenu uredbu Vijeća (EU) 2018/1912 koja je promijenila Provedbenu uredbu (EU) br. 282/2011, a čime su dopunjeni dokazi koji su potrebni za utvrđivanje

otpreme dobara u drugu zemlju članicu EU-a. Za primjenu oslobođenja prodavatelj treba osigurati dvije oborive pretpostavke – dva neproturječna dokaza koja su izdale dvije različite strane koje su međusobno neovisne te neovisne i o prodavatelju i o stjecatelju.<sup>23</sup> U nastavku se prikazuju dva različita slučaja te uvjeti za primjenu oslobođenja od kojih se na slici 10 nalazi popis dokaza o otpremi dobara kada prodavatelj organizira prijevoz dobara, a na slici 11 se nalazi popis dokaza o otpremi dobara kada stjecatelj organizira prijevoz.

**Slika 10: Dokazi o otpremi dobara u drugu državu članicu kada prijevoz dobara organizira prodavatelj - Provedbena uredba Vijeća (EU) 2018/1912**

| Red. br. | PRODAVATELJ ORGANIZIRA PRIJEVOZ DOBARA  |   |
|----------|---|---|
|          | DOBRA PREVOZI   | DOKAZI DA JE OBAVLJENA OTPREMA ILI PRIJEVOZ DOBARA  |
| 1.       | Ovlašteni prijevoznik – treća osoba <sup>13</sup>   | Treba osigurati dva dokaza od sljedećih:<br>– potpisani CMR teretni list, teretnicu, račun prijevoznika, račun za zračni prijevoz   |
| 2.       | Prodavatelj vlastitim prijevoznim sredstvom   | Treba osigurati jedan dokaz od sljedećih:<br>– potpisani CMR teretni list, teretnicu, račun prijevoznika, račun za zračni prijevoz<br><br>+<br><br>Jedan dokaz od sljedećih:<br>– policu osiguranja povezanu s otpremom ili prijevozom robe<br>– bankovni dokument kojim se potvrđuje plaćanje otpreme ili prijevoza dobara<br>– službene dokumente koje je izdalo tijelo javne vlasti, poput javnog bilježnika, kojima se potvrđuje dolazak dobara u državu članicu odredišta<br>– potvrdu koju je u državi članici odredišta izdao posjednik skladišta, a kojom se potvrđuje skladištenje dobara u toj državi članici |
| 3.       | Prodavatelj dobara vlastitim prijevoznim sredstvom (ako se prijevoz ne može dokazati neproturječnim dokazima navedenim pod red. br. 2.) | Račun za prodana dobra i drugi raspoloživi dokumenti kao što su, primjerice, dokazi iz čl. 45.a Uredbe 282/2011, dokaz o plaćanju, narudžbenica, otpremnica i sl.   |

Izvor: Markota, Lj. (2020) Novi uvjeti za oslobođenu isporuku dobara unutar EU-a od 1. siječnja 2020. godine. Računovodstvo, Revizija i Financije, 4/2020., str. 108.

<sup>23</sup> Markota, Lj. (2020) Novi uvjeti za oslobođenu isporuku dobara unutar EU-a od 1. siječnja 2020. godine. Računovodstvo, Revizija i Financije, 4/2020., str. 105

Slika 11: Dokazi o otpremi dobara u drugu državu članicu kada prijevoz dobara organizira stjecatelj - Provedbena uredba Vijeća (EU) 2018/1912

| Red. br. | STJECATELJ ORGANIZIRA PRIJEVOZ DOBARA  |  |
|----------|--|--|
|          | DOBRA PREVOZI  | DOKAZI DA JE OBAVLJENA OTPREMA ILI PRIJEVOZ DOBARA   |
| 1.       | Ovlašteni prijevoznik – treća osoba <sup>14</sup>  | <p><b>IZJAVA</b></p> <p><b>+</b></p> <p>Treba osigurati dva dokaza od sljedećih:<br/>                     – potpisani CMR teretni list, teretnicu, račun prijevoznika, račun za zračni prijevoz</p>  |
| 2.       | Stjecatelj dobara vlastitim prijevoznim sredstvom  | <p><b>IZJAVA</b></p> <p><b>+</b></p> <p>Jedan dokaz od sljedećih:<br/>                     – potpisani CMR teretni list, teretnicu, račun prijevoznika, račun za zračni prijevoz</p> <p><b>+</b></p> <p>Jedan dokaz od sljedećih:<br/>                     – policu osiguranja povezanu s otpremom ili prijevozom robe<br/>                     – bankovni dokument kojim se potvrđuje plaćanje otpreme ili prijevoza dobara<br/>                     – službene dokumente koje je izdalo tijelo javne vlasti, poput javnog bilježnika, kojima se potvrđuje dolazak dobara u državu članicu odredišta<br/>                     – potvrda koju je u državi članici odredišta izdao posjednik skladišta, a kojom se potvrđuje skladištenje dobara u toj državi članici</p> |
| 3.       | Stjecatelj dobara vlastitim prijevoznim sredstvom (ako se prijevoz ne može dokazati neproturječnim dokazima navedenim pod red. br. 2.) | <p><b>IZJAVA</b></p> <p><b>+</b></p> <p>Račun za prodana dobra i drugi raspoloživi dokumenti kao što su, primjerice, dokazi iz čl. 45.a Uredbe 282/2011, dokaz o plaćanju, narudžbenica, otpremnica i sl.</p>  |

Izvor: Markota, Lj. (2020) Novi uvjeti za oslobođenu isporuku dobara unutar EU-a od 1. siječnja 2020. godine. Računovodstvo, Revizija i Financije, 4/2020., str. 109.

Isporuku dobara potrebno je još provesti u poreznim i knjigovodstvenim evidencijama poreznog obveznika.

## 4.2 Porezni položaj isporuka unutar EU

Kod isporuke dobara unutar EU, prodavatelj mora obratiti pozornost i na sadržaj računa, koji osim elemenata koji su definirani u čl. 79. Zakona o PDV-u mora navesti i svoj PDV ID broj, ali i PDV ID broj kupca. Račun treba evidentirati u odgovarajućim poreznim i računovodstvenim evidencijama: knjizi IRA, PDV obrascu te u ZP obrascu (zbirna prijava za isporuke dobara i usluga u druge države članice EU) i tek kada se ispune svi navedeni uvjeti isporuka dobara unutar EU-a može se smatrati oslobođenom isporukom.

U knjizi IRA se takva isporuka evidentira na poziciji broj 9 – Isporuka dobara unutar EU dok se u PDV obrascu vrijednost isporuke upisuje na poziciju I.3 – Isporuke dobara unutar EU.

U nastavku se daje primjer oslobođene isporuke dobra unutar EU.

*Primjer – Isporuka dobara poreznog obveznika iz RH poreznom obvezniku u Italiju*

*Porezni obveznik Poljoprivrednik d.o.o., koji je u sustavu poreza na dodanu vrijednost i ima valjani PDV ID broj, prodao je kupcu iz Italije, čiji PDV ID broj je provjeren i ispravan, pšenicu prodajne vrijednosti 100.000 kuna (13.333,33 eura po srednjem tečaju HNB-a na datum izdavanja računa). Prijevoz organizira prodavatelj, a dobro je isporučeno 15. veljače 2020. godine te je isti dan izdan račun za isporuku. Dokaz o otpremi je račun prijevoznika i valjani CMR. Isporuka je oslobođena plaćanja PDV-a prema čl. 40. st. 1. t. a) Zakona o PDV-u.*

Poljoprivrednik d.o.o. obvezan je prikazanu isporuku dobara u Italiju iskazati u obrascu PDV, ZP te knjizi IRA, a u ukupnom iznosu isporuke treba iskazati potraživanje od kupca i prihod od prodaje. Na računu treba staviti napomenu koja može imati sljedeći sadržaj: Oslobođeno PDV-a prema čl. 41. st. 1. t. a) Zakona o PDV-u.

## 4.3 Određivanje mjesta isporuke dobara

Zakonom o PDV-u propisano je mjesto isporuke dobara u čl. 12 – 15., a isto tako i u Direktivi o PDV-u u člancima 31. – 39., temeljem koje su zemlje članice morale ugraditi odredbe mjesta isporuke dobara u svoje nacionalne propise.

#### **4.3.1 Mjesto isporuke dobara bez prijevoza**

Članak 12. Zakona o PDV-u i čl. 31. Direktive o PDV-u određuju mjesto isporuke u slučajevima kada se dobra ne prevoze odnosno ostaju u zemlji isporuke. Tako je čl. 12. Zakona o PDV-u propisano da se mjestom isporuke dobara koja se ne otpremaju niti prevoze smatra se mjesto gdje se dobra nalaze u trenutku isporuke. Navedeno znači, ako dobra ostaju u RH, biti će oporeziva hrvatskim PDV-om, a ako se primjerice dobra prodaju u Njemačkoj bez prijevoza promet bi bio oporeziv njemačkim PDV-om.

Porezni obveznici iz RH trebaju biti vrlo oprezni ako kupuju i prodaju dobra u drugim državama članicama EU te trebaju provjeriti koje su im obveze vezane uz oporezivanje isporuka i stjecanja PDV-om prema nacionalnim propisima tih država članica. U nastavku se daje primjer hrvatskog poreznog obveznika koji prodaje dobra njemačkom poreznom obvezniku u RH koji ista dobra prodaje u RH hrvatskom poreznom obvezniku bez prijevoza.

*Primjer – Kupnja i prodaja dobara na području RH bez prijevoza*

*Društvo ABC GmbH iz Njemačke posluje u RH s drugim poreznim obveznicima i registrirano je za potrebe PDV-a u RH. Društvo ABC GmbH je kupilo dobra (bez prijevoza) od poreznog obveznika Alfa d.o.o. iz RH u vrijednosti 50.000,00 kn s uračunatim PDV-om od 25% u svoti od 10.000,00 kn. Zatim je društvo ABC GmbH prodalo ista dobra poreznom obvezniku Beta d.o.o. u RH po cijeni od 60.000,00 kn i obračunalo PDV na izlaznom računu po stopi od 25%. Obzirom na to da se ABC GmbH registrirao za potrebe PDV-a u RH, ima pravo priznati pretporez po ulaznom računu od hrvatskog poreznog obveznika te treba obračunati PDV i predati obrazac PDV u RH po hrvatskim poreznim propisima.*

#### **4.3.2 Mjesto isporuke dobara s prijevozom**

Odredbom čl. 32. Direktive o PDV-u je propisano da u slučaju robe koju dobavljač, kupac ili treća osoba otprema ili prevozi, mjestom isporuke smatra se mjesto gdje je roba smještena u trenutku kad počinje otprema ili prijevoz robe kupcu. Međutim, ako otprema ili prijevoz robe počinje na trećem teritoriju ili u trećoj zemlji, smatra se da je i mjesto isporuke koju obavlja uvoznik koji je određen ili priznat u skladu s člankom 201. kao osoba

odgovorna za plaćanje PDV-a, kao i mjesto svake daljnje isporuke, u državi članici uvoza robe.<sup>24</sup>

Nadalje, članak 33. Direktive o PDV-u navodi: *Iznimno od odredaba članka 32., mjestom isporuke robe čiju otpremu ili prijevoz izvršava dobavljač ili netko drugi u njegovo ime iz države članice koja nije ona u kojoj otprema ili prijevoz robe završava, smatra se mjesto gdje je roba smještena u vrijeme kad otprema ili prijevoz robe kupcu završava, ukoliko su ispunjeni sljedeći uvjeti:*

- a) *isporuka robe obavlja se za poreznog obveznika ili za pravnu osobu koja nije porezni obveznik a čije stjecanje robe u Zajednici ne podliježe plaćanju PDV-a u skladu s člankom 3. stavkom 1., ili za bilo koju drugu osobu koja nije porezni obveznik;*
- b) *isporučena roba nije niti novo prijevozno sredstvo niti roba koju isporučuje dobavljač ili se isporučuje u ime dobavljača, nakon montaže ili instalacije, s ili bez pokusnog rada.*<sup>25</sup>

Kako je prethodno navedeno može se zaključiti da u slučaju kada se dobro otprema u neku drugu državu članicu nakon prodaje mjestom oporezivanja se smatra država u kojoj je završila otprema odnosno prijevoz.

Primjerice, ako porezni obveznik Hans GmbH iz Njemačke proda dobra i isporuči ih hrvatskom poreznom obvezniku Ivan d.o.o. u Sloveniju gdje hrvatski porezni obveznik ima skladište i prijavljen je za potrebe PDV-a, Ivan d.o.o. će obračunati PDV prema slovenskim poreznim propisima obzirom na to da je otprema dobara završila u Sloveniji, a ne u RH.

#### ***4.3.3 Mjesto isporuke dobara na brodovima, zrakoplovima ili vlakovima***

Mjesto isporuke dobara na brodovima, zrakoplovima ili vlakovima propisano je čl. 14. Zakona o PDV-u i čl. 37. Direktive o PDV-u. Direktiva o PDV-u navodi kako se isporuka robe za vrijeme prijevoza na brodu, zrakoplovu ili vlaku oporezuje prema mjestu početka putovanja (prema Zakonu o PDV-u) unutar „Zajednice“ odnosno EU. Prema tome, ako uzmemo za primjer putnički prijevoz vlakom koji započinje putovanje iz Zagreba i

---

<sup>24</sup> EUR – Lex, Direktiva vijeća 2006/112/EZ, Raspoloživo na: URL: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/HR/TXT/PDF/?uri=CELEX:32006L0112&from=HR> (pristupljeno 02. srpnja 2020).

<sup>25</sup> Ibid



završava u Ljubljani, sve isporuke dobara u trgovini koja se nalazi u vlaku bit će oporezive hrvatskim PDV-om. Isporuke treba prikazati u knjizi IRA (u pripadajućem stupcu, ovisno o stopi kojim se oporezuje prodano dobro) i PDV obrascu (pozicija II. 1., 2. ili 3.).

*Na temelju toga navedena se isporuka ne smatra premještanjem dobara unutar EU, u smislu odredbe čl. 7. st. 5. Zakona o PDV-u, iako se dobra fizički premještaju u drugu državu članicu i kupci ih, u načelu, mogu kupiti i kada vlak teritorijalno napusti područje RH. To sve zbog toga što je mjesto oporezivanja tamo gdje započinje prijevoz putnika odnosno u RH, neovisno o tome gdje je stvarno fizički obavljena transakcija prodaje.<sup>26</sup>*

#### **4.3.4 Mjesto isporuke dobara putem sustava za prirodni plin, električnu energiju, grijanje ili hlađenje**

Pri određivanju poreznog položaja isporuke plina, električne energije, grijanja ili hlađenja treba voditi računa o posebnostima u oporezivanju.

Isporuka plina putem sustava za prirodni plin u načelu se oporezuje prema mjestu sjedišta preprodavatelja i definirana je odredbom čl. 15. st. 1. i 2. Zakona o PDV-u koji navode:

- 1) Kod isporuke plina putem sustava za prirodni plin koji se nalazi na području Europske unije ili bilo koje mreže priključene na takav sustav te isporuke električne energije, grijanja ili hlađenja preko mreža za grijanje ili hlađenje poreznom obvezniku preprodavatelju, mjestom isporuke smatra se mjesto gdje taj preprodavatelj ima sjedište ili stalnu poslovnu jedinicu kojima se dobra isporučuju, a u slučaju nepostojanja takvog sjedišta ili stalne poslovne jedinice mjesto gdje je njegovo prebivalište ili uobičajeno boravište.*
- 2) Poreznim obveznikom preprodavateljem iz stavka 1. ovoga članka smatra se porezni obveznik kojem je osnovna djelatnost kupnja i prodaja plina, električne energije, grijanja ili hlađenja i čija je vlastita potrošnja tih proizvoda zanemariva.<sup>27</sup>*

S druge strane, ako se ne radi o poreznom obvezniku preprodavatelju odnosno ako isporuka plina putem sustava za prirodni plin unutar EU te isporuke električne energije, grijanja ili hlađenja nisu obuhvaćene čl. 15. st. 1. i 2. Zakona o PDV-u, mjestom

---

<sup>26</sup> Markota, Lj. (2018) Porez na dodanu vrijednost: primjena u praksi, VIII.dopunjeno izdanje. Zagreb: RRiF plus d.o.o., str. 217.

<sup>27</sup> Zakon o porezu na dodanu vrijednost (Narodne novine, br. 73/13 – 121/19)

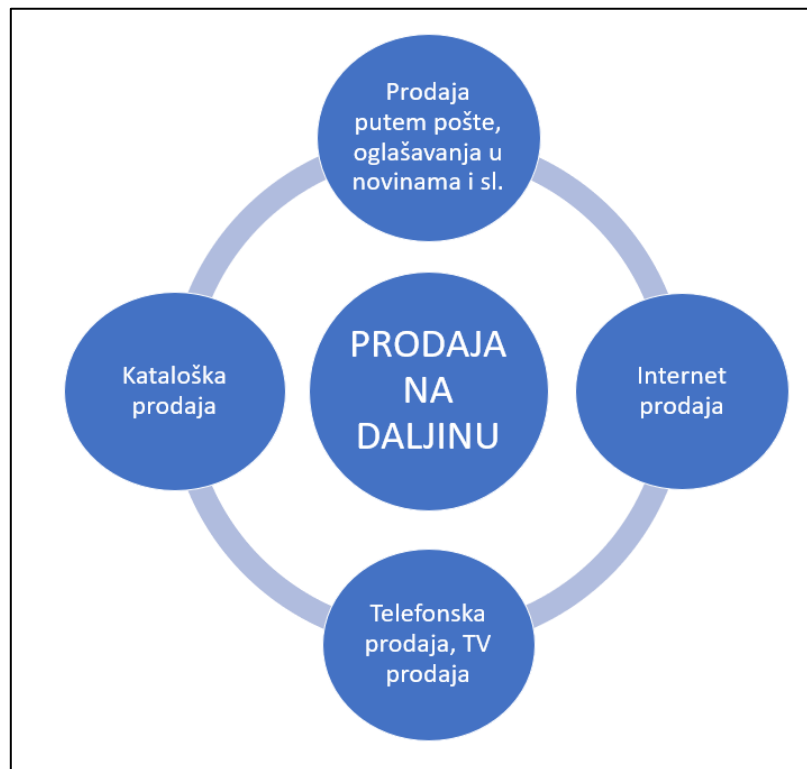


oporezivanja smatrat će se mjesto gdje kupac dobra troši. Također, ako se navedene isporuke oporezuju prema čl. 15. st. 3. Zakona o PDV-u pri čemu se mjestom isporuke smatra mjesto potrošnje krajnjeg kupca, tada će se i u slučaju djelomične potrošnje plina, električne energije, grijanja ili hlađenja koje su isporučene one smatrati u cijelosti potrošenima. Navedeno je propisano odredbom čl. 15. st. 4. Zakona o PDV-u.

#### ***4.3.5 Mjesto isporuke dobara na daljinu***

Isporučka dobara na daljinu obuhvaća prodaju dobara putem interneta, telefona, kataloga i sl.

**Slika 12: Vrste prodaje na daljinu**



Izvor: autor

Potrebno je napomenuti kako se isporuka dobara na daljinu, jednako kao i isporuke dobara na brodu, u zrakoplovu ili u vlaku, ne smatra premještanjem dobara, u skladu s čl. 7. st. 6. t. a) Zakona o PDV-u.

Navedena prodaja se oporezuje prema poreznim propisima države u kojoj otprema počinje, što bi značilo da ako porezni obveznik internet prodajom proda dobro u Austriju fizičkoj osobi, krajnjem potrošaču, isporuka će biti oporeziva hrvatskim PDV-om. Takav način

oporezivanja se primjenjuje sve dok prodavatelj na godišnjoj razini ne prijeđe prag isporuke države članice u koju dobra prodaje (u skladu s Direktivom o PDV-u pragove isporuke određuje svaka država članica zasebno u rasponu od 35.000,00 eura do 100.000,00 eura).

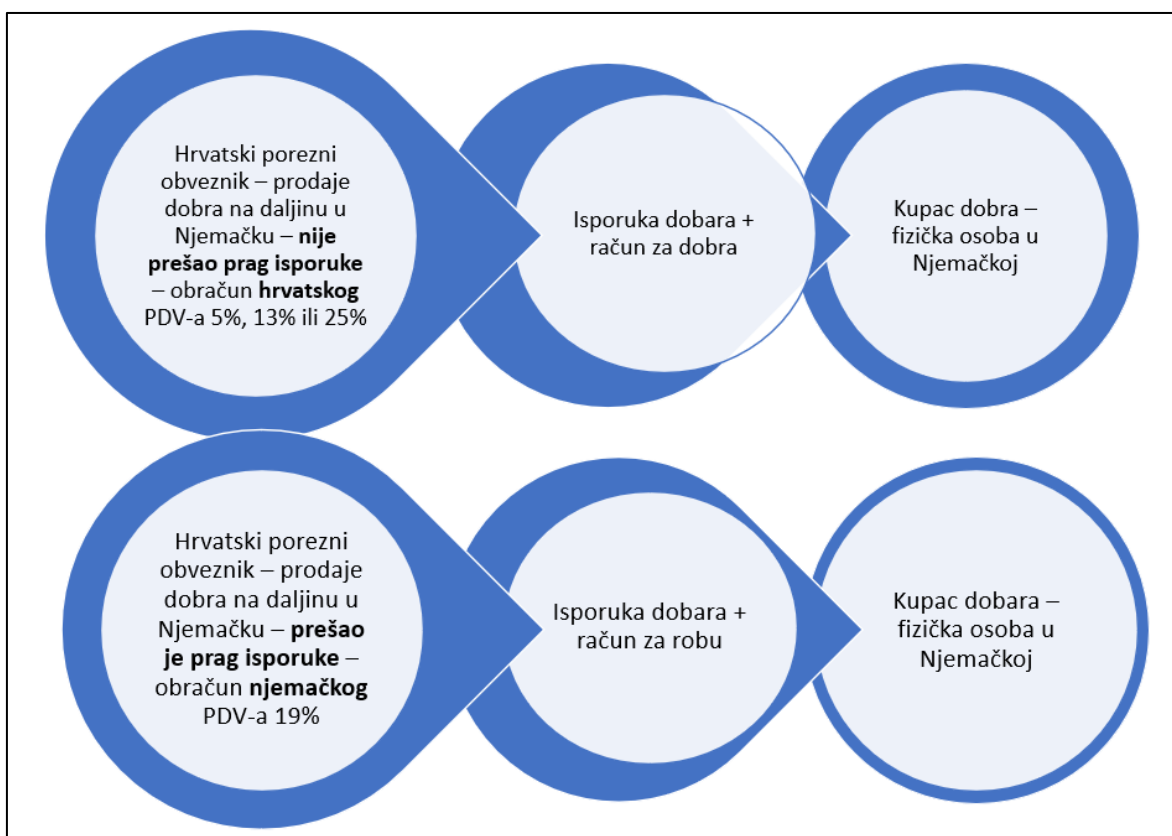
Kada porezni obveznik prijeđe prag isporuke u nekoj zemlji članici EU mora se registrirati za potrebe PDV- a u toj državi i plaćati PDV po stopama koje se primjenjuju u toj državi. *Prag isporuke koji propisuje svaka zemlja članica EU-a (od 35.000,00 do 100.000,00 eura) ne primjenjuje se na prodaju trošarinskih proizvoda (primjerice kave, alkoholnih pića, duhanskih proizvoda i sl.). To znači da je pri prodaji tih proizvoda mjesto isporuke odnosno mjesto oporezivanja uvijek mjesto u kojemu završava otprema ili prijevoz. Ako se dobra otpremaju iz RH u drugu zemlju članicu EU-a, to znači da je mjesto isporuke ta druga zemlja članica EU-a i da se porezni obveznik iz RH treba registrirati za potrebe PDV-a u državi članici odredišta isporuke i na te isporuke obračunavati PDV te druge zemlje.*<sup>28</sup>

Kada se proda roba na daljinu u nekoj drugoj državi članici i isto se iskaže u poreznim evidencijama te države, potrebno je istu prodaju prikazati i u hrvatskim poreznim evidencijama, na način da se isporuka iskaže u knjizi IRA te u PDV obrascu na pozicijama za *Isporuke dobara obavljene u drugim državama članicama*. Na slici broj 13 prikazana su dva slučaja prodaje dobara na daljinu i porezni položaj oba slučaja.

---

<sup>28</sup> Cirkveni Filipović, T. (2020) Prodaja dobara na daljinu unutar država članica EU-a s motrišta PDV-a. Računovodstvo, Revizija i Financije, 5/2020., str. 137.

Slika 13: Prodaja dobara na daljinu fizičkim osobama u EU



Izvor: autor

U oba navedena primjera računovodstveno evidentiranje biti će vrlo slično, prikazat će se potraživanje od kupca, krajnjeg potrošača iz EU-a, prihod od prodaje dobara te obveza za PDV.

*Osim kupcima koji su fizičke osobe, građani, porezni obveznici iz RH mogu isporučivati i dobra na daljinu malim poreznim obveznicima i pravnim osobama koje nisu porezni obveznici iz drugih zemalja članica EU-a. Mali porezni obveznici i pravne osobe koje nisu porezni obveznici pritom su obvezne voditi računa jesu li premašile prag stjecanja dobara te jesu li se, u skladu s time, registrirale za potrebe PDV-a. Naime, ako su registrirane za potrebe PDV-a i imaju valjan PDV ID broj u toj zemlji koji se nalazi u bazi VIES, tada se pri isporukama tim osobama postupa kao i prema drugim poreznim obveznicima.<sup>29</sup>*

<sup>29</sup> Markota, Lj. (2018) Porez na dodanu vrijednost: primjena u praksi, VIII.dopunjeno izdanje. Zagreb: RRiF plus d.o.o., str. 280.

#### 4.3.6 Mjesto isporuke dobara s montažom

Odredbom čl. 13. st. 10. Zakona o PDV-u mjestom isporuke dobara koja se sastavljaju ili postavljaju, smatra se mjesto gdje se dobra sastavljaju odnosno ugrađuju. Isto navodi i čl. 36. Direktive o PDV-u u kojem je navedeno: *Kad se ugradi ili montira roba koju otprema ili prevozi dobavljač, kupac ili treća osoba sa ili bez pokusnog rada, dobavljač, ili netko drugi u njegovo ime, mjestom isporuke smatra se mjesto gdje se obavlja ugradba ili montaža robe.*<sup>30</sup>

Nakon definiranja mjesta isporuke postavlja se pitanje koje sve isporuke obuhvaćaju isporuku dobara s montažom. *U poslovnoj praksi isporuke dobara s montažom uključuju isporuku strojeva s montažom, isporuku računalne i uredske opreme s montažom, isporuku namještaja s montažom i sl. Pri tome nije važno je li riječ o opremi koja se ugrađuje u nekretninu i time postaje sastavnim dijelom nekretnine ili ne, jer je riječ o jedinstvenoj isporuci koja uključuje isporuku dobara s montažom ili postavljanjem.*<sup>31</sup>

Kako bi poduzetnici bili sigurno radi li se o isporuci dobara s montažom koja je oporeziva prema mjestu na kojem se sastavlja ili postavlja unutar granica EU, moraju biti ispunjeni uvjeti koje prikazuje slika 14.

Slika 14: Uvjeti za isporuku dobara s montažom

|    |   |
|----|---|
| 1. | - dobra se otpremaju iz jedne države članice u drugu državu članicu EU-a  |
| 2. | - otprema dobara obavljena je od strane poreznog obveznika isporučitelja dobara, kupca ili druge osobe koja to obavlja za račun isporučitelja dobara              |
| 3. | - sastavljanje ili postavljanje dobara treba biti obavljeno od strane isporučitelja dobara iz druge države članice EU-a ili od strane treće osobe za njegov račun |
| 4. | - sastavljanje ili postavljanje dobara može biti obavljeno s ili bez probnog rada   |

Izvor: Cirkveni Filipović, T. (2019) Isporuke dobara s montažom s motrišta PDV-a. Računovodstvo, Revizija i Financije, 3/2019., str. 134

<sup>30</sup> EUR – Lex, Direktiva vijeća 2006/112/EZ, Raspoloživo na: URL: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/HR/TXT/PDF/?uri=CELEX:32006L0112&from=HR> (pristupljeno 03. srpnja 2020).

<sup>31</sup> Cirkveni Filipović, T. (2019) Isporuke dobara s montažom s motrišta PDV-a. Računovodstvo, Revizija i Financije, 3/2019., str. 133.

Kada su navedeni uvjeti ispunjeni, prodavatelj iz RH neće obračunati PDV sukladno odredbama čl. 13. st. 10. Zakona o PDV-u obzirom na to da se na pri isporuci dobara s montažom radi i o isporuci dobara i usluga, nije moguće primijeniti oslobođenja prema čl. 41. Zakona o PDV-u (za isporuku dobara) i prijenos porezne obveze „reverse charge“ prema čl. 17. st.1. Zakona o PDV-u. Osim toga, prodavatelj iz RH mora provjeriti ima li obvezu registrirati se za potrebe PDV-a u državi članici u koju prodaje dobra s montažom jer svaka država članica zasebno odlučuje o tome. Isporuka dobara s montažom prikazuje se u knjizi IRA te PDV obrascu na poziciji I.6. – *Sastavljanje i postavljanje dobara u drugoj državi članici EU*, ali ne i u Zbirnoj prijavi obzirom na to da se ne radi o oslobođenju temeljem čl. 41. Zakona o PDV-u ili o B2B usluzi na koju se primjenjuje „reverse charge“.

U slučaju kada hrvatski porezni obveznici stječu dobra s montažom iz drugih država članica EU, porezni obveznici nisu dužni registrirati se za potrebe PDV-a u RH kako bi mogli prenijeti poreznu obvezu na kupca, osim u slučaju kada su kupci dobara fizičke osobe. Tada se isporučitelj mora registrirati za potrebe PDV-a u RH i obračunati PDV po stopi od 25%.

U slučajevima kada isporučitelj iz EU ima hrvatski PDV ID broj i prodaje dobra s montažom hrvatskom poreznom obvezniku, isporučitelj će izdati račun u skladu s čl. 79. st. 1. Zakona o PDV-u i obračunati PDV 25%, što ga u ovom slučaju izjednačava sa svim drugim hrvatskim poreznim obveznicima.

Kada strani porezni obveznik isporučuje dobra s montažom „malom“ poreznom obvezniku u RH ili poreznom obvezniku koji nije registriran u RH za potrebe PDV-a, PDV plaća primatelj tih isporuka, i to:

- a. *svaki porezni obveznik, uključujući i maloga poreznog obveznika, neovisno o tome ima li ili nema PDV identifikacijski broj*
- b. *pravna osoba koja nije porezni obveznik, a ima dodijeljen PDV identifikacijski broj*
- c. *porezni obveznik koji nema sjedište, prebivalište ili uobičajeno boravište u tuzemstvu, a ima dodijeljen hrvatski PDV identifikacijski broj.*

*Dakle, obvezu PDV-a kod stjecanja isporuke dobara s montažom od stranoga poreznog obveznika koji nije u RH registriran za potrebe PDV-a iskazuju i mali porezni obveznici te*

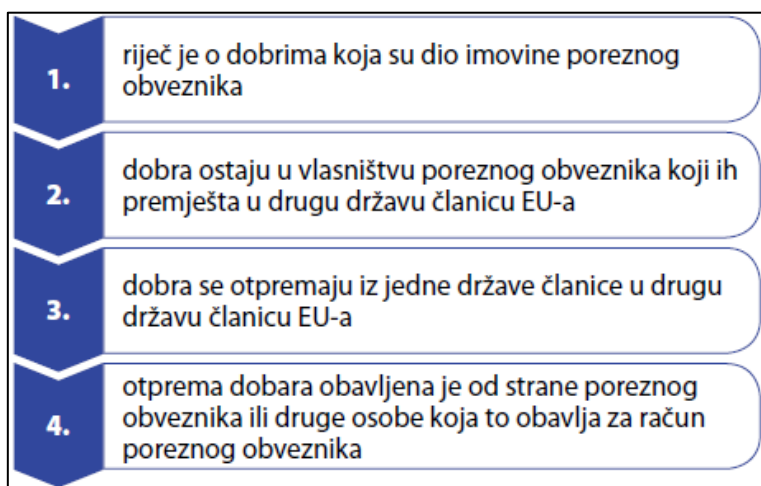
pravne osobe koje nisu porezni obveznici (ako strani porezni obveznici nisu u RH registrirani za potrebe PDV-a). Međutim, te osobe nemaju pravo na priznavanje pretporeza jer nisu u sustavu PDV-a, a to znači da tako obračunanu obvezu trebaju fizički platiti.<sup>32</sup>

#### 4.4 Premještanje dobara i aranžman premještanja dobara

Od 1. siječnja 2020. godine primjenjuju se novi uvjeti za isporuku dobara koji su vezani uz premještanje dobara u drugu državu članicu EU - *Aranžman premještanja dobara*. Sam pojam premještanja dobara i dalje je definiran odredbama čl. 7. Zakona o PDV-u, dok je čl. 7.a Zakona o PDV-u novi i posljedica je dopunjenog čl. 17.a Direktive o PDV-u, a koji se odnosi na aranžman premještanja dobara. Za potrebe ovog rada prvo će se opisati „klasično“ premještanje dobara, a zatim i aranžman premještanja dobara čija pravila su stupila na snagu 1. siječnja 2020. godine.

„Klasično“ premještanje dobara u drugu državu članicu smatra se isporukom uz naknadu, što je propisano odredbom čl. 7. st. 5. Zakona o PDV-u, neovisno o tome što dobra nisu prodana, već su samo premještena u drugu državu članicu. U sljedećoj slici daju se uvjeti koji trebaju biti ispunjeni kako bi se isporuka smatrala „klasičnim“ premještanjem dobara unutar EU.

Slika 15: Uvjeti za "klasično" premještanje dobara unutar EU-a



Izvor: Cirkveni Filipović, T. (2020) Nova pravila vezana uz premještanje dobara unutar EU-a. Računovodstvo, Revizija i Financije, 4/2020., str. 117

<sup>32</sup> Cirkveni Filipović, T. (2019) Isporuke dobara s montažom s motrišta PDV-a. Računovodstvo, Revizija i Financije, 3/2019., str. 137.

*U skladu s čl. 7. st. 5. Zakona o PDV-u, takvo „klasično“ premještanje dobara smatra se isporukom uz naknadu iako nema prijenosa prava raspolaganja nad dobrom na drugu osobu i ugovorene naknade. Međutim, navedena se isporuka može smatrati isporukom koja je oslobođena PDV-a u RH prema čl. 41. st. 1. t. d) Zakona o PDV-u ako bi za tu isporuku postojalo pravo na oslobođenje prema t. a), b) i c) istog stavka Zakona o PDV-u da su obavljene drugom poreznom obvezniku. To znači da se porezno oslobođenje pri premještanju dobara iz RH u drugu zemlju članicu može primijeniti ako se hrvatski porezni obveznik koji premješta dobra registrira za potrebe PDV-a u zemlji članici u koju se dobra otpremaju.<sup>33</sup>*

Nakon registracije za potrebe PDV-a u državi članici u koju se dobra premještaju, hrvatski porezni obveznik obvezan je izdati račun za premještanje, tako što će isporučitelj biti isti kao i kupac, samo što će kupac imati PDV ID broj države članice u koju se dobra otpremaju. Sukladno izdavanju računa, premještanje se mora prikazati i u sljedećim poreznim evidencijama:

- Knjiga IRA – stupac 9 – Isporuke dobara unutar EU-a
- Zbirna prijava – stupac 11 – Vrijednost isporuke dobara
- PDV obrazac – pozicija I.3. – Isporuka dobara unutar EU-a.

Za razliku od „klasičnog“ premještanja dobara, aranžman premještanja dobara unutar EU-a ne smatra se isporukom dobara, što je definirano odredbom čl. 7.a st.1. Zakona o PDV-u koji navodi: *Prijenos dobara koji obavlja porezni obveznik, a koja čine dio njegove poslovne imovine, u drugu državu članicu na temelju aranžmana za premještanje dobara ne smatra se isporukom dobara uz naknadu.*<sup>34</sup>

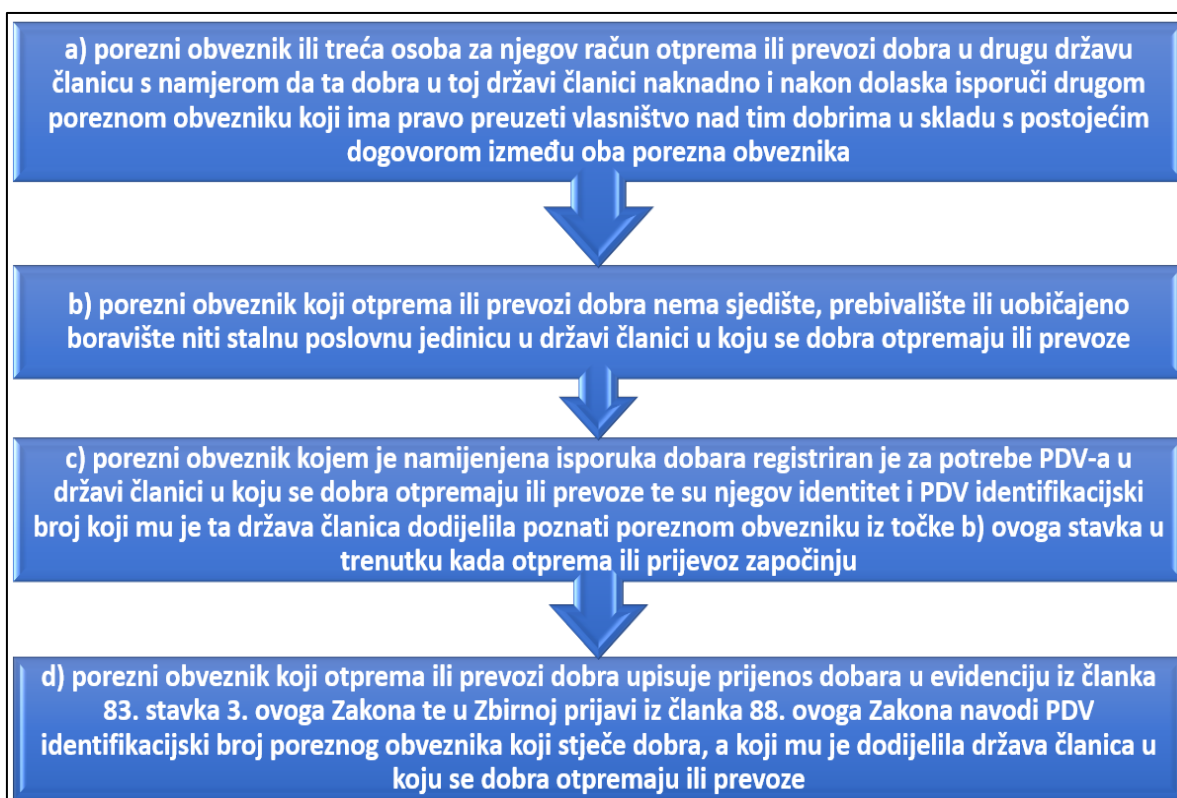
Člankom 7.a st.2. Zakona o PDV-u definirani su i uvjeti koji se moraju zadovoljiti kako bi se prijenos dobara mogao smatrati aranžmanom premještanja dobara, a navode se na slici 16.

---

<sup>33</sup> Cirkveni Filipović, T. (2020) Nova pravila vezana uz premještanje dobara unutar EU-a. Računovodstvo, Revizija i Financije, 4/2020., str. 117

<sup>34</sup> Zakon o porezu na dodanu vrijednost (Narodne novine, br. 73/13 – 121/19)

Slika 16: Uvjeti aranžmana premještanja dobara unutar EU-a



Izvor: autor

Aranžmanom premještanja dobara unutar EU može se smatrati prijenos dobara samo ako su ispunjeni svi prethodni navedeni uvjeti. Isporuka nastaje tek u trenutku kada kupac koji je poznat preuzme vlasništvo nad prenesenim dobrima ili u slučaju kada se dobra koja su prenesena ne isporuče kupcu u roku od 12 mjeseci od datuma dolaska u dobara u drugu državu članicu.

Dodatno, odredbama čl. 83. st. 3. Zakona o PDV-u budući kupac i prodavatelj dobara obavezni su voditi evidenciju dobara koja se otpremaju u okviru aranžmana premještanja dobara, a sam sadržaj evidencije propisan je čl. 54.a st. 1. Provedbene uredbe Vijeća (EU) 282/2011. *Prema navedenim odredbama, evidencija treba sadržavati sljedeće podatke:*

- a) državu članicu iz koje se roba otprema ili prevozi te datum otpreme ili prijevoza robe*
- b) PDV ID broj poreznog obveznika kojemu je roba namijenjena, koji izdaje država članica u koju se roba otprema ili prevozi*
- c) državu članicu u koju se roba otprema ili prevozi, PDV ID broj posjednika skladišta, adresu skladišta u koje se roba po dolasku skladišti te datum dolaska robe u skladište*



- d) vrijednost, opis i količinu robe koja je dostavljena u skladište*
- e) PDV ID broj poreznog obveznika koji zamjenjuje osobu iz t. (b) pod uvjetima iz čl. 17.a st. 6. Direktive 2006/112/EZ*
- f) oporezivu svotu, opis i količinu isporučene robe i datum isporuke robe iz čl. 17.a st. 3. t. (a) Direktive 2006/112/EZ te PDV ID broj stjecatelja*
- g) oporezivu svotu, opis i količinu robe te datum ispunjenja bilo kojeg od uvjeta i razloga u vezi s time u skladu s čl. 17.a st. 7. Direktive 2006/112/EZ*
- h) vrijednost, opis i količinu vraćene robe te datum vraćanja robe iz čl. 17.a st. 5. Direktive 2006/112/EZ.<sup>35</sup>*

Kod prijenosa dobara u okviru aranžmana premještanja dobara potrebno je dostaviti i obrazac ZP (ispuniti pozicije 19., 20., 21.), a nakon što dođe i do prijenosa vlasništva nad dobrima obrazac ZP se također mora poslati za konačnu isporuku (ispuniti pozicije 8., 9., 10. i 11.).

---

<sup>35</sup> Cirkveni Filipović, T. (2020) Nova pravila vezana uz premještanje dobara unutar EU-a. Računovodstvo, Revizija i Financije, 4/2020., str. 123

## 5. STJECANJE DOBARA IZ EU

Ulaskom RH u EU stjecanje dobara iz neke od država članica EU više se ne smatra uvozom dobara. Porezni položaj uređuje čl. 9. st. 1. Zakona o PDV-u, koji navodi: *»Stjecanje dobara unutar Europske unije« je stjecanje prava raspolaganja pokretnom materijalnom imovinom u svojstvu vlasnika, koju prodavatelj ili stjecatelj dobara ili druga osoba za njihov račun otpremi ili preveze stjecatelju tih dobara u državu članicu koja nije država članica u kojoj je započela otprema ili prijevoz tih dobara.*<sup>36</sup> Pri stjecanju dobara iz EU vrlo je važno odrediti mjesto stjecanja, koje je propisano odredbom čl. 27. Zakona o PDV-u, poreznu osnovicu i vrijeme nastanka porezne obveze te pravo na priznavanje pretporeza. Osim toga, potrebno je odrediti i porezni položaj prodavatelja dobara.

### 5.1 Nastanak oporezivog događaja

Člankom 4. st. 1. t. 2. Zakona o PDV-u je propisano da je predmet oporezivanja PDV-om *stjecanje dobara unutar Europske unije koje u tuzemstvu obavi uz naknadu:*

- a) *porezni obveznik koji djeluje kao takav ili pravna osoba koja nije porezni obveznik, ako je prodavatelj (isporučitelj) porezni obveznik koji djeluje kao takav u drugoj državi članici i koji u skladu s propisima te države članice nije oslobođen obračunavanja PDV-a kao mali porezni obveznik i na njega se ne odnose odredbe članka 13. stavaka 3., 4. i 10. ovoga Zakona,*
- b) *u slučaju novih prijevoznih sredstava, porezni obveznik ili pravna osoba koja nije porezni obveznik, čija ostala stjecanja nisu predmet oporezivanja PDV-om u skladu s člankom 5. stavkom 1. točkom a) i b) ovoga Zakona ili bilo koja druga osoba koja nije porezni obveznik,*
- c) *u slučaju proizvoda koji podliježu trošarinama, ako se trošarina na stjecanje unutar Europske unije obračunava u tuzemstvu u skladu sa propisima koji uređuju trošarine, porezni obveznik ili pravna osoba koja nije porezni obveznik, čija ostala stjecanja nisu predmet oporezivanja PDV-om, u skladu s člankom 5. stavkom 1. točkama a) i b) ovoga Zakona.*<sup>37</sup>

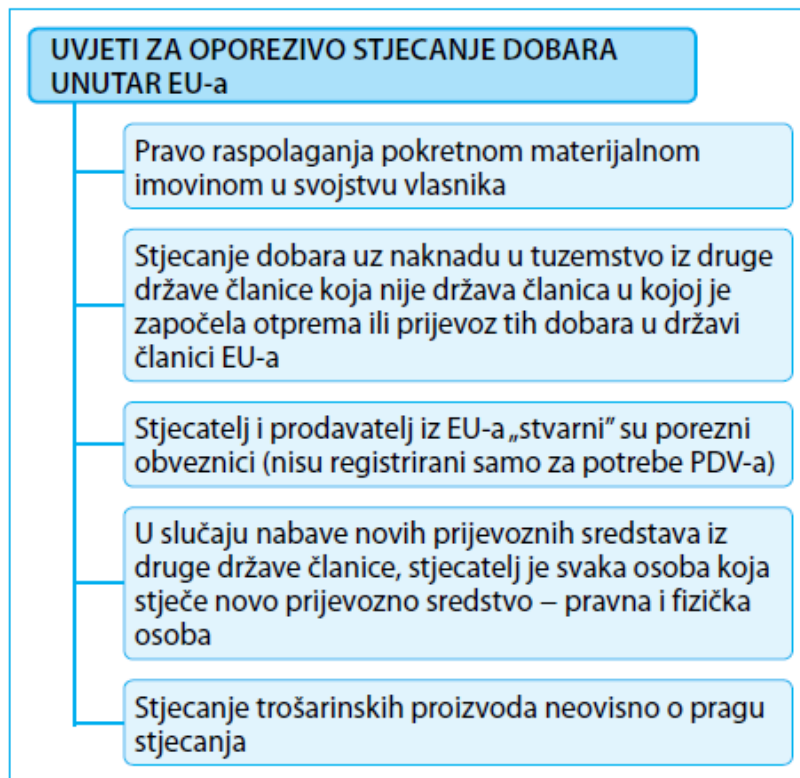
---

<sup>36</sup> Zakon o porezu na dodanu vrijednost (Narodne novine, br. 73/13. – 121/19.)

<sup>37</sup> Ibid

Kako bi se primitak dobara iz EU mogao smatrati oporezivim stjecanjem dobara iz EU, potrebno je zadovoljenje uvjeta koji su navedeni u sljedećoj slici.

Slika 17: **Uvjeti za oporezivo stjecanje dobara unutar EU**



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

Zadovoljenjem navedenih uvjeta te ako je prema čl. 27. st. 1. Zakona o PDV-u otprema dobara završila u RH, stjecatelj dobara ima obvezu obračunati PDV te priznati pretporez (ako na njega ima pravo). Primjerice, ako dobra stječe mali porezni obveznik koji je registriran u VIES bazi, on će imati obvezu obračuna PDV-a, ali ne i pravo na priznavanje pretporeza.

*Međutim, ako porezni obveznik iz RH nabavlja dobra od pravne osobe iz EU koja nije porezni obveznik – nije u bazi VIES, stjecanje nije oporezivo PDV-om u RH, a prodavatelj iz EU neće obračunati PDV na isporuku dobra. Na naknadu za stjecanje dobara u opisanom slučaju ne treba obračunati PDV i porezni obveznik – stjecatelj nema obvezu takav račun evidentirati u poreznim evidencijama (evidencija o stjecanju dobara iz EU-a,*

*Obrazac PDV, Obrazac PDV-S). Račun treba evidentirati samo u knjigovodstvenim evidencijama, kao obvezu prema dobavljaču.<sup>38</sup>*

## **5.2 Porezna osnovica kod stjecanja dobara iz EU**

Odredba čl. 34. Zakona o PDV-u propisuje što je porezna osnovica kod stjecanja dobara unutar EU te upućuje na čl. 33. pri određivanju porezne osnovice u kojoj se navodi: *Poreznom osnovicom pri isporuci dobara i usluga smatra se naknada koju čini sve ono što je isporučitelj primio ili treba primiti od kupca ili neke druge osobe za te isporuke uključujući iznose subvencija koji su izravno povezani s cijenom isporučenih dobara ili usluga.<sup>39</sup>* Osim navedenog, u poreznu osnovicu stjecatelji dobara unutar EU moraju uračunati i trošarine, posebni porezi, carinu te ostale sporedne troškove kao što je primjerice prijevoz istih dobara koji je prodavatelj zaračunao kupcu.

## **5.3 Određivanje poreznog položaja prodavatelja**

Kako bi se obveza za PDV ispravno obračunala u RH pri stjecanju dobara unutar EU-a, odnosno kako bi se utvrdilo je li obveza PDV-a uopće potrebno iskazati, potrebno je utvrditi porezni položaj prodavatelja dobara. Status prodavatelja kontrolira se u VIES bazi, a Direktivom o PDV-u propisana je obvezna dodjela PDV ID broja.

*Tako je prema čl. 214. Direktive o PDV-u određeno da države članice PDV ID dodjeljuju:*

- *svakom poreznom obvezniku, osim onima koji povremeno isporučuju nova prijevozna sredstva, koji na području neke države članice obavljaju isporuke dobara ili usluga za koje postoji pravo na odbitak PDV-a, osim ako je obveznik plaćanja PDV-a primatelj dobara ili usluga*
- *svakom poreznom obvezniku ili pravnoj osobi koja nije porezni obveznik koji unutar EU-a stječu dobra koja podliježu obvezi plaćanja PDV-a ili su se opredijelili za oporezivanje stjecanja dobara*
- *svakom poreznom obvezniku koji na njihovom području obavlja stjecanje dobara unutar EU-a za potrebe obavljanja poduzetničke djelatnosti koja se obavljaju izvan toga područja*

---

<sup>38</sup> Markota, Lj. (2019) Isporuka i stjecanje dobara unutar EU-a. Pravo i porezi, 9/2019., str. 55

<sup>39</sup> Zakon o porezu na dodanu vrijednost (Narodne novine, br. 73/13. – 121/19.)

- *svakom poreznom obvezniku koji na njihovom području prima usluge za koje je kao primatelj usluge obvezan platiti PDV i*
- *svakom poreznom obvezniku koji ima sjedište, prebivalište ili uobičajeno boravište na njihovom području, a pruža usluge na području druge države članice za koje je PDV dužan platiti primatelj tih usluga.<sup>40</sup>*

Prema navedenom, ako prodavatelj ima odgovarajući PDV ID broj on će biti oslobođen plaćanja PDV-a, a kupac porezni obveznik u RH će iskazati i obvezu i pretporez (ako su zadovoljeni propisani uvjeti).

#### **5.4 Nastanak porezne obveze i uvjeti za odbitak pretporeza**

Porezna obveza pri stjecanju dobara iz EU nastaje u trenutku izdavanja računa, a ako račun nije izdan porezna obveza nastaje 15. dana u mjesecu nakon isteka mjeseca u kojem su dobra stečena prema odredbama čl. 78. st. 4. Zakona o PDV-u. Ako se dogodi suprotno i dobra su isporučena nakon izdavanja računa, obveza PDV-a će i dalje nastati na datum izdavanja računa, neovisno o tome što se isporuka dogodila kasnije.

Pravo na priznavanje pretporeza temeljem stjecanja dobara iz EU porezni obveznici mogu koristiti temeljem odredbe čl. 58. st. 3. t. 1. Zakona o PDV-u kojim se propisuje da: *Porezni obveznici, osim iznosa pretporeza navedenih u stavku 1. i 2. ovoga članka, mogu odbiti i sljedeće iznose: 1. PDV koji treba platiti na stjecanje dobara unutar Europske unije prema članku 4. stavku 1. točki 2.a) i članku 9. stavcima 3. i 4. ovoga Zakona.<sup>41</sup>* Samim time, mali porezni obveznici koji su registrirani za potrebe PDV-a, nemaju pravo na priznavanje pretporeza, a „redoviti“ porezni obveznici mogu priznati pretporez u visini obveze PDV-a koju trebaju „platiti“, odnosno iskazivanjem obveze i pretporeza, bez fizičkog plaćanja.

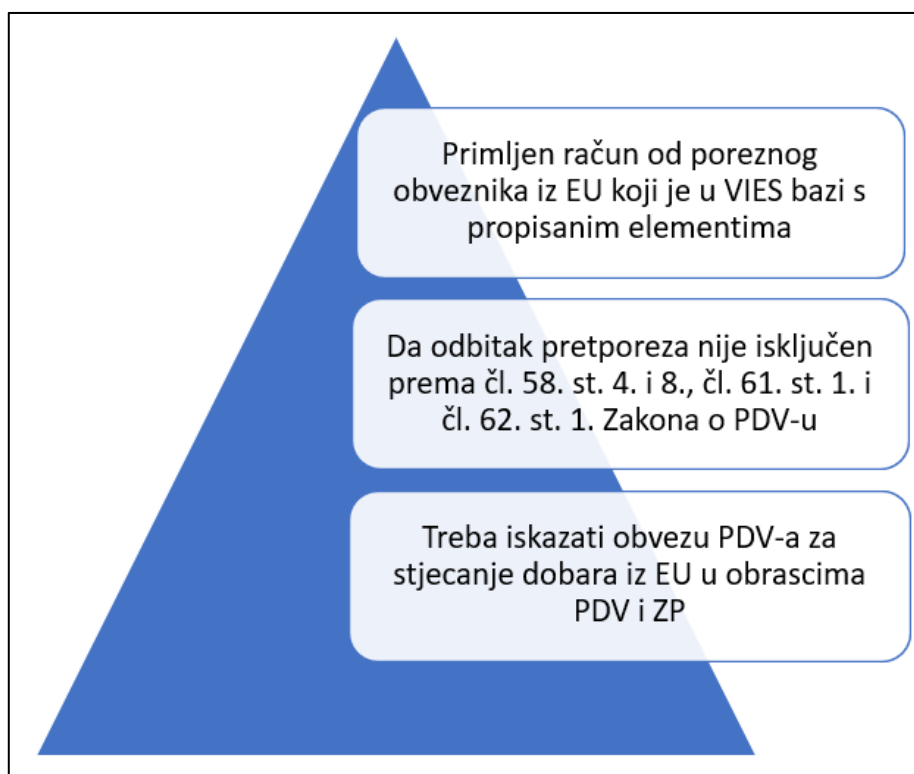
Kako bi se pretporez mogao odbiti, treba zadovoljiti i uvjete koji se pokazuju na sljedećoj slici.

---

<sup>40</sup> Markota, Lj. (2018) Porez na dodanu vrijednost: primjena u praksi, VIII. dopunjeno izdanje. Zagreb: RRiF plus d.o.o., str. 129.

<sup>41</sup> Zakon o porezu na dodanu vrijednost (Narodne novine, br. 73/13. – 121/19.)

Slika 18: Uvjeti za priznavanje pretporeza pri stjecanju dobara iz EU



Izvor: autor

U čl. 60. st. 1. t. e) Zakona o PDV-u navedeno je da porezni obveznik može priznati pretporez pri stjecanju dobara unutar EU ako su ispunjeni sljedeći uvjeti: Svotu obveze PDV-a, kao i sve podatke potrebne za obračun PDV-a na stjecanje dobara unutar EU porezni obveznik treba iskazati u prijavi PDV-a iz čl. 85. st. 1. Zakona o PDV-u i treba imati račun.

*Jasnije odredbe o pravu na odbitak pretporeza pri stjecanju dobara unutar EU-a određene su čl. 133. st. 2. Pravilnika o PDV-u u kojem je u navedeno: Porezni obveznik koji treba platiti PDV na stjecanje dobara unutar Europske unije prema čl. 4. st. 1. t. 2.a) i čl. 9. st. 3. i 4. Zakona o PDV-u ima pravo na odbitak pretporeza u obračunskom razdoblju u kojem je nastala obveza obračuna PDV-a, odnosno u trenutku izdavanja računa ili istekom roka iz čl. 78. st. 4. Zakona ako račun do tada nije izdan.<sup>42</sup>*

<sup>42</sup> Markota, Lj. (2018) Porez na dodanu vrijednost: primjena u praksi, VIII. dopunjeno izdanje. Zagreb: RRiF plus d.o.o., str. 135.

S obzirom na razne situacije u kojima stjecanje dobara nije usklađeno s izdavanjem odnosno primitkom računa, u nastavku se prikazuju primjeri nastanka porezne obveze i mogućnosti priznavanja pretporeza.

**Slika 19: Nastanak obveze za obračun PDV-a pri stjecanju dobara unutar EU i odbitak pretporeza**

| STJECANJE DOBARA | IZDAVANJE RAČUNA | NASTANAK OBVEZE OBRAČUNA PDV-a | MJESEC PRIMITKA RAČUNA | PRAVO NA ODBITAK PRETPOREZA |
|------------------|------------------|--------------------------------|------------------------|-----------------------------|
| 10.2.2018.       | 12.2.2018.       | 12.2.2018.                     | VELJAČA                | VELJAČA                     |
| 10.2.2018.       | 2.3.2018.        | 2.3.2018.                      | OŽUJAK                 | OŽUJAK                      |
| 10.2.2018.       | 3.4.2018.        | 15.3.2018.                     | OŽUJAK                 | OŽUJAK                      |
| 10.2.2018.       | 5.2.2018.        | 5.2.2018.                      | VELJAČA                | VELJAČA                     |
| 10.2.2018.       | NIJE IZDAN       | 15.3.2018.                     | NIJE PRIMLJEN          | OŽUJAK                      |

Izvor: Markota, Lj. (2018) Porez na dodanu vrijednost: primjena u praksi, VIII. dopunjeno izdanje. Zagreb: RRiF plus d.o.o., str. 135.

### **5.5 Porezni položaj i evidentiranje stjecanja dobara iz EU „malih“ poreznih obveznika**

Tijela državne vlasti, mali porezni obveznici, porezni obveznici oslobođeni PDV-a i ostali koji nisu „redoviti“ porezni obveznici, a čija vrijednost stjecanja dobara iz EU prelazi 77.000,00kn (iznos koji je propisan čl. 5. st. 2. Zakona o PDV-u) obvezni su se registrirati za potrebe PDV-a odnosno zatražiti PDV ID broj najmanje 15 dana prije isporuke koja će prijeći prag stjecanja od 77.000,00 kn kako bi mogli obračunati PDV na stjecanje dobara. Prag od 77.000,00 kn odnosi se samo na tekuću godinu, što propisuju odredbe čl. 27. st. 1. Pravilnika o PDV-u i prema tome se stjecanje dobara iz EU-a ne smatra predmetom oporezivanja kod malih poreznih obveznika ako nisu prešli prag stjecanja.

U skladu sa stajalištem MF *KLASA: 19/13-01-312, od 13. rujna 2013.*, ako mali porezni obveznik zatraži PDV ID broj za dobra, treba se njime koristiti i za „inozemne“ usluge kada je mjesto oporezivanja u RH. Međutim, kada zatraži PDV ID broj za „inozemne“ usluge, ne treba se njime koristiti za stjecanje dobara dok ne prijeđe prag stjecanja od 77.000,00 kn. Jasno, može i dati izjavu PU (u skladu s čl. 5. st. 4. Zakona o PDV-u) da se

na njega ne primjenjuje prag stjecanja (obvezuje ga na rok od dvije kalendarske godine), što znači da će mjesto oporezivanja biti u RH, bez prava na priznavanje pretporeza.

S obzirom na to da se mali porezni obveznici ne nalaze u registru redovitih poreznih obveznika, oni će PDV obrazac predati samo u mjesecima u kojima imaju obvezu za PDV na stjecanje dobara. Pritom će na stečena dobra obračunati PDV, ali nemaju prava na priznavanje pretporeza čime će u PDV obrascu iskazati stvarnu obvezu za plaćanje.

U nastavku se daje primjer utvrđivanja obveze PDV-a koju treba platiti „mali“ porezni obveznik na stjecanje dobara iz EU.

*Primjer: „Mali“ porezni obveznik iz RH zaprimio je 25. ožujka 2020. godine dobra od njemačkog poreznog obveznika u vrijednosti od 10.000 eura (75.000,00 kn prema tečaju 7,5), pri čemu je prešao prag stjecanja i obavezan je obračunati PDV na stjecanje. Račun je izdan 25. ožujka i PDV na računu nije obračunan. Navedeno stjecanje „mali“ porezni obveznik mora prikazati u obrascima PDV i PDV-S, koje mora predati do 20. travnja, a obvezu PDV-a koja iznosi 18.750,00 kn (vrijednost dobara 75.000,00kn x 25% PDV-a) mora platiti do kraja travnja.*

## **5.6 Trostrani posao**

Trostranim poslom smatra se isporuka dobara između tri porezna obveznika iz tri različite države članice EU-a, pri čemu se dobra otpremaju od prvog prodavatelja izravno do posljednjeg kupca, što navodi i odredba čl. 10. st. 1. Zakona o PDV-u: *Trostranim poslom u smislu ovoga Zakona smatra se transakcija koju tri porezna obveznika iz tri različite države članice zaključe za ista dobra koja su prevezena ili otpremljena od prvog isporučitelja neposredno posljednjem kupcu te kada su ispunjeni uvjeti za oslobođenje iz stavka 2. ovoga članka. Navedeno se primjenjuje i kada je posljednji kupac pravna osoba koja nije porezni obveznik, a registrirana je za potrebe PDV-a.*

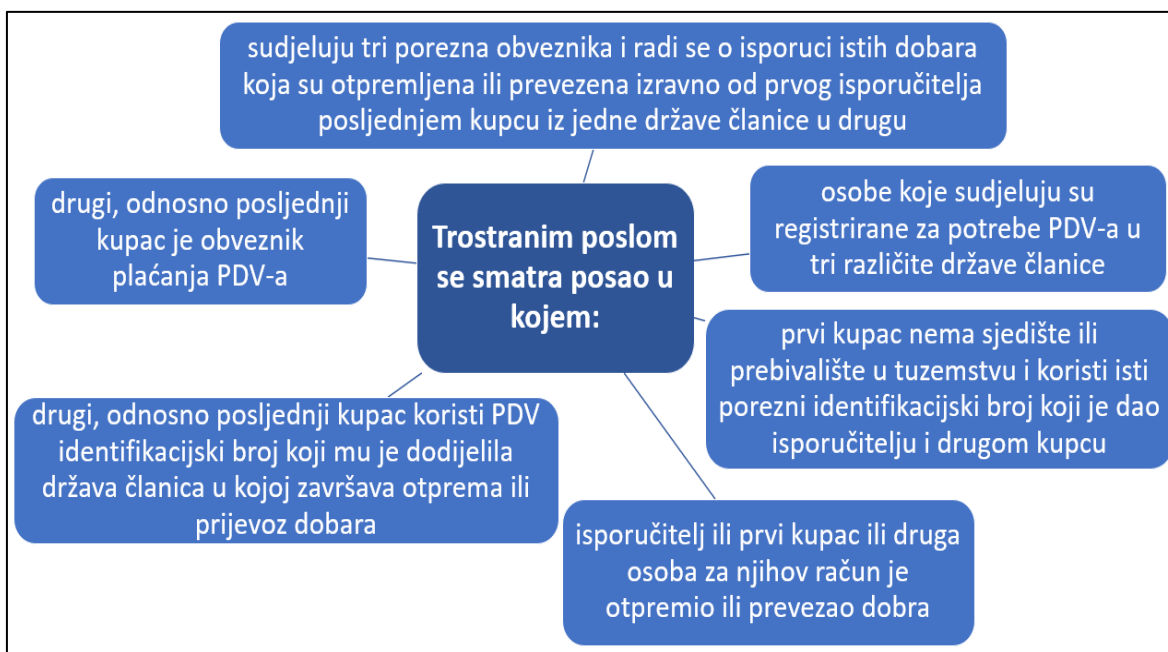
Primjenom trostranog posla dolazi do pojednostavljenja u oporezivanju odnosno izbjegava se obračun PDV-a i priznavanje pretporeza više puta. U trostranom poslu mali porezni obveznik može biti samo posljednji kupac s obzirom na to da u drugim slučajevima ne bi bio ispunjen uvjet za primjenu trostranog posla. Naime, isporuke koje obavi mali porezni obveznik su oslobođene PDV-a bez prava priznavanja pretporeza u skladu s čl. 90. st. 2.



Zakona o PDV-u te prema tome mali porezni obveznici ne mogu primijeniti odredbe čl. 41. st. 1. Zakona o PDV-u za oslobođenje pri isporukama dobara unutar EU.

U nastavku se prikazuju uvjeti definirani odredbom čl. 32. st. 2. Pravilnika o PDV-u koji se moraju zadovoljiti kako bi se posao mogao smatrati trostranim poslom.

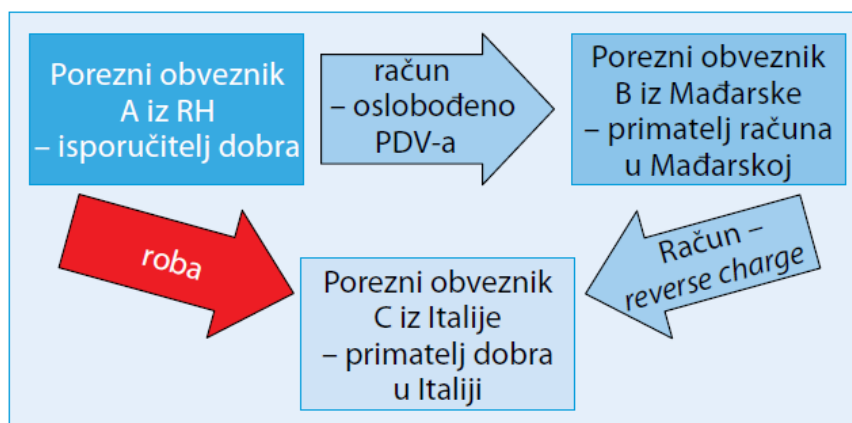
Slika 20: **Trostrani posao - uvjeti**



Izvor: autor

Kako bi se mogao ispravno odrediti način oporezivanja u trostranom poslu za hrvatskog poreznog obveznika, potrebno je odrediti je li on isporučitelj, prvi kupac ili krajnji stjecatelj dobara. U nastavku se daje pojašnjenje trostranog posla kada je hrvatski porezni obveznik 1., 2. ili treći sudionik u trostranom poslu.

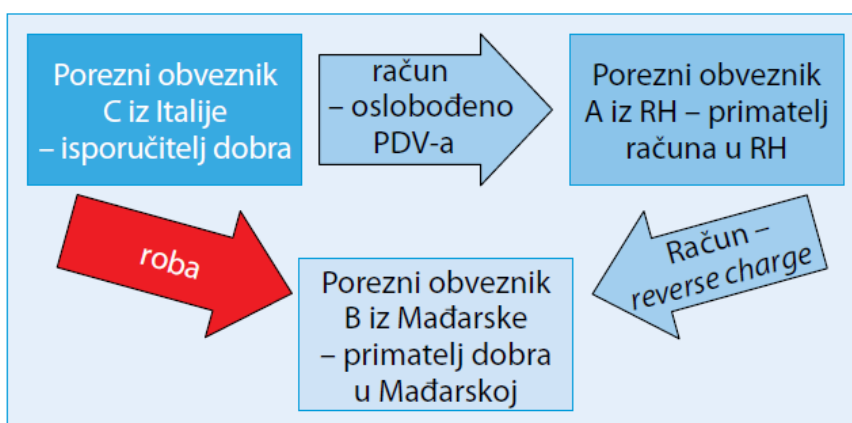
Slika 21: Trostrani posao u kojem je porezni obveznik iz RH isporučitelj dobara



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

U slučaju kada je porezni obveznik iz RH isporučitelj, on čak ne treba nužno imati informaciju da se radi o trostranom poslu, već će na temelju kupca iz EU koji mu je dostavio PDV ID te na temelju dokaza o isporuci dobara u drugu državu članicu biti oslobođen plaćanja PDV-a prema odredbama čl. 41. st. 1. t. a) Zakona o PDV-u. Isporučitelj u ovom slučaju mora prikazati navedenu isporuku u PDV obrascu na poziciji I. 3. te u obrascu ZP na poziciji 11.

Slika 22: Trostrani posao u kojem je porezni obveznik iz RH stjecatelj dobara – prvi kupac



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

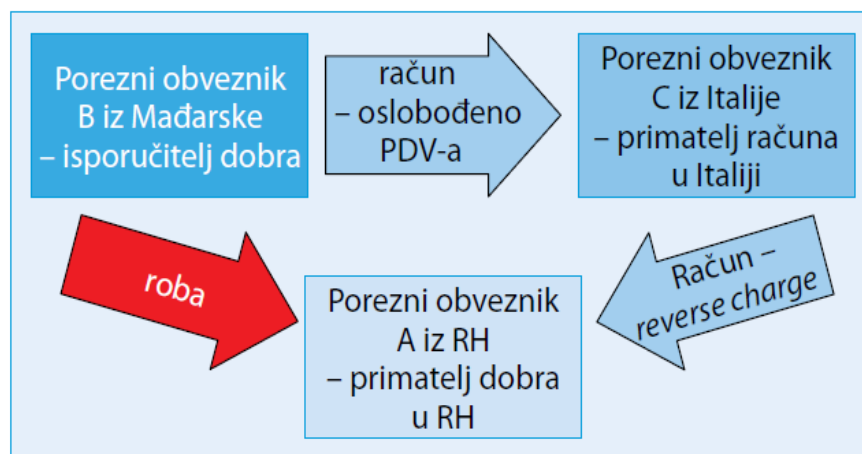
Kada je porezni obveznik iz RH prvi kupac u trostranom poslu, situacija je nešto drugačija. Naime, u ovom slučaju porezni obveznik iz RH mora znati da se radi o trostranom poslu te

mu je važno zadovoljiti sve uvjete trostranog posla kako bi mogao primijeniti pojednostavljenje u oporezivanju. Uobičajeno bi se on trebao prijaviti za potrebe PDV-a u državi gdje isporuka odnosno otprema dobara završava, ali ako zadovolji uvjete čl. 27. st. 2. i 4. Zakona o PDV-u odnosno ako dokaže da je PDV obračunat u zemlji gdje je završila otprema dobara te ako podnese obrazac ZP kako nalažu odredbe čl. 88. i 89 Zakona o PDV-u, može primijeniti pojednostavljenje u oporezivanju. Za razliku od prethodnog primjera, kada je porezni obveznik iz RH isporučitelj, u ovom slučaju u ZP obrascu porezni obveznik iz RH ispunjava samo poziciju 13 – Vrijednost isporuke dobara u okviru trostranog posla.

Prema čl. 10. st. 3. Zakona o PDV-u, ako se primjenjuje oslobođenje na temelju prethodno navedenih uvjeta, tada račun poreznog obveznika, prvog kupca u trostranom poslu iz RH treba uz podatke iz čl. 79. st. 1. Zakona o PDV-u sadržavati i sljedeće podatke:

- a) poziv na odredbe članka 141. Direktive Vijeća 2006/112/EZ te napomenu “prijenos porezne obveze”
- b) PDV identifikacijski broj pod kojim je porezni obveznik (stjecatelj) obavio stjecanje unutar Europske unije i daljnju isporuku dobara
- c) PDV identifikacijski broj primatelja isporuke.<sup>43</sup>

**Slika 23: Trostrani posao u kojem je porezni obveznik iz RH primatelj dobara - posljednji kupac**



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

<sup>43</sup> Markota, Lj. (2019) Posebnosti u oporezivanju trostranog posla. Računovodstvo, revizija i financije, 9/2019., str. 100

Treća situacija u kojoj se može naći porezni obveznik iz RH u okviru trostranog posla je u ulozi krajnjeg kupca. Tada je porezni obveznik iz RH dužan platiti PDV temeljem odredbe čl. 10. st. 4. Zakona o PDV-u i prikazati isporuku u poreznim evidencijama na sljedeći način:

- Kao obvezu za PDV u obrascu PDV na poziciji II. 13. kada se radi o dobrima koja se oporezuju po 25% (ili II. 12. za 13% ili II. 11. za 5%)
- Kao pretporez u obrascu PDV na poziciji III. 13. kada se radi o dobrima koja se oporezuju po 25% (ili III. 12. za 13% ili III. 11. za 5%)
- Dodatno na poziciji VIII. 6. obrasca PDV
- Nema obveze iskazivanja stjecanja u obrascu PDV-S.

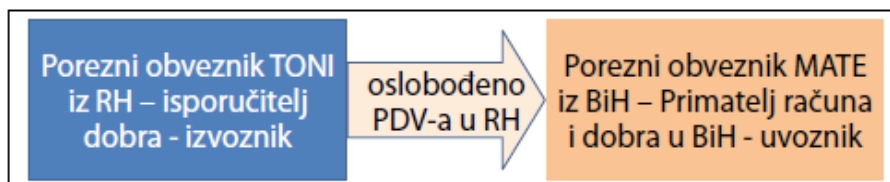
## 6. IZVOZ DOBARA

Odredbama čl. 45. Zakona o PDV-u te čl. 108. Pravilnika o PDV-u propisano je oslobođenje od plaćanja PDV-a pri izvozu dobara. Izvozom se smatra isporuka dobara na područje koje se nalazi izvan područja EU drugim poreznim obveznicima ili fizičkim osobama - putnicima. U nastavku se daju uvjeti za oslobođenu isporuku pri izvozu dobara, usluge koje su također oslobođene plaćanja PDV-a pri izvozu te porezni položaj izvoza dobara hrvatskog poreznog obveznika iz druge države članice EU.

### 6.1 Uvjeti za primjenu oslobođenja od plaćanja PDV-a pri izvozu dobara

Pri izvozu dobara temeljni uvjet za oslobođenje od plaćanja PDV-a je otprema dobara izvan granica EU, a račun za isporuku ne mora nužno biti izdan kupcu u treću zemlju već je moguće isti izdati i kupcu u EU. Pri izvozu dobara, izvoznik treba dokazati da su dobra otpremljena u treću zemlju i to carinskom deklaracijom ili elektroničkom porukom IE599 iz ECS sustava. Sljedeća slika prikazuje najčešći primjer izvoza kada porezni obveznik iz RH izvozi dobra u treću zemlju i gdje je on naveden kao izvoznik te može primijeniti oslobođenje od PDV-a prema čl. 45. st. 1. Zakona o PDV-u.

Slika 24: **Prodaja i isporuka dobara kupcu u BiH - izvoz dobara**



Izvor: Markota Lj. (2017) Izvoz dobara – oslobođenje od plaćanja PDV-a, Računovodstvo, revizija i financije, 11/2017., str. 105.

Postoji i situacija u kojoj isporučitelj iz RH isporučuje robu drugom poreznom obvezniku u tuzemstvu, koji će biti izvoznik dobara. U tom slučaju isporučitelj dobara može primijeniti oslobođenje od plaćanja PDV-a, ali samo kada dobro isporučuje kupcu koji nema sjedište u RH ili nekoj drugoj osobi za njegov račun koji će dobro izvesti te svakako mora imati carinsku deklaraciju gdje se jasno vidi da je njegov kupac i izvoznik dobara izvan granica EU-a. Navedeno potvrđuje i stajalište Ministarstva financija *KLASA:410-19/19-01/44 od 27. veljače 2019. godine.*

Na temelju navedenoga može se zaključiti da se pravo na oslobođenje pri izvozu dobara može ostvariti kada je:

- izvoznik izravno isporučitelj dobara ili neka druga osoba za njegov račun
- izvoznik kupac koji nema sjedište u RH ili neka druga osoba za njegov račun
- prodavatelj hrvatski porezni obveznik koji prodaje već ocarinjena dobra drugom hrvatskom poreznom obvezniku, a ta će se dobra izravno otpremiti kupcu izvan EU-a – isporuke u nizu.<sup>44</sup>

## 6.2 Usluge koje su oslobođene PDV-a pri izvozu dobara

Osim oslobođenja pri izvozu za dobra koja se isporučuju, oslobođenje od PDV-a pri izvozu primjenjuje se i na usluge koje se mogu povezati izravno uz izvoz dobara, kao što je propisano odredbama čl. 45. st. 1. t. 4. Zakona o PDV-u i čl. 108. st. 1. Pravilnika o PDV-u gdje je navedeno sljedeće: *U skladu s odredbom članka 45. stavka 1. Zakona, PDV-a su oslobođene izvozne isporuke dobara i popravljenih, obrađenih, prilagođenih, doradenih ili prerađenih dobara, te prijevozne i otpremne usluge koje su u vezi s izvozom dobara.*<sup>45</sup>

Primjerice, takvim uslugama smatraju se usluge prijevoza dobara pri izvozu, ali se u njihovom slučaju postavlja pitanje može li se oslobođenje primijeniti neovisno o tome obavlja li se ta usluga primatelju dobara, izvozniku ili špediteru. Na navedeno pitanje odgovor daje presuda Europskog suda pravde u predmetu C-288/16 od 29. lipnja 2017. godine.

Naime, Europski je sud pravde u navedenom predmetu odlučio sljedeće: *Članak 146. stavak 1. točku (e) Direktive Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenog 2006. o zajedničkom sustav poreza na dodanu vrijednost valja tumačiti na način da se izuzeće iz te odredbe ne primjenjuje na pružanje usluga prijevoza robe u treću zemlju kad se te usluge ne pružaju izravno otpremniku ili primatelju te robe.*<sup>46</sup> Prema navedenoj presudi usluga prijevoza pri izvozu dobara može biti oslobođena PDV-a samo ako se usluga pruža izvozniku ili primatelju dobara.

---

<sup>44</sup> Markota Lj. (2019) Novosti u vezi s oslobođenjem od plaćanja PDV-a pri izvozu dobara, Računovodstvo, revizija i financije, 7/2019., str. 110.

<sup>45</sup> Pravilnik o porezu na dodanu vrijednost (Narodne novine, br. 79/13 – 1/20)

<sup>46</sup> Sud Europske Unije. Raspoloživo na: URL: [https://curia.europa.eu/jcms/jcms/j\\_6/hr/](https://curia.europa.eu/jcms/jcms/j_6/hr/) (pristupljeno 21. kolovoza 2020.).

### **6.3 Izvoz dobara iz druge zemlje članice EU**

U slučajevima kada porezni obveznik iz RH izvozi dobra iz neke druge države članice EU, obvezan je provjeriti porezne obveze u toj zemlji kada kupuje dobra u toj zemlji i izvozi ih u treće zemlje. Pritom je važno odrediti mjesto isporuke takvih dobara te provjeriti mora li se hrvatski porezni obveznik registrirati za potrebe PDV-a u državi članici u kojoj kupuje dobra, a iz koje će se ta dobra kasnije izvesti u treće zemlje. Primjerice, ako hrvatski porezni obveznik kupuje dobra od talijanskog poreznog obveznika u Italiji, hrvatski porezni obveznik će se registrirati za potrebe PDV-a u Italiji te će mu talijanski porezni obveznik obračunati talijanski PDV. U sljedećem koraku hrvatski porezni obveznik će izvesti dobra iz Italije u BiH i primjenjuje oslobođenje pri izvozu prema talijanskim poreznim propisima.

Navedeni slučaj u hrvatskim poreznim propisima, točnije odredbama čl. 4. Zakona o PDV-u, ne smatra se predmetom oporezivanja u RH.

## 7. UVOZ DOBARA

Uvoz dobara je predmet oporezivanja PDV-om prema čl. 4. st. 1. t. 4. Zakona o PDV-u, a uvoz dobara definiraju odredbe čl. 11. st. 1. Zakona o PDV-u prema kojem se uvozom dobara smatra svaki unos dobara u EU koja nisu u slobodnom prometu na području EU-a, u skladu s carinskim propisima. *Osim toga, uvozom dobara smatra se i unos dobara koja su u slobodnom prometu na području EU-a, a potječu s trećih područja koja su dio carinskog područja EU-a u skladu s carinskim propisima.*<sup>47</sup>

### 7.1 Nastanak oporezivog događaja i obveza obračuna PDV-a pri uvozu dobara

Pri uvozu dobara oporezivi događaj nastaje u trenutku uvoza dobara, što je definirano odredbom čl. 32. st. 1. Zakona o PDV-u. Posebnost obračuna PDV-a pri uvozu je u tome što se obračunata obveza mora i platiti u državni proračun, a pretporez se može priznati u razdoblju u kojem je na jedinstvenoj carinskoj deklaraciji (JCD) označen kao primatelj dobara pri uvozu. Obračun obveze za PDV vrši se na carini, pri čemu stjecatelj dobara koja se uvoze dobiva obračun i carine i PDV-a koji se mora platiti. Navedeni promet porezni obveznik, uvoznik dobara prikazuje u PDV obrascu na poziciji III.14. – PDV pri uvozu.

*Od 1. siječnja 2018. godine fizički se više ne uplaćuje PDV pri uvozu strojeva i opreme iz Dodatka IV. Zakona o PDV-u vrijednosti veće od 1.000.000,00 kn. Tako obračunani PDV smatra se plaćenim ako ga porezni obveznik koji ima pravo na odbitak pretporeza u cijelosti iskaže kao obvezu u prijavi PDV-a, a za takav način obračunavanja i plaćanja PDV-a poreznom obvezniku prethodno je Carinska uprava izdala rješenje.*<sup>48</sup>

### 7.2 Određivanje mjesta uvoza dobara

Porezni obveznici iz RH koji uvoze dobra, ne moraju nužno obaviti uvoz u RH, već to mogu napraviti u bilo kojoj državi članici EU, ali onako kako to zahtijevaju porezni propisi države članice u kojoj se uvoz obavlja. Navedeno je definirano odredbom Direktive o PDV-u u čl. 60., a porezni obveznici trebaju najviše pripaziti trebaju li se registrirati za potrebe PDV-a u državi članici u kojoj će uvoz dobara biti obavljen. Primjerice, kada hrvatski porezni obveznik uvozi dobra u Bugarskoj ili Češkoj, nema obvezu registrirati se u tim zemljama za potrebe PDV-a.

---

<sup>47</sup> Cirkveni Filipović, T. (2018) Porezno motrište uvoza dobara, Računovodstvo, revizija i financije, 2/2018., str. 166.

<sup>48</sup> Ibid, str. 172.



Isto tako, porezni obveznici trebaju voditi računa o tome je li područje na kojem uvoze dobra možda područje koje nije dio carinskog područja EU, prema čemu se na tim područjima ne primjenjuje Direktiva o PDV-u i ona sama se smatraju trećim područjima. Ta područja prikazana su u sljedećoj tablici.

Tablica 3: Područja na koja se ne primjenjuje Direktiva o PDV-u

| CARINSKO PODRUČJE EU-a  | PODRUČJA KOJA NISU DIO CARINSKOG PODRUČJA EU-a       |
|---|--|
| Planina Atos u Helenskoj Republici  | otok Helgoland u Saveznoj Republici Njemačkoj        |
| Kanarsko otočje u Kraljevini Španjolskoj                                  | teritorij Büsingen u Saveznoj Republici Njemačkoj    |
| francuski prekomorski departmani u Republici Francuskoj                   | Ceuta u Kraljevini Španjolskoj                       |
| Alandski otoci u Republici Finskoj  | Melilla u Kraljevini Španjolskoj                     |
| Kanalski otoci u Ujedinjenoj Kraljevini Velike Britanije i Sjeverne Irske | Livigno u Republici Italiji                          |
|   | Campione d'Italia u Republici Italiji                |
|   | talijanske vode Luganskog jezera u Republici Italiji |

Izvor: Cirkveni Filipović, T. (2018) Porezno motrište uvoza dobara u drugim zemljama članicama EU-a, Računovodstvo, revizija i financije, 4/2018., str. 76.

*Uz to, porezni obveznici koji namjeravaju obavljati uvoz dobara u državama članicama EU-a koje nisu zemlje njihove rezidentnosti trebaju se u tim zemljama informirati i o tome postoji li obveza imenovanja poreznog zastupnika. Naime, pri registriranju za potrebe PDV-a u drugim državama članicama EU-a neke države zahtijevaju imenovanje poreznog zastupnika koji će u njihovo ime obavljati sve potrebne radnje vezane uz prijavu u sustav PDV-a, podnošenje prijave PDV-a i plaćanje PDV-a pri uvozu.<sup>49</sup>*

### 7.3 Porezna osnovica

Kako bi se PDV pri uvozu mogao ispravno obračunati, potrebno je u poreznu osnovicu uključiti sve elemente koji su propisani odredbom čl. 35. st. 2. Zakona o PDV-u. U

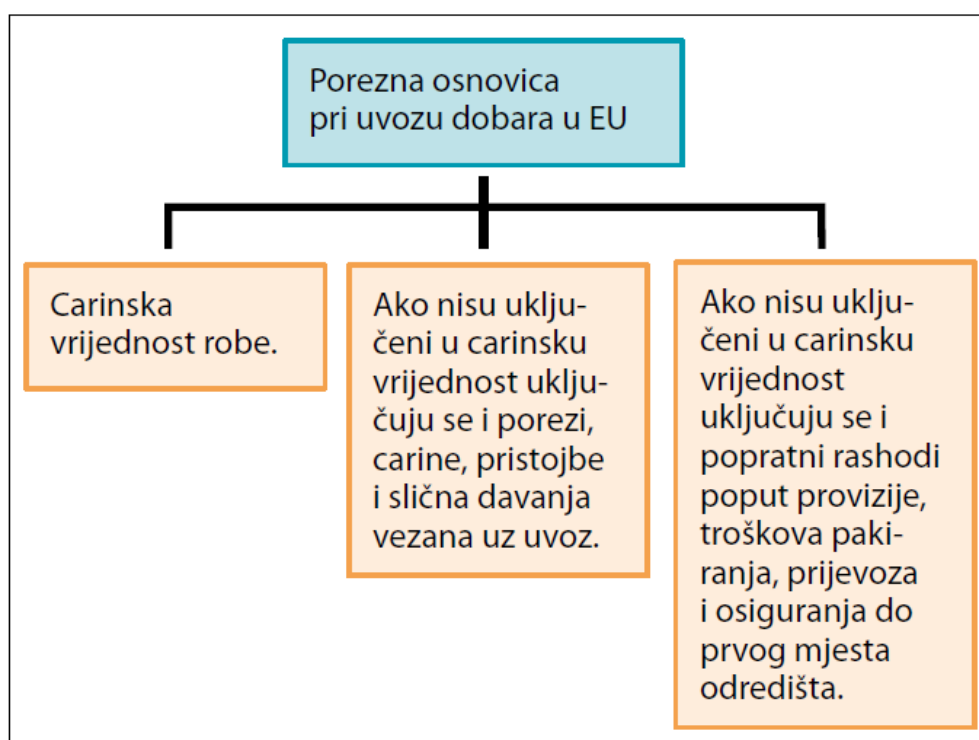
<sup>49</sup> Cirkveni Filipović, T. (2018) Porezno motrište uvoza dobara u drugim zemljama članicama EU-a, Računovodstvo, revizija i financije, 4/2018., str. 76

navedenom je članku propisano: *Ako nisu uključeni u carinsku vrijednost, u poreznu osnovicu pri uvozu bit će uključeni:*

- a) *porezi, carine, pristojbe i slična davanja koja se plaćaju izvan države članice uvoznice te davanja koja se plaćaju pri uvozu, osim PDV-a,*
- b) *sporedni troškovi kao što su provizije, troškovi pakiranja, prijevoza i osiguranja, nastali do prvog mjesta odredišta unutar područja države članice uvoznice, kao i oni koji nastanu pri prijevozu do drugog mjesta odredišta unutar Europske unije, ako je to drugo mjesto poznato u vrijeme nastanka oporezivog događaja.*<sup>50</sup>

Mjestom prvog odredišta smatra se ili mjesto prvog pretovara ili mjesto koje je navedeno na prijevoznoj ispravi, a da bi dodatni troškovi mogli ući u poreznu osnovicu potrebno je imati i vjerodostojne dokumente koji jasno iskazuju vrijednost tih troškova pri podnošenju carinske deklaracije. Što se uključuje u poreznu osnovicu pri uvozu dobara prikazuje sljedeća slika.

Slika 25: **Porezna osnovica pri uvozu dobara**



Izvor: Cirkveni Filipović, T. (2018) Porezno motrište uvoza dobara u drugim zemljama članicama EU-a, Računovodstvo, revizija i financije, 4/2018., str. 78.

<sup>50</sup> Zakon o porezu na dodanu vrijednost (Narodne novine, br. 73/13 – 121/19)

## 7.4 Carinski postupak 42

Osim „klasičnog“ uvoza dobara, postoji i situacija u kojoj su dobra pri carinjenju oslobođena plaćanja PDV-a, a takav postupak naziva se Carinski postupak 42. Prilikom carinskog postupka 42 dobra koja se uvoze nisu namijenjena tuzemstvu, već su namijenjena ili premještanju u drugu državu članicu EU ili su namijenjena isporuci poreznom obvezniku iz neke druge države članice EU (čl. 44. st. 1. t. 26. Zakona o PDV-u), što je i temeljni uvjet za primjenu samog postupka.

Uz carinski postupak 42 postoji i postupak 63, koji je vrlo sličan postupku 42 uz dodatan uvjet pri kojem se dobra moraju vratiti u RH, primjerice ako se radi o robi koja je samo privremeno bila izvezena.

Kako bi se mogao koristiti jedan od navedenih postupaka i primijeniti oslobođenje od plaćanja PDV-a pri uvozu, prema čl. 44. st. 2. Zakona o PDV-u uvoznik treba u trenutku uvoznog carinjenja pruži Carinskoj upravi u RH sljedeće podatke:

- a) svoj PDV identifikacijski broj izdan u RH ili PDV identifikacijski broj svoga poreznog zastupnika, koji jamči za plaćanje PDV-a, izdan u RH
- b) PDV identifikacijski broj stjecatelja, izdan u drugoj državi članici, kojemu se isporučuju dobra prema članku 41. st. 1. t. a) Zakona o PDV-u ili vlastiti PDV identifikacijski broj izdan u državi u kojoj završava prijevoz ili otprema dobara, ako se dobra prema čl. 41. st. 1. t. d) Zakona o PDV-u premještaju,
- c) dokaz iz kojeg je vidljivo da su uvezena dobra namijenjena za prijevoz ili otpremu iz RH u neku drugu državu članicu EU.<sup>51</sup>

Ako dobra uvozi porezni obveznik koji nije iz RH, primjerice porezni obveznik iz Njemačke, ima dvije mogućnosti. Prva mogućnost je registracija za potrebe PDV-a u RH, a druga mogućnost je imenovanje poreznog zastupnika.

Imenovanjem poreznog zastupnika, odabrani porezni zastupnik u obvezi je zadovoljiti odredbu čl. 107.a st. 2. Pravilnika o PDV-u u kojemu je propisano: *Ako je u slučaju iz stavka 1. ovoga članka porezni obveznik imenovao poreznog zastupnika tada je porezni zastupnik u trenutku uvoza obavezan Carinskoj upravi dostaviti svoj PDV identifikacijski*

---

<sup>51</sup> Cirkveni Filipović, T. (2017) Obračun PDV-a pri primjeni carinskog postupka 42, Računovodstvo, revizija i financije, 5/2017., str. 110.

*broj. U tom slučaju porezni zastupnik takvu isporuku dobara u drugu državu članicu Europske unije iskazuje u svojoj prijavi PDV-a te u svojoj Zbirnoj prijavi za isporuke dobara i usluga u druge države članice Europske unije. Takva isporuka ne predstavlja prihod poreznog zastupnika.<sup>52</sup> Porezni zastupnici na temelju tih isporuka nemaju pravo priznavanja prihoda. Dodatno, za zastupanje u postupcima 42 i 63 obvezni su predati obrazac PZ 42 i 63 te isporuku prikazati u obrascima PDV i ZP.*

---

<sup>52</sup> Pravilnik o porezu na dodanu vrijednost (Narodne novine, br. 79/13. – 1/20.)

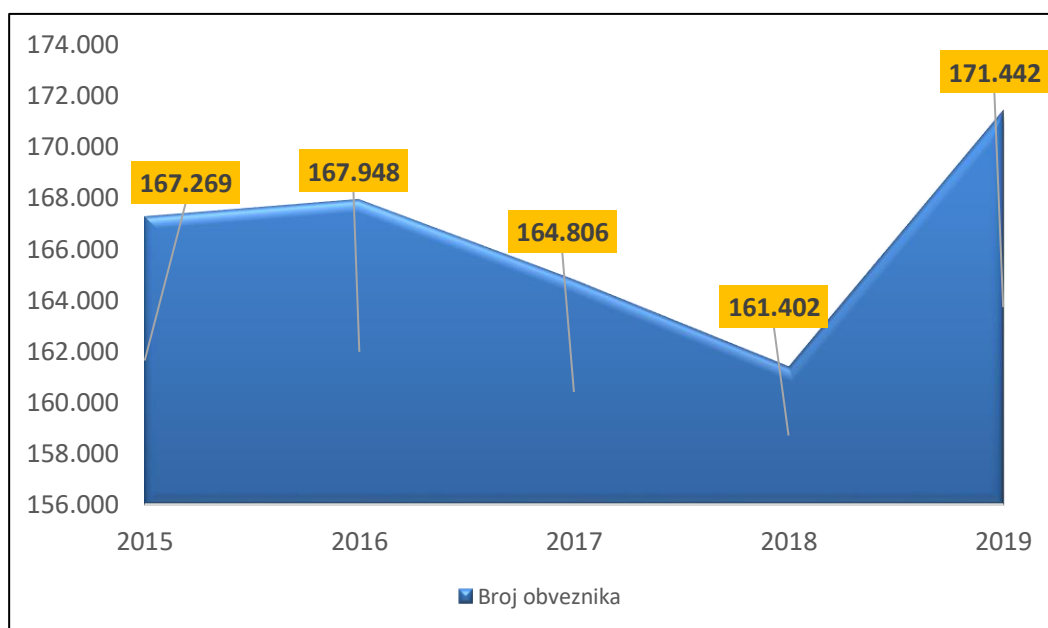
## 8. KOMPARATIVNA ANALIZA PROMETA DOBARA U TUZEMSTVU, EU I TREĆIM ZEMLJAMA U RAZDOBLJU OD 2015. – 2019. GODINE

Na temelju podataka iz Ministarstva financija – Porezna uprava, komparativnom analizom prometa dobara u tuzemstvu, EU i trećim zemljama, prema pozicijama u PDV obrascu, u nastavku ovog završnog rada daje se pregled broja poreznih obveznika koji su obavljali isporuke, broj prijavljenih stavaka, iznos porezne osnovice te iznos PDV-a koji je obračunat u razdoblju od 2015. – 2019. godine.

### 8.1 Broj obveznika PDV-a u prometu dobara i usluga u tuzemstvu te promet dobara unutar EU i trećim zemljama

U promatranom razdoblju od 2015. – 2019. godine najveći broj poreznih obveznika odnosi se na isporuke dobara i usluga u tuzemstvu (pozicije obrasca PDV II. 1., II. 2. i II. 3.). Pri tome je u 2019. godini najveći broj i to 171.442 porezna obveznika, od čega je 76% ukupnog broja poreznih obveznika obavljalo isporuke dobara i usluga koje su oporezive stopom PDV-a od 25%. Broj poreznih obveznika u promatranom razdoblju od 2015. – 2019. godine u tuzemstvu prikazan je na sljedećem grafikonu.

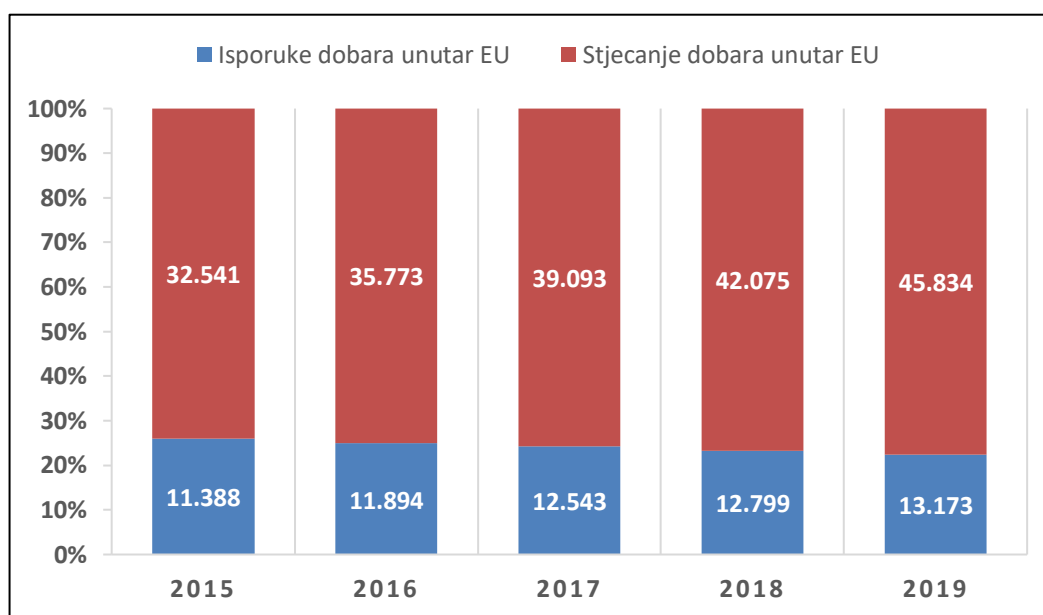
Grafikon 1: Broj obveznika PDV-a u tuzemstvu (pozicije II. 1., II. 2. i II. 3. PDV obrasca)



Izvor: autor

Nadalje, usporedbom poslovanja s EU može se zaključiti kako je značajno veći broj poreznih obveznika koji su stjecali dobra unutar EU od onih koji su isporučivali dobra u druge države članice EU. U promatranom razdoblju razlika između broja obveznika se značajno povećavala od 2015. – 2019. godine pa je tako u 2015. godini broj poreznih obveznika koji su isporučivali dobra unutar EU bio 11.388, a broj poreznih obveznika koji su stjecali dobra iz EU je bio 32.541. U 2019. godini je razlika povećana pa je tako broj poreznih obveznika pri isporukama unutar EU bio 13.173, a pri stjecanju dobara iz EU 45.834. Usporedni pregled u cijelom promatranom razdoblju prikazan je sljedećoj tablici.

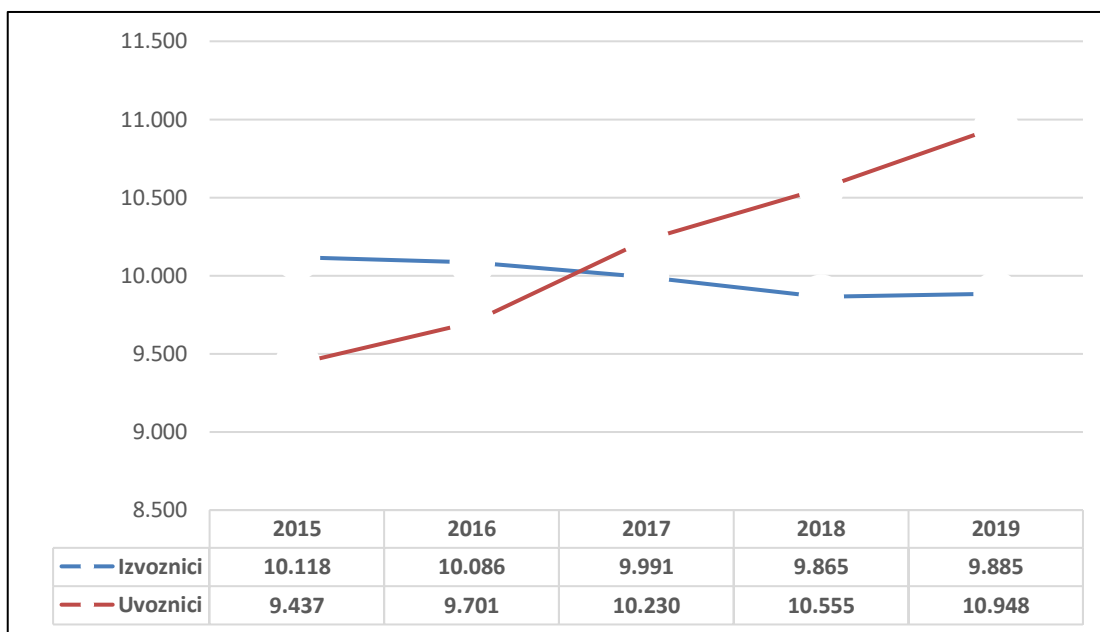
**Grafikon 2: Broj poreznih obveznika pri stjecanju i isporuci dobara unutar EU**



Izvor: autor

Analizom broja poreznih obveznika koji su obavljali uvozne i izvozne isporuke dobara u razdoblju od 2015. – 2019., broj poreznih obveznika koji su obavljali izvozne isporuke je u 2015. godini bio veći od broja poreznih obveznika koji su obavljali uvozne isporuke. Tijekom promatranog razdoblja situacija se promijenila pa je tako broj poreznih obveznika izvoznika dobara bio veći od poreznih obveznika uvoznika dobara još u 2016. godini, a u razdoblju od 2017. godine do 2019. godine broj poreznih obveznika koji su uvozili dobra bio je veći od poreznih obveznika izvoznika dobara. Sljedeći grafikon prikazuje detaljniji pregled broja poreznih obveznika koji su uvozili dobra i onih poreznih obveznika koji su izvozili dobra.

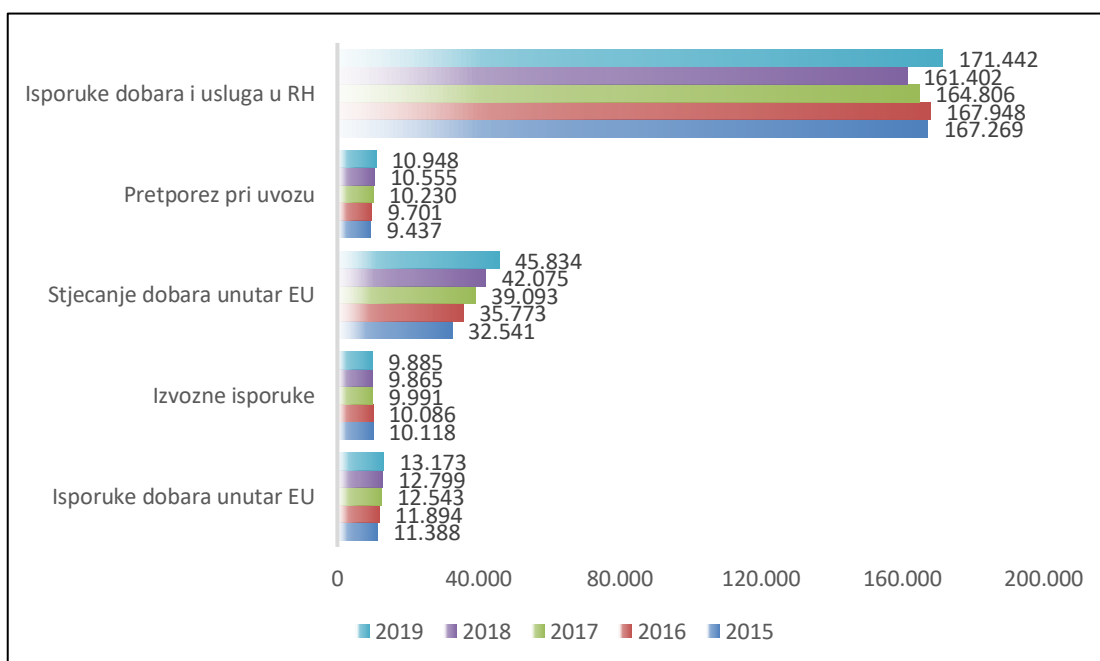
**Grafikon 3: Broj poreznih obveznika pri uvozu i izvozu dobara**



Izvor: autor

Nakon analitičkog pregleda broja poreznih obveznika u prometu dobara u tuzemstvu, EU i trećim zemljama u nastavku se daje i zbirni prikaz broja poreznih obveznika prema vrstama isporuka.

**Grafikon 4: Broj poreznih obveznika u prometu dobara i usluga u tuzemstvu te u prometu dobara s EU i trećim zemljama**



Izvor: autor

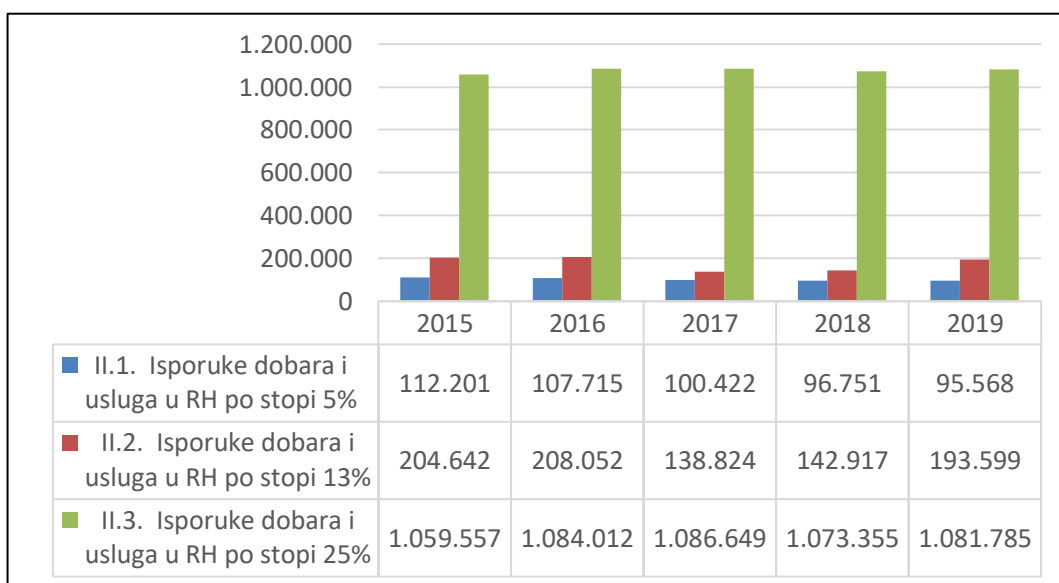
Pregledom grafikona broj 4 može se zaključiti kako je broj poreznih obveznika koji su obavljali isporuke dobara i usluga u tuzemstvu značajno veći od broja poreznih obveznika koji su obavljali promet dobara unutar EU i trećim zemljama. Najveći broj poreznih obveznika pri isporukama dobara i usluga u tuzemstvu bio je u 2019. godini kada je iznosio 171.442 porezna obveznika. Značajan broj poreznih obveznika vidljiv je i kod stjecanja dobara unutar EU, gdje je najveći broj bio također u 2019. godini kada je iznosio 45.834 porezna obveznika.

## 8.2 Broj prijava/stavaka u prometu dobara u tuzemstvu, EU i trećim zemljama

Prijava stavaka u prometu dobara za promatrano razdoblje u vrlo sličnom je omjeru kao i prethodno analiziran broj poreznih obveznika u prometu dobara u tuzemstvu, EU i trećim zemljama.

Što se isporuka dobara i usluga u tuzemstvu tiče, broj prijavljenih stavaka najveći je za isporuke dobara i usluga po stopi od 25% s ukupnim udjelom prijavljenih stavaka između 76% i 78%. Slijedi broj prijavljenih stavaka za isporuke dobara i usluga po 13% sa udjelom u ukupnom broju prijava između 10% i 15%, a najmanje je prijavljenih isporuka dobara i usluga po stopi od 5%, koje u promatranom razdoblju sudjeluju sa ukupnim udjelom između 7% i 8% u ukupnom broju prijava.

Grafikon 5: Broj prijava/stavaka za isporuke dobara i usluga u tuzemstvu



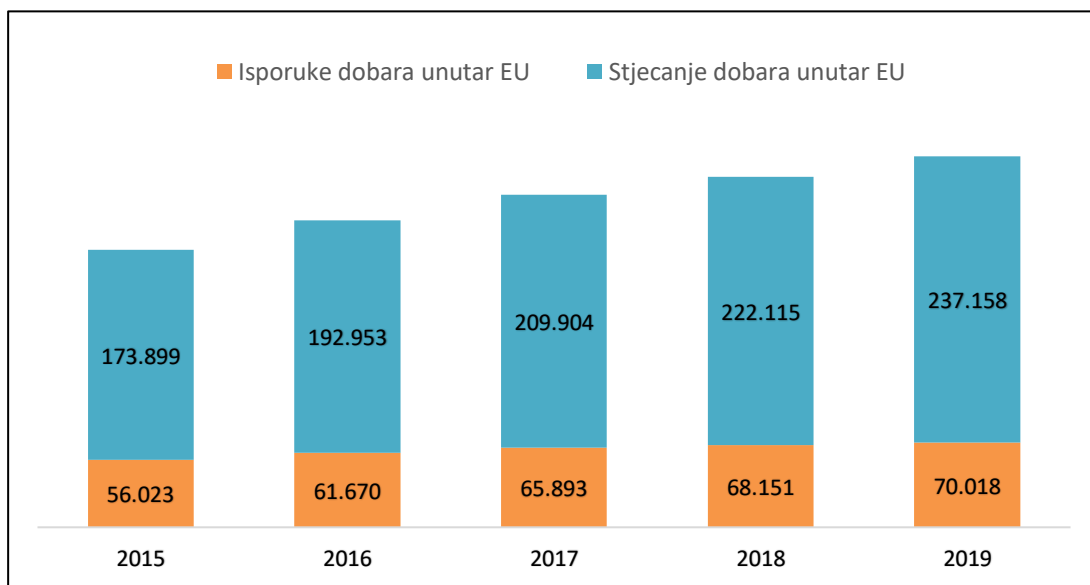
Izvor: autor



Značajan porast je vidljiv i u isporukama dobara i usluga u tuzemstvu po stopi od 13% u 2019. godini. Razlog porasta je porezna reforma kojom je od 1. siječnja 2019. godine snižena stopa PDV-a s 25% na 13% za dobra kao što su primjerice dječje pelene, svježe ili rashlađeno meso, svježe ili rashlađeno povrće, živa riba, svježa ili rashlađena riba i dr.

U prometu dobara s EU treba naglasiti kako je u promatranom razdoblju, iz godine u godinu, broj prijava u porastu, ali značajno više raste broj prijavljenih stavaka pri stjecanju dobara unutar EU od broja prijava prilikom isporuka dobara u EU. Broj prijava je pri isporukama dobara u EU porastao s 56.023 u 2015. godini na 70.108 u 2019. godini, dok je broj prijavljenih stavaka prilikom stjecanja dobara unutar EU porastao sa 173.899 u 2015. godini na 237.158 u 2019. godini. Pregled broja prijava u prometu dobara s EU po godinama daje se na sljedećem grafikonu.

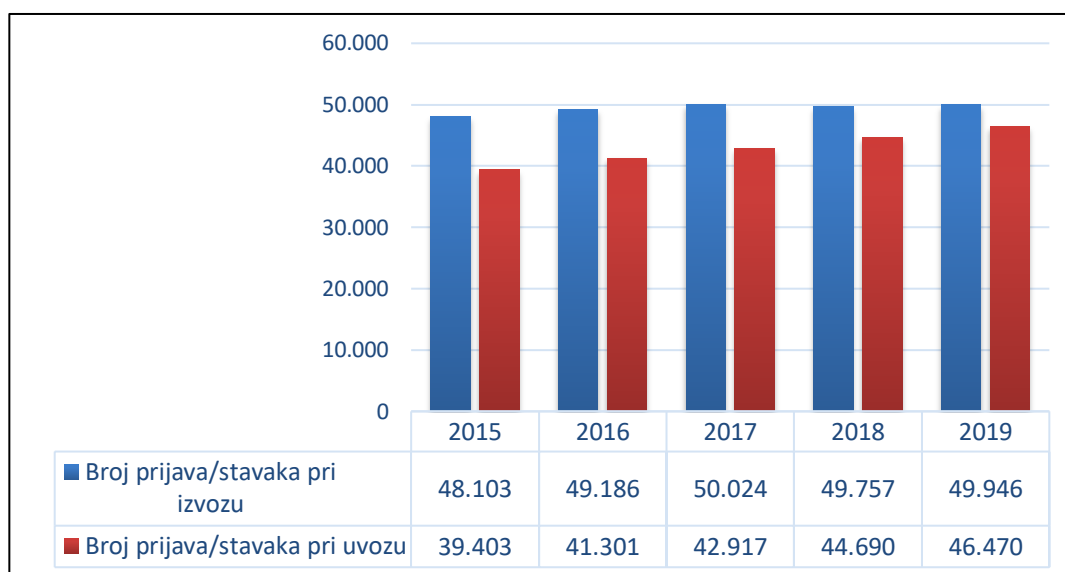
**Grafikon 6: Broj prijava/stavaka u prometu dobara unutar EU**



Izvor: autor

U prometu dobara s trećim zemljama u promatranom razdoblju od 2015. – 2019. godine u svakoj godini je broj prijavljenih stavaka izvoznih isporuka dobara bio veći od uvoznih isporuka. U 2015. godini je razlika između broja prijava pri izvozu u odnosu na uvoz bila najveća te je prijavljeno 48.103 stavke pri izvozu, a pri uvozu 39.403 stavke. Razlika je značajno smanjena u 2019. godini kada je pri izvozu broj prijava bio 49.946, a broj prijava pri uvozu 46.470.

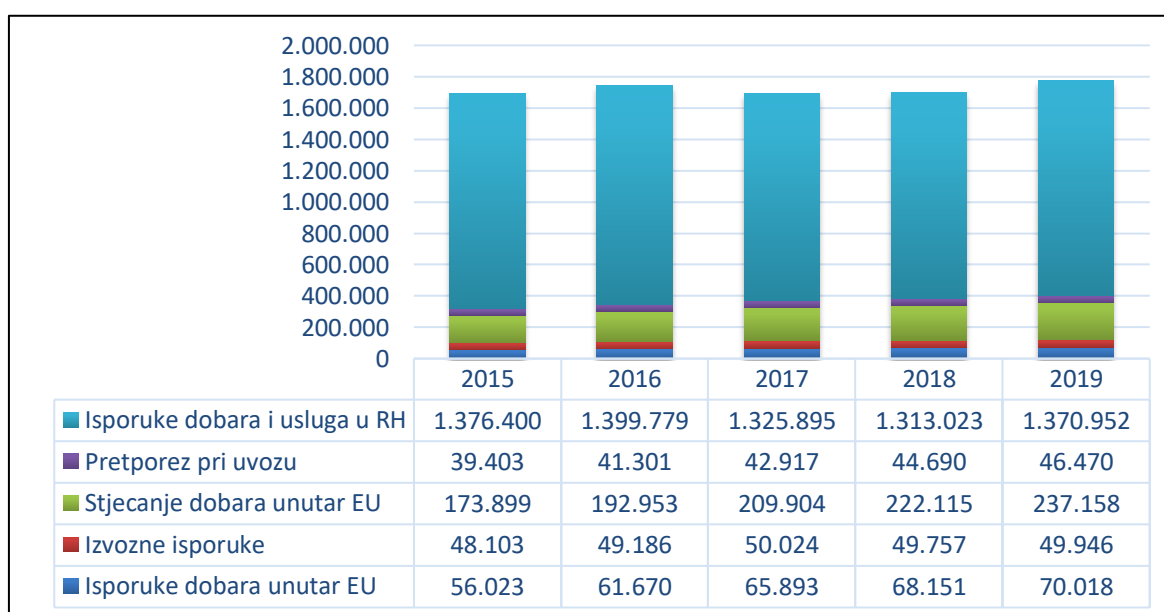
**Grafikon 7: Broj prijava/stavaka u prometu dobara s trećim zemljama**



Izvor: autor

Usporedni pregled broja prijavljenih stavaka u isporukama dobara i usluga u tuzemstvu te prometa dobara s EU i trećim zemljama daje se na sljedećem grafikonu, pri čemu je jasno vidljivo da je najveći broj prijavljenih stavki u prometima u tuzemstvu, zatim slijedi promet dobara s EU, a najmanji broj prijave u promatranom razdoblju od 2015. – 2019. godine odnosi se na promet dobara s trećim zemljama.

**Grafikon 8: Broj prijava/stavaka u prometu dobara i usluga u tuzemstvu te prometu dobara s EU i trećim zemljama**



Izvor: autor

### 8.3 Iznos porezne osnovice u prometu dobara i usluga u tuzemstvu te prometa dobara unutar EU i trećim zemljama

Nakon pregleda broja poreznih obveznika te broja prijavljenih stavaka u prometu dobara i usluga u tuzemstvu te prometu dobara s EU i trećim zemljama u nastavku se analiziraju iznosi poreznih osnovica u razdoblju od 2015. – 2019. godine.

Pregledom isporuka dobara i usluga u tuzemstvu vidljiv je porast vrijednosti isporuka dobara i usluga u promatranom razdoblju, pa je tako ukupan iznos porezne osnovice u 2015. godini iznosio 492.516.492.745,48 kn i do 2019. godine je taj iznos porastao do iznosa porezne osnovice od 611.995.860.847,97 kn. Udio isporuka dobara i usluga koje su oporezive stopom PDV-a od 25% iznosio je 88% u 2015. godini dok je u 2019. godini smanjen na 79% ukupne vrijednosti porezne osnovice za isporuke dobara i usluga u tuzemstvu. Pad udjela u ukupnoj vrijednosti isporuka dobara i usluga u tuzemstvu posljedica je povećanja vrijednosti isporuka po stopi od 13%, čiji udio je porastao sa 7% u 2015. godini na 16% u 2019. godini. U sljedećoj tablici daje se prikaz poreznih osnovica u tuzemstvu prema stopama PDV-a od 5%, 13% i 25%.

Tablica 4: Iznos porezne osnovice prometa dobara i usluga u tuzemstvu

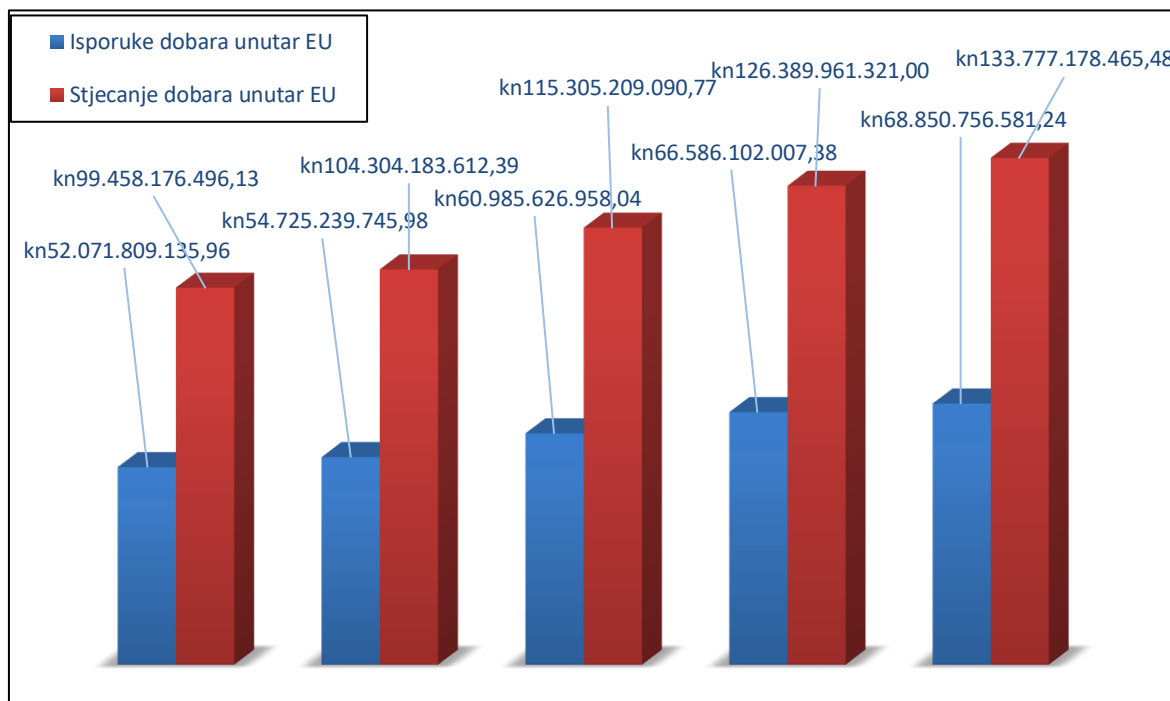
| Godina | II.1. Isporuke dobara i usluga u RH po stopi 5% | II.2. Isporuke dobara i usluga u RH po stopi 13% | II.3. Isporuke dobara i usluga u RH po stopi 25% |
|--------|---|--|--|
| 2015   | 25.267.125.532,05 kn                            | 32.304.527.364,72 kn                             | 434.944.839.848,71 kn                            |
| 2016   | 25.574.186.132,48 kn                            | 35.383.653.048,45 kn                             | 444.800.076.409,03 kn                            |
| 2017   | 27.097.519.088,38 kn                            | 62.520.690.782,78 kn                             | 444.876.508.439,38 kn                            |
| 2018   | 27.901.416.672,33 kn                            | 68.516.635.617,62 kn                             | 473.464.887.301,07 kn                            |
| 2019   | 32.206.581.920,23 kn                            | 95.828.490.244,81 kn                             | 483.960.788.682,93 kn                            |

Izvor: autor

Osim povećanja vrijednosti isporuka u tuzemstvu od 2015. – 2019. godine, povećanje vrijednosti isporuka u promatranom razdoblju vidljivo je i u prometu dobara unutar EU. Iznos porezne osnovice pri isporukama dobara unutar EU bilježi porast od 24% u promatranom razdoblju, dok je vrijednost porezne osnovice pri stjecanju dobara iz EU u

istom vremenskom razdoblju porasla za 26%. Porast vrijednosti poreznih osnovica po godinama za promet dobara unutar EU prikazuje sljedeći grafikon.

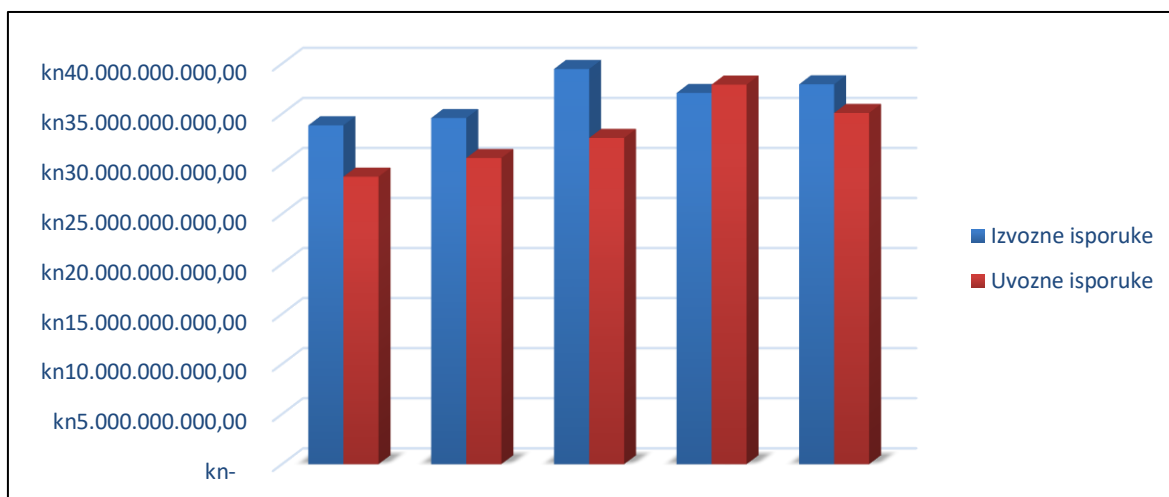
**Grafikon 9: Pregled poreznih osnovica u prometu dobara unutar EU**



Izvor: autor

Nadalje, vrijednost prometa prema trećim zemljama je značajno manja, kako od vrijednosti prometa dobara i usluga u tuzemstvu, tako i od prometa dobara unutar EU. Iznos poreznih osnovica pri izvoznim isporukama bilježi blagi porast u razdoblju od 2015. do 2017. godine, dok je u 2018. i 2019. godini došlo do blagog pada prometa. Uvoz dobara je bilježio porast prometa u periodu od 2015. do 2018. godine, kada je porastao sa 28,7 mlrd kn na 37,9 mlrd kn, dok je u 2019. godini vrijednost uvezenih dobara iznosila 35,1 mlrd kn.

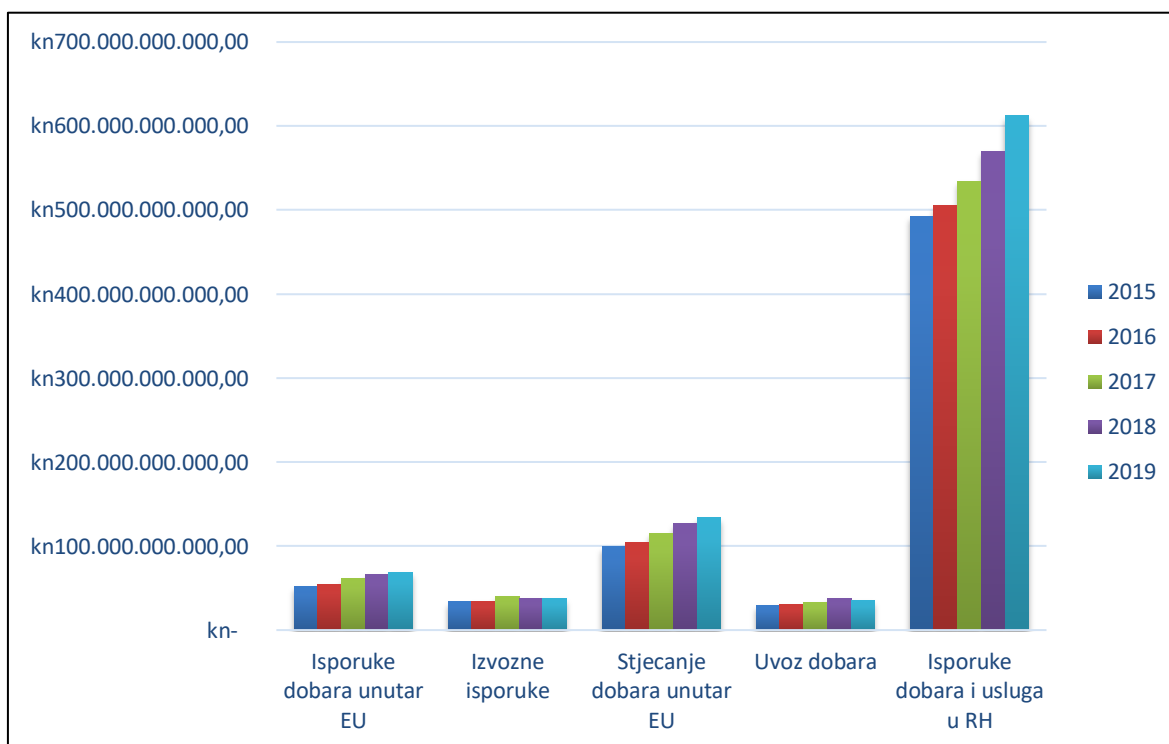
**Grafikon 10: Pregled poreznih osnovica u prometu dobara s trećim zemljama**



Izvor: autor

Nakon analize pojedinih vrsta isporuka na sljedećem grafikonu se daje i zbirni prikaz vrijednosti poreznih osnovica u prometu dobara i usluga u tuzemstvu te prometu dobara s EU i trećim zemljama.

**Grafikon 11: Pregled vrijednosti poreznih osnovica za promete dobara i usluga u tuzemstvu te prometa dobara unutar EU i trećim zemljama**

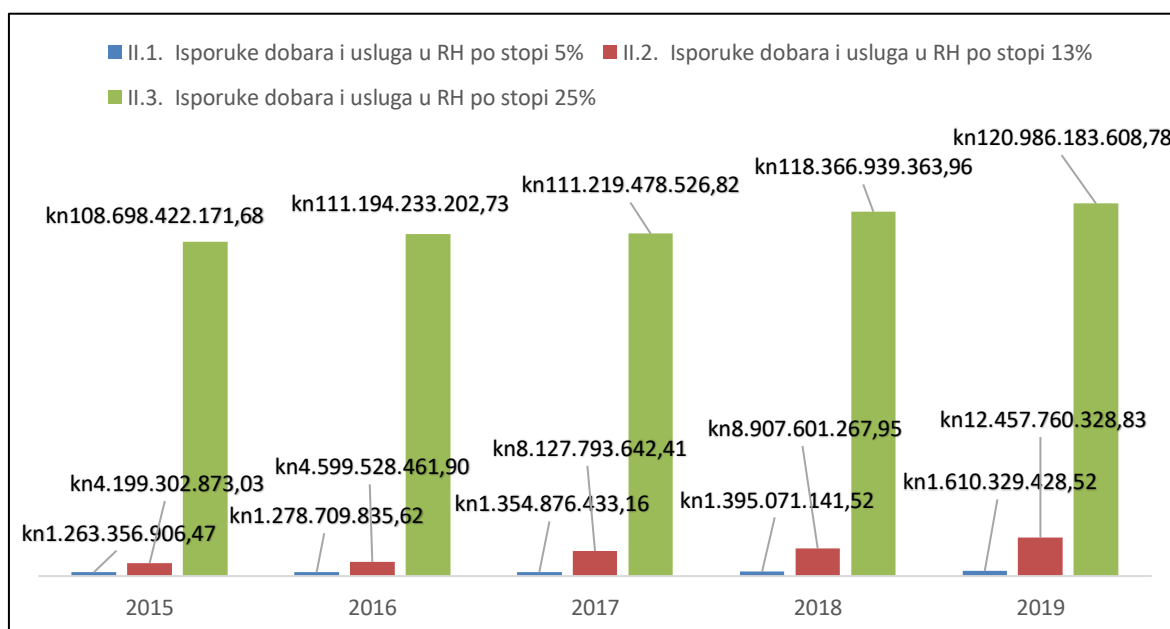


Izvor: autor

## 8.4 Iznos PDV-a u prometu dobara i usluga u tuzemstvu te prometa dobara unutar EU i trećim zemljama

U promatranom razdoblju od 2015. – 2019. godine pri isporukama dobara i usluga u RH ukupan obračunati iznos PDV-a je bio 615.659.587.193,38 kn od čega se 92% ukupnog iznosa PDV-a odnosi na isporuke dobara i usluga po stopi PDV-a 25%. Iznos PDV-a koji je obračunat po stopi od 13% sudjeluje u ukupnoj vrijednosti isporuka 7% dok PDV po stopi od 5% ima udio u vrijednosti isporuka samo 1%. Analitički pregled obračunatog PDV-a na isporuke dobara i usluga u tuzemstvu daje se u nastavku.

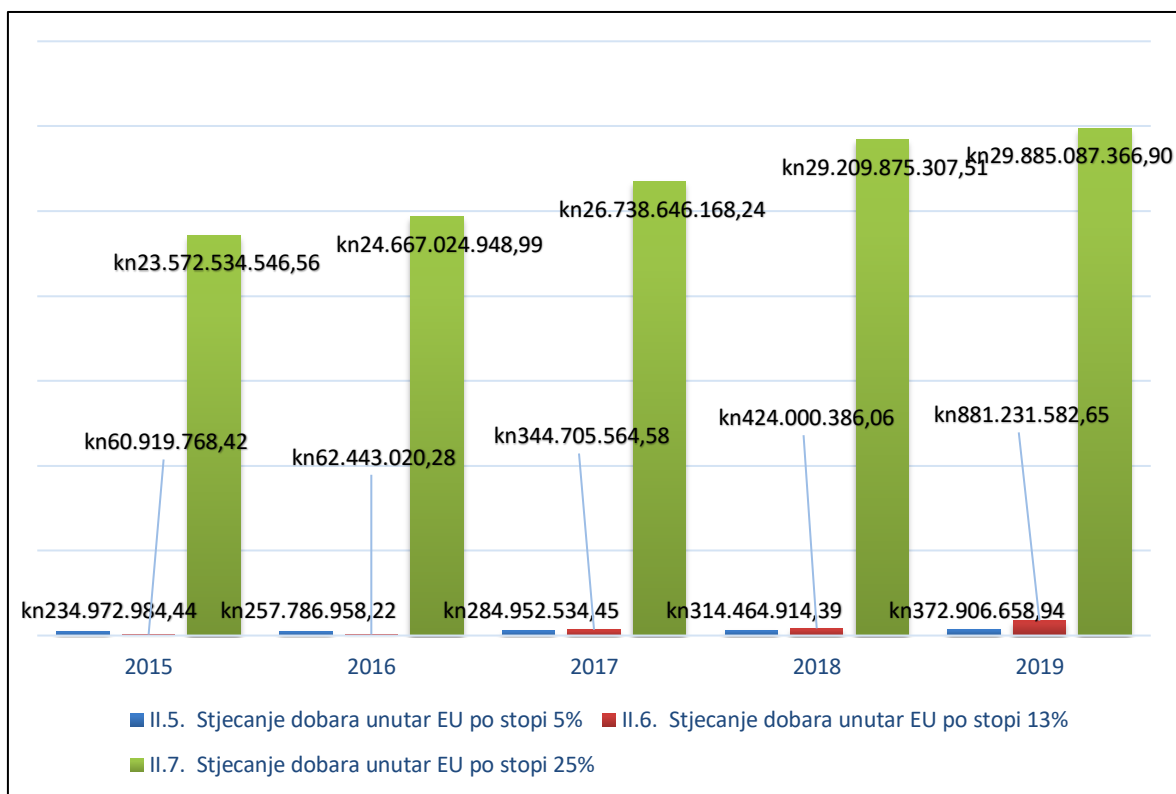
Grafikon 12: Iznos PDV-a u prometu dobara i usluga u tuzemstvu



Izvor: autor

Pri stjecanju dobara iz EU u razdoblju od 2015. godine do 2019. godine ukupna vrijednost obračunatog PDV-a iznosila je 137.311.552.710,63 kn, od čega se udio od 96% odnosi na dobra koja su oporeziva stopom PDV-a od 25%. Udio od 1% odnosi se na stjecanje dobara koja su oporeziva stopom PDV-a od 13% dok se samo 3% ukupno obračunatog PDV-a odnosi na stjecanje dobara iz EU za dobra koja su oporeziva stopom PDV-a od 5%.

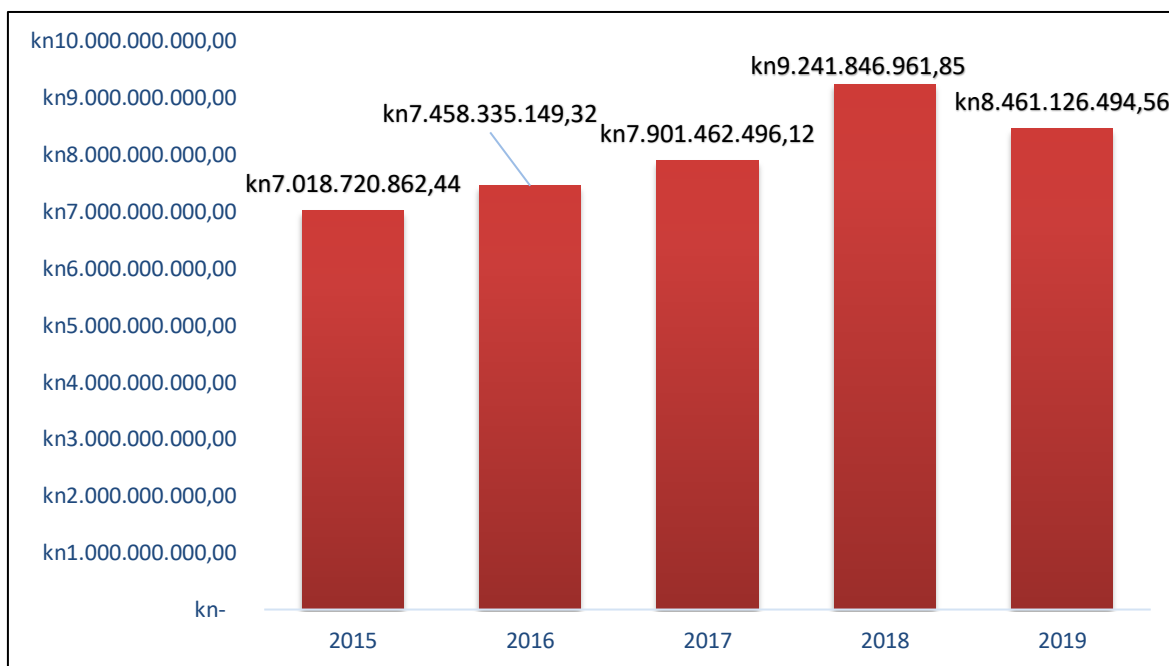
Grafikon 13: Iznos PDV-a pri stjecanju dobara unutar EU



Izvor: autor

Pri uvozu dobara iz trećih zemalja u razdoblju od 2015. – 2019. godine najveći iznos PDV-a obračunat je u 2018. godini kada je pretporez pri uvozu iznosio 9.241.846.961,45 kn, dok je najniži iznos pretporeza pri uvozu obračunat u 2015. godini kada je iznosio 7.018.720.862,44 kn. Iznosi pretporeza pri uvozu za cijelo promatrano razdoblje prikazuju se na sljedećem grafikonu.

Grafikon 14: **Pretporez pri uvozu dobara**



Izvor: autor

Prema navedenim podacima o iznosu PDV-a po pojedinim vrstama isporuka može se zaključiti kako je pri isporukama dobara i usluga u tuzemstvu obračunat značajno veći iznos PDV-a u promatranom razdoblju nego što je to slučaj kod obračuna PDV-a pri uvozu dobara i stjecanju dobara iz EU pa je tako najveća vrijednost obračunatog PDV-a pri isporukama dobara i usluga u tuzemstvu bila u 2019. godini kada je PDV iznosio 135.054.273.366,13 kn. Pri stjecanju dobara iz EU najveća vrijednost obračunatog PDV-a bila je također u 2019. godini kada je PDV iznosio 31.139.225.608,49 kn dok je pri uvozu dobara iznos PDV-a odnosno obračunatog pretporeza bio najveći u 2018. godini kada je iznosio 9.241.846.961,85 kn.



## 9. ZAKLJUČAK

U prometu dobara, kako u tuzemstvu, unutar EU, izvozu ili uvozu, porezni obveznici trebaju dobro poznavati porezne propise te trebaju znati kada je isporuka oporeziva, kada treba primijeniti tuzemni prijenos porezne obveze, a kada isporuka može biti oslobođena PDV-a. Odgovori na postavljena pitanja nerijetko su vrlo komplicirani i zahtijevaju visoku razinu znanja i iskustva.

Pri isporuci dobara u tuzemstvu, uobičajeno je da je prodavatelj obveznik PDV-a, koji mora obračunati PDV. Obvezu obračunavanja PDV-a nemaju samo oni porezni obveznici koji nisu u sustavu PDV-a, odnosno tzv. „mali“ porezni obveznici te jednako tako nemaju pravo na odbitak pretporeza iz ulaznih računa. Redovni porezni obveznici trebaju obračunavati PDV na svaku isporuku dobara, koju iskazuju na obrascu PDV mjesečno ili tromjesečno, a imaju i mogućnost obračuna PDV-a prema naplaćenju naknadi, pri čemu PDV plaćaju kada izlazni račun prema kupcu naplate, a pretporez priznaju plaćanjem računa dobavljaču.

Pri isporuci dobara u druge zemlje članice EU porezni obveznici se moraju registrirati za potrebe PDV-a odnosno zatražiti PDV ID broj. Potrebno je pritom razlikovati redovite porezne obveznike i one koji su se samo registrirali za potrebe PDV-a. Temeljno načelo pri isporukama dobara u druge države članice je da se dobra oporezuju u državi stjecatelja, odnosno u državi gdje su dobra otpremljena, ali postoji niz situacija u kojima treba biti vrlo oprezan i u kojima nije sve „crno-bijelo“. Kao jedan od primjera može se navesti klasično premještanje dobara u kojem se porezni obveznik iz RH, samo zato što premješta dobro u drugu državu članicu, mora registrirati za potrebe PDV-a u toj državi članici kako bi obračunao PDV te zemlje na premještena dobra.

Pri stjecanju dobara unutar EU stjecatelj je porezni obveznik koji obračunski iskazuje i obvezu i priznaje pretporez (ako na njega ima pravo). Prije toga svakako treba provjeriti jesu li zadovoljeni uvjeti za oporezivo stjecanje dobara iz EU, koja je porezna osnovica te kakav je status prodavatelja dobara koja su isporučena.

Izvoz dobara u treće zemlje je oslobođen PDV-a pri čemu je potrebno obratiti pozornost na to jesu li zadovoljeni svi uvjeti za primjenu oslobođenja. Uvoz dobara je u nadležnosti Carinske uprave koja utvrđuje carinsku i poreznu osnovicu te svotu PDV-a koju uvoznik treba platiti na račun državnog proračuna.

Analizom prometa dobara i usluga u tuzemstvu te prometa dobara unutar EU i trećim zemljama koja je u ovom završnom radu prezentirana za razdoblje od 2015. – 2019. godine ističe se razlika između dobara koja porezni obveznici iz RH stječu unutar EU u odnosu na dobra koja hrvatski porezni obveznici isporučuju u EU. Naime, u RH se znatno više dobara stječe iz drugih država članica nego što ih se isporučuje pa se tako može zaključiti da je RH u velikoj mjeri ovisna o stjecanju dobara iz drugih država te da je nedostatak vlastite proizvodnje koja bi potaknula rast isporuka u inozemstvo značajan. Primjerice, porezna osnovica pri isporukama dobara unutar EU u 2019. godini iznosila je 68.850.756.581,24 kn dok je u istoj godini porezna osnovica pri stjecanju dobara unutar EU iznosila 133.777.178.465,48 kn. Porezna osnovica u prometu dobara s trećim zemljama na sličnim je razinama u cijelom promatranom razdoblju.

Usporedbom broja poreznih obveznika koji su obavljali isporuke dobara i usluga u tuzemstvu te broja poreznih obveznika koji su obavljali isporuke unutar EU i s trećim zemljama, najveći broj poreznih obveznika kroz promatrano razdoblje bio je pri isporukama dobara i usluga u tuzemstvu. Isto tako, broj prijava/stavaka u prometu dobara i usluga u tuzemstvu bio je veći i od prijava/stavaka u prometu dobara s EU i trećim zemljama. Primjerice, u 2019. godini je u prometu dobara i usluga u tuzemstvu broj prijava/stavaka bio 1.370.952 što je 77% ukupnih prijava/stavaka u 2019. godini.

Analizom obračunatog PDV-a u navedenim prometima potrebno je napomenuti porast obračunatog PDV-a pri isporukama dobara i usluga u tuzemstvu po stopi od 13% u 2019. godini u odnosu na 2018. godinu. U 2018. godini je obračunat PDV po stopi od 13% u iznosu 8.907.601.267,95 kn dok je u 2019. godini PDV po istoj poreznoj stopi iznosio 12.457.760.328,83 kn. Navedeno je posljedica porezne reforme kojom je od 1. siječnja 2019. godine snižena stopa PDV-a s 25% na 13% za određena dobra kao što su dječje pelene te svježe ili rashlađeno meso, riba i dr.

Osim odgovora na pitanje tko se mora registrirati za potrebe PDV-a, tko mora ući u sustav PDV-a kao redovni porezni obveznik te koje su posebnosti u prometu dobara u tuzemstvu, u ovom završnom radu se daju odgovori i na istraživačka pitanja koja se odnose na specifičnosti u primjeni trostranog posla te porezni položaj i primjenu oslobođenja od plaćanja PDV-a pri izvozu dobara.

Trostranim poslom smatra se isporuka dobara između tri porezna obveznika iz tri različite države članice EU-a, pri čemu se dobra otpremaju od prvog prodavatelja izravno do posljednjeg kupca, a da bi se mogao ispravno odrediti način oporezivanja u trostranom poslu za hrvatskog poreznog obveznika, potrebno je odrediti je li on isporučitelj, prvi kupac ili krajnji stjecatelj dobara.

Pri izvozu dobara temeljni uvjet za oslobođenje od plaćanja PDV-a je otprema dobara izvan granica EU, a račun za isporuku ne mora nužno biti izdan kupcu u treću zemlju već je moguće isti izdati i kupcu u EU. Pri izvozu dobara, izvoznik treba dokazati da su dobra otpremljena u treću zemlju i to carinskom deklaracijom ili elektroničkom porukom IE599 iz ECS sustava.

Slijedom svega navedenog, može se samo potvrditi da je kompleksnost poreznog sustava, u oporezivanju PDV-om, izuzetno visoka i nerijetko zahtijeva stručnu pomoć pri dobivanju odgovora na pojedine zahtjeve temeljnih poreznih propisa. Dodatno, ta pomoć je sada potrebija nego ikad jer se sve više transakcija odvija s inozemstvom (državama članicama EU i trećim zemljama) gdje su zahtjevi poreznih propisa kompleksniji nego u tuzemnim transakcijama i gdje se ponekad treba voditi računa i o zahtjevima poreznih propisa zemalja s kojima se transakcija obavlja, a ne samo nacionalnih propisa RH.

## POPIS LITERATURE

### Knjige i članci u časopisima:

1. Cirkveni Filipović, T. (2017) Obračun PDV-a pri primjeni carinskog postupka 42, Računovodstvo, revizija i financije, 5/2017.
2. Cirkveni Filipović, T. (2018) Porezno motrište uvoza dobara, Računovodstvo, revizija i financije, 2/2018.
3. Cirkveni Filipović, T. (2018) Porezno motrište uvoza dobara u drugim zemljama članicama EU-a, Računovodstvo, revizija i financije, 4/2018.
4. Cirkveni Filipović, T. (2019) Isporuke dobara s montažom s motrišta PDV-a. Računovodstvo, Revizija i Financije, 3/2019.
5. Cirkveni Filipović, T. (2020) Nova pravila vezana uz premještanje dobara unutar EU-a. Računovodstvo, Revizija i Financije, 4/2020.
6. Cirkveni Filipović, T. (2020) Prodaja dobara na daljinu unutar država članica EU-a s motrišta PDV-a. Računovodstvo, Revizija i Financije, 5/2020.
7. Markota Lj. (2017) Izvoz dobara – oslobođenje od plaćanja PDV-a, Računovodstvo, revizija i financije, 11/2017.
8. Markota, Lj. (2018) Porez na dodanu vrijednost: primjena u praksi, VIII. dopunjeno izdanje. Zagreb: RRiF plus d.o.o.
9. Markota Lj. (2019) Novosti u vezi s oslobođenjem od plaćanja PDV-a pri izvozu dobara, Računovodstvo, revizija i financije, 7/2019.
10. Markota, Lj. (2019) Isporuka i stjecanje dobara unutar EU-a. Pravo i porezi, 09/2019.
11. Markota, Lj. (2019) Posebnosti u oporezivanju trostranog posla. Računovodstvo, revizija i financije, 9/2019.
12. Markota, Lj. (2019) Obveze poduzetnika pri ulasku u sustav PDV-a tijekom godine, Računovodstvo, Revizija i Financije, 10/2019.
13. Markota, Lj. (2020) Novi uvjeti za oslobođenu isporuku dobara unutar EU-a od 1. siječnja 2020. godine. Računovodstvo, Revizija i Financije, 4/2020

### **Mrežne stranice:**

1. EUR – Lex, Direktiva vijeća 2006/112/EZ, Raspoloživo na: URL: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/HR/TXT/PDF/?uri=CELEX:32006L0112&from=HR>
2. Ministarstvo Financija – Porezna Uprava, Brexit, Raspoloživo na: URL: <http://www.porezna-uprava.hr/Stranice/Vijest.aspx?NewsID=2837&List=Vijesti>  
(pristupljeno 01. srpnja 2020)
3. Ministarstvo Financija – Porezna Uprava, KLASA: 410-19/13-01/208, Raspoloživo na: URL: [https://www.porezna-uprava.hr/HR\\_publicacije/Lists/mislenje33/Display.aspx?id=18716](https://www.porezna-uprava.hr/HR_publicacije/Lists/mislenje33/Display.aspx?id=18716) (pristupljeno 05. lipnja 2020)
4. Ministarstvo Financija – Porezna Uprava, KLASA: 410-01/15-01/29, Raspoloživo na: URL: [https://www.porezna-uprava.hr/HR\\_publicacije/Lists/mislenje33/Display.aspx?id=19205](https://www.porezna-uprava.hr/HR_publicacije/Lists/mislenje33/Display.aspx?id=19205) (pristupljeno 09. travnja 2020)
5. Ministarstvo Financija – Porezna Uprava, KLASA: 410-19/14-01/51 Raspoloživo na: URL: [https://www.porezna-uprava.hr/HR\\_publicacije/Lists/mislenje33/Display.aspx?id=19020](https://www.porezna-uprava.hr/HR_publicacije/Lists/mislenje33/Display.aspx?id=19020) (pristupljeno 11. svibnja 2020)
6. Sud Europske Unije. Raspoloživo na: URL: [https://curia.europa.eu/jcms/jcms/j\\_6/hr/](https://curia.europa.eu/jcms/jcms/j_6/hr/)  
(pristupljeno 21. kolovoza 2020)

### **Propisi:**

1. Pravilnik o porezu na dodanu vrijednost (Narodne novine, br. 79/13. – 1/20.)
2. Zakon o porezu na dodanu vrijednost (Narodne novine, br. 73/13. – 121/19.)

## POPIS GRAFIKONA, SLIKA I TABLICA

### Slike:

|   |    |
|---|----|
| Slika 1: Registracija za potrebe PDV-a i ulazak u sustav PDV-a .....  | 3  |
| Slika 2: Mali porezni obveznik (registriran za potrebe PDV-a) i obveznik u sustavu PDV-a – razlika obračuna PDV-a pri stjecanju dobara ili usluga ..... | 6  |
| Slika 3: Pregled isporuka koje (ne)ulaze u svotu do 300.000,00 kn.....  | 7  |
| Slika 4: Isporuke dobara u tuzemstvu .....  | 13 |
| Slika 5: Isporuka dobara stranog poreznog obveznika koji u RH nije registriran za potrebe PDV-a, hrvatskom poreznom obvezniku .....                     | 20 |
| Slika 6: Isporuka dobara stranog poreznog obveznika koji u RH nije registriran za potrebe PDV-a, hrvatskom poreznom obvezniku .....                     | 21 |
| Slika 7: Sadržaj računa prema odredbama Zakona o PDV-u.....   | 22 |
| Slika 8: Pregled isporuka u tuzemstvu koje zahtijevaju dodatnu napomenu na računu .....   | 23 |
| Slika 9: Porezni obveznici koji imaju mogućnost oslobođenja za isporuku dobara unutar EU-a .....  | 25 |
| Slika 10: Dokazi o otpremi dobara u drugu državu članicu kada prijevoz dobara organizira prodavatelj - Provedbena uredba Vijeća (EU) 2018/1912 .....    | 26 |
| Slika 11: Dokazi o otpremi dobara u drugu državu članicu kada prijevoz dobara organizira stjecatelj - Provedbena uredba Vijeća (EU) 2018/1912.....      | 27 |
| Slika 12: Vrste prodaje na daljinu.....   | 32 |
| Slika 13: Prodaja dobara na daljinu fizičkim osobama u EU.....  | 34 |
| Slika 14: Uvjeti za isporuku dobara s montažom .....  | 35 |
| Slika 15: Uvjeti za "klasično" premještanje dobara unutar EU-a.....   | 37 |
| Slika 16: Uvjeti aranžmana premještanja dobara unutar EU-a .....  | 39 |

|   |    |
|---|----|
| Slika 17: Uvjeti za oporezivo stjecanje dobara unutar EU.....   | 42 |
| Slika 18: Uvjeti za priznavanje pretporeza pri stjecanju dobara iz EU .....                           | 45 |
| Slika 19: Nastanak obveze za obračun PDV-a pri stjecanju dobara unutar EU i odbitak pretporeza.....   | 46 |
| Slika 20: Trostrani posao - uvjeti.....   | 48 |
| Slika 21: Trostrani posao u kojem je porezni obveznik iz RH isporučitelj dobara .....                 | 49 |
| Slika 22: Trostrani posao u kojem je porezni obveznik iz RH stjecatelj dobara – prvi kupac .....      | 49 |
| Slika 23: Trostrani posao u kojem je porezni obveznik iz RH primatelj dobara - posljednji kupac ..... | 50 |
| Slika 24: Prodaja i isporuka dobara kupcu u BiH - izvoz dobara.....                                   | 52 |
| Slika 25: Porezna osnovica pri uvozu dobara.....  | 57 |
| <b>Tablice:</b>   |    |
| Tablica 1: Nastanak obveze PDV-a na isporuke dobara i usluga.....                                     | 16 |
| Tablica 2: Nastanak porezne obveze i pravo priznavanja pretporeza za isporuke dobara u tuzemstvu..... | 18 |
| Tablica 3: Područja na koja se ne primjenjuje Direktiva o PDV-u .....                                 | 56 |
| Tablica 4: Iznos porezne osnovice prometa dobara i usluga u tuzemstvu .....                           | 66 |
| <b>Grafikoni:</b>   |    |
| Grafikon 1: Broj obveznika PDV-a u tuzemstvu (pozicije II. 1., II. 2. i II. 3. PDV obrasca) .....     | 60 |
| Grafikon 2: Broj poreznih obveznika pri stjecanju i isporuci dobara uunutar EU .....                  | 61 |
| Grafikon 3: Broj poreznih obveznika pri uvozu i izvozu dobara .....                                   | 62 |

|   |    |
|---|----|
| Grafikon 4: Broj poreznih obveznika u prometu dobara i usluga u tuzemstvu te u prometu dobara s EU i trećim zemljama.....                     | 62 |
| Grafikon 5: Broj prijava/stavaka za isporuke dobara i usluga u tuzemstvu .....  | 63 |
| Grafikon 6: Broj prijava/stavaka u prometu dobara unutar EU.....  | 64 |
| Grafikon 7: Broj prijava/stavaka u prometu dobara s trećim zemljama .....   | 65 |
| Grafikon 8: Broj prijava/stavaka u prometu dobara i usluga u tuzemstvu te prometu dobara s EU i trećim zemljama .....                         | 65 |
| Grafikon 9: Pregled poreznih osnovica u prometu dobara unutar EU.....   | 67 |
| Grafikon 10: Pregled poreznih osnovica u prometu dobara s trećim zemljama.....  | 68 |
| Grafikon 11: Pregled vrijednosti poreznih osnovica za promete dobara i usluga u tuzemstvu te prometa dobara unutar EU i trećim zemljama ..... | 68 |
| Grafikon 12: Iznos PDV-a u prometu dobara i usluga u tuzemstvu.....   | 69 |
| Grafikon 13: Iznos PDV-a pri stjecanju dobara unutar EU .....   | 70 |
| Grafikon 14: Pretporez pri uvozu dobara.....  | 71 |