

# SPRJEČAVANJE ZLOUPORABE POREZA NA DODANU VRIJEDNOST U TRANSAKCIJAMA UNUTAR EUROPSKE UNIJE

---

Balen, Ivana

Professional thesis / Završni specijalistički

2022

Degree Grantor / Ustanova koja je dodijelila akademski / stručni stupanj: **Josip Juraj Strossmayer University of Osijek, Faculty of Economics in Osijek / Sveučilište Josipa Jurja Strossmayera u Osijeku, Ekonomski fakultet u Osijeku**

Permanent link / Trajna poveznica: <https://urn.nsk.hr/urn:nbn:hr:145:242357>

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

Download date / Datum preuzimanja: **2024-09-26**



Repository / Repozitorij:

[EFOS REPOSITORY - Repository of the Faculty of Economics in Osijek](#)



Sveučilište Josipa Jurja Strossmayera u Osijeku  
Ekonomski fakultet u Osijeku  
Poslijediplomski specijalistički studij Računovodstvo, revizija i analiza

Ivana Balen

**SPRJEČAVANJE ZLOUPORABE POREZA NA  
DODANU VRIJEDNOST U TRANSAKCIJAMA  
UNUTAR EUROPSKE UNIJE**

Završni rad poslijediplomskog specijalističkog studija

Osijek, 2022. godine

Sveučilište Josipa Jurja Strossmayera u Osijeku  
Ekonomski fakultet u Osijeku  
Poslijediplomski specijalistički studij Računovodstvo, revizija i analiza

Ivana Balen

**SPRJEČAVANJE ZLOUPORABE POREZA NA  
DODANU VRIJEDNOST U TRANSAKCIJAMA  
UNUTAR EUROPSKE UNIJE**

Završni rad poslijediplomskog specijalističkog studija

Broj indeksa: 1254

e-mail: [ivanabalen@efos.hr](mailto:ivanabalen@efos.hr)

Mentor: prof. dr. sc. Ivo Mijoč

Osijek, 2022. godine

Josip Juraj Strossmayer University of Osijek  
Faculty of Economics in Osijek  
Postgraduate Specialist Study Accounting, Audit and Analysis

Ivana Balen

**PREVENTION OF THE VALUE ADDED TAX FRAUD  
IN TRANSACTIONS WITHIN THE EUROPEAN  
UNION**

Postgraduate final paper

Osijek, 2022.

## Sažetak

Porez na dodanu vrijednost je porez na promet koji se obračunava u svakoj fazi proizvodnog, odnosno prodajnog ciklusa, ali samo na iznos dodane vrijednosti. Njegova upotreba počela je šezdesetih godina 20. stoljeća, točnije 1954. godine u Francuskoj, a zatim se postepeno širila Europom i svijetom, dok ga je Hrvatska uvela 1. siječnja 1998. godine. Šezdesetih, ali i početkom sedamdesetih godina prošlog stoljeća, porez na dodanu vrijednost ocijenjen je kao „težak i opasan porez“, kao porez kod kojeg je sve povezano s „izvanrednim teškoćama“ te kao porez kod kojeg „ništa nije jednostavno“. Navedeno ni ne čudi s obzirom na to da je tek bio uveden, a kako bi se problemi izbjegli, potrebno je poznavati načine utvrđivanja poreznog objekta, vrijeme naplate, poreznog obveznika, mjesta ubiranja poreza, porezne osnovice te porezna oslobođenja, a nužno je i pravovremeno i svakodnevno educiranje svih aktera u procesu definiranja, naplaćivanja i kontroliranja poreza. Iako postoje zakoni koji uređuju sustav poreza na dodanu vrijednost, članice Europske unije svakodnevno se susreću s milijunskim gubitcima koji na godišnjoj razini iznose oko 100 milijardi eura.

**Ključne riječi:** porez na dodanu vrijednost, Francuska, educiranje, gubitci

## **Abstract**

The Value Added Tax is a consumption tax that is calculated at every stage of the production and distribution chain, but only on the amount of the value added. Its use started in the 1960s, to be more precise, in France in 1954 and gradually spread all over Europe and the world, while Croatia introduced it on 1 st January 1998. In the 1960s and at the beginning of the 1970s the Value Added Tax was rated as a “difficult and dangerous tax”, as a tax in which everything was connected with “considerable difficulties”, and as a tax in which “nothing was simple”. This is not surprising since it was just introduced, and to avoid the problems it is essential to know the ways of determining the object of taxation, the period of tax collection, the taxpayer, the location of tax collection, the tax base and the tax exemptions, and, moreover, it is necessary to educate in time all who participate in defining, collecting and controlling the tax. Although there are laws that regulate the Value Added Tax system, the EU member states daily face losses of millions of euros, and annually this amounts up to 100 billion euros.

**Keywords:** value added tax, France, education, losses

**IZJAVA**  
**O AKADEMSKOJ ČESTITOSTI, PRAVU PRIJENOSA**  
**INTELEKTUALNOG VLASNIŠTVA, SUGLASNOSTI ZA OBJAVU U**  
**INSTITUCIJSKIM REPOZITORIJIMA I ISTOVJETNOSTI**  
**DIGITALNE I TISKANE VERZIJE RADA**

1. Kojom izjavljujem i svojim potpisom potvrđujem da je specijalistički rad isključivo rezultat osobnoga rada koji se temelji na mojim istraživanjima i oslanja se na objavljenu literaturu. Potvrđujem poštivanje nepovredivosti autorstva te točno citiranje radova drugih autora i referiranje na njih.

2. Kojom izjavljujem da je Ekonomski fakultet u Osijeku, bez naknade u vremenski i teritorijalno neograničenom opsegu, nositelj svih prava intelektualnoga vlasništva u odnosu na navedeni rad pod licencom *Creative Commons Imenovanje – Nekomercijalno – Dijeli pod istim uvjetima 3.0 Hrvatska*.

3. Kojom izjavljujem da sam suglasna da se trajno pohrani i objavi moj rad u institucijskom digitalnom repozitoriju Ekonomskoga fakulteta u Osijeku, repozitoriju Sveučilišta Josipa Jurja Strossmayera u Osijeku te javno dostupnom repozitoriju Nacionalne i sveučilišne knjižnice u Zagrebu (u skladu s odredbama Zakona o znanstvenoj djelatnosti i visokom obrazovanju, NN broj 123/03, 198/03, 105/04, 174/04, 02/07, 46/07, 45/09, 63/11, 94/13, 139/13, 101/14, 60/15).

4. Izjavljujem da sam autorica predanog rada i da je sadržaj predane elektroničke datoteke u potpunosti istovjetan s dovršenom tiskanom verzijom rada predanom u svrhu obrane istog.

**Ime i prezime studentice: Ivana Balen**

**Broj indeksa: 1254**

**OIB: 86643334430**

**e-mail za kontakt: ivanabalen11@gmail.com**

**Naziv studija: PSS Računovodstvo, revizija i analiza**

**Naslov rada: Sprječavanje zlouporabe poreza na dodanu vrijednost u transakcijama unutar Europske unije**

**Mentor rada: prof. dr. sc. Ivo Mijoč**

U Osijeku, 14. siječnja 2022. godine

Potpis:

Ivana Balen

# Sadržaj

<b>1. Uvod.....</b>	<b>1</b>
<b>1.1. Predmet i cilj analiziranoga rada.....</b>	<b>1</b>
<b>1.2. Struktura rada .....</b>	<b>1</b>
<b>1.3. Metode korištene prilikom pisanja rada .....</b>	<b>2</b>
<b>1.4. Hipoteze rada .....</b>	<b>3</b>
<b>2. Porez na dodanu vrijednost i njegova obilježja.....</b>	<b>4</b>
<b>2.1. Definiranje pojma porez na dodanu vrijednost.....</b>	<b>4</b>
<b>2.2. Osnovni elementi poreza na dodanu vrijednost.....</b>	<b>5</b>
2.2.1. Oporezive transakcije .....	5
2.2.2. Porezni obveznik .....	5
2.2.3. Mjesto oporezivanja .....	5
2.2.4. Porezna osnovica.....	6
2.2.5. Porezna izuzeća .....	6
2.2.6. Porezne stope.....	6
<b>2.3. Karakteristike poreza na dodanu vrijednost .....</b>	<b>6</b>
<b>3. Porez na dodanu vrijednost u Republici Hrvatskoj.....</b>	<b>8</b>
<b>3.1. Povijest poreza na dodanu vrijednost u Republici Hrvatskoj.....</b>	<b>8</b>
<b>3.2. Porez na dodanu vrijednost nakon ulaska Hrvatske u Europsku uniju .....</b>	<b>9</b>
<b>3.3. Porezne stope u Republici Hrvatskoj.....</b>	<b>11</b>
<b>3.4. Oslobođenja od poreza na dodanu vrijednost u Republici Hrvatskoj .....</b>	<b>13</b>
3.4.1. Oslobođenja za sve poduzetnike koji obavljaju isporuke iz članka 39. Zakona o porezu na dodanu vrijednost .....	14
3.4.2. Oslobođenje za ostale djelatnosti (članak 40. Zakona o porezu na dodanu vrijednost) .....	14
3.4.3. Oslobođenja za transakcije s Europskom unijom (članci 41., 42. i 43. Zakona o porezu na dodanu vrijednost).....	15
3.4.4. Oslobođenja pri uvozu (članak 44. Zakona o porezu na dodanu vrijednost) .....	15
3.4.5. Oslobođenja pri izvozu dobara (članak 45. Zakona o porezu na dodanu vrijednost).....	15
3.4.6. Oslobođenja kod obavljanja usluga na pokretnoj imovini koja je privremeno uvezena u Republiku Hrvatsku (članak 46. Zakona o porezu na dodanu vrijednost) .....	15
3.4.7. Oslobođenja u vezi s međunarodnim prijevozom (članak 47. Zakona o porezu na dodanu vrijednost).....	16
3.4.8. Oslobođenja za isporuke koje su izjednačene s izvozom (članak 48. Zakona o porezu na dodanu vrijednost).....	16
3.4.9. Oslobođenja za usluge posredovanja (članak 49. Zakona o porezu na dodanu vrijednost) .....	17



3.4.10. Oslobođenja za transakcije koje se odnose na međunarodnu trgovinu (članci 51., 52., 53. i 54. Zakona o porezu na dodanu vrijednost) .....	17
<b>3.5. Značajnost poreza na dodanu vrijednost u Republici Hrvatskoj .....</b>	<b>17</b>
<b>4. Porez na dodanu vrijednost u Europskoj uniji .....</b>	<b>19</b>
<b>4.1. Povijest poreza na dodanu vrijednost u Europskoj uniji .....</b>	<b>19</b>
<b>4.2. Pojmovi vezani za poslovanje s Europskom unijom .....</b>	<b>19</b>
4.2.1. PDV identifikacijski broj.....	20
4.2.2. Prag stjecanja.....	20
4.2.3. Prag isporuke .....	21
4.2.4. Transakcije B2B/ B2C.....	21
4.2.5. <i>Reverse charge</i> .....	21
4.2.6. Provjera PDV broja (VIIES).....	22
<b>4.3. Značajnost poreza na dodanu vrijednost u Europskoj uniji.....</b>	<b>22</b>
<b>4.4. Stope poreza na dodanu vrijednost u državama Europske unije .....</b>	<b>24</b>
<b>4.5. Usporedba poreza na dodanu vrijednost u Republici Hrvatskoj s drugim državama Europske unije .....</b>	<b>24</b>
<b>5. Isporuka i stjecanje dobara unutar Europske unije .....</b>	<b>26</b>
<b>5.1. Isporuke dobara unutar Europske unije.....</b>	<b>26</b>
5.1.1. Porezom na dodanu vrijednost oslobođene isporuke unutar Europske unije .....	26
5.1.2. Uvjeti potrebni za oslobođenu isporuku dobara unutar Europske unije.....	27
5.1.3. Karakteristike isporučitelja dobara unutar Europske unije.....	28
5.1.4. Potrebna dokumentacija o otpremi dobara u drugu članicu Europske unije .....	29
5.1.5. Status stjecatelja dobara iz države članice Europske unije.....	29
5.1.6. Izgled računa i evidentiranje isporuka dobara unutar Europske unije.....	30
<b>5.2. Stjecanje dobara unutar Europske unije .....</b>	<b>31</b>
5.2.1. Uvjeti za oporezivo stjecanje dobara iz Europske unije.....	32
5.2.2. Definiranje mjesta stjecanja dobara unutar Europske unije .....	33
5.2.3. Nastanak porezne obveze i pravo priznavanja pretporeza pri stjecanju dobara unutar Europske unije .....	33
5.2.4. Utvrđivanje porezne osnovice pri stjecanju dobara unutar Europske unije.....	34
5.2.5. Potraživanje poreza na dodanu vrijednost pri stjecanju dobara unutar Europske unije .....	34
5.2.6. Stjecanje novih prijevoznih sredstava .....	36
5.2.7. Stjecanje trošarinskih proizvoda.....	36
5.2.8. Karakteristike <i>malih</i> poreznih obveznika i ostalih poduzetnika koji nisu obveznici poreza na dodanu vrijednost kao stjecatelji dobara iz Europske unije.....	37
<b>6. Oporezivanje „inozemnih“ usluga .....</b>	<b>39</b>
<b>6.1. Porezni obveznik kod oporezivanja <i>inozemnih</i> usluga.....</b>	<b>40</b>

6.1.1. Obveze tuzemnih poreznih obveznika.....	42
6.1.2. Obveze inozemnih poreznih obveznika.....	42
<b>6.2. Određivanje mjesta oporezivanja .....</b>	<b>43</b>
6.2.1. Temeljno načelo oporezivanja usluga .....	43
<b>6.3. Evidentiranje inozemnih usluga .....</b>	<b>58</b>
<b>6.4. Priznavanje pretporeza kod inozemnih usluga .....</b>	<b>59</b>
<b>7. Značajnost trostranog posla .....</b>	<b>61</b>
7.1. Definiranje mjesta isporuke i stjecanja u trostranom poslu .....	62
7.2. Karakteristike trostranog posla .....	64
7.3. Obveze sudionika u trostranom poslu .....	65
7.3.1. Hrvatski porezni obveznik kao isporučitelj dobara u trostranom poslu .....	65
7.3.2. Hrvatski porezni obveznik kao stjecatelj dobara u trostranom poslu .....	66
7.3.3. Hrvatski porezni obveznik kao primatelj dobara u trostranom poslu.....	67
7.4. Primjena carinskog postupka 42 u trostranom poslu .....	68
<b>8. Prekogranične prijevare s porezom na dodanu vrijednost unutar Europske unije ....</b>	<b>70</b>
8.1. Kružna prijevara .....	70
8.2. Akvizicijska prijevara .....	71
8.3. Kontra prijevara .....	71
8.4. Ured europskog javnog tužitelja .....	71
<b>9. Rasprava .....</b>	<b>73</b>
<b>10. Zaključak .....</b>	<b>76</b>
<b>Literatura .....</b>	<b>79</b>
<b>Popis tablica .....</b>	<b>i</b>
<b>Popis slika.....</b>	<b>ii</b>
<b>Popis grafikona.....</b>	<b>iii</b>

# 1. Uvod

Uvod opisuje predmet, cilj te kratku strukturu, odnosno sadržaj rada. Osim toga objašnjava izvore podataka te metode upotrijebljene prilikom pisanja rada. Također, u uvodu su definirane hipoteze kojima se predstavljaju polazna stajališta koja se istražuju kroz cijeli rad, a zaključna objašnjenja istraženoga opisana su u desetom poglavlju, odnosno zaključku.

## 1.1. Predmet i cilj analiziranoga rada

Predmet specijalističkog rada zlouporaba je poreza na dodanu vrijednost u transakcijama unutar Europske unije, dok je cilj utvrditi učestalost te načine sprječavanja prijevara s porezom na dodanu vrijednost unutar Europske unije.

Kako bi se navedeno i ostvarilo, potrebno je objasniti i istražiti sljedeće podatke:

- porez na dodanu vrijednost i njegove specifičnosti
- isporuku dobara unutar Europske unije
- stjecanje dobara unutar Europske unije
- *inozemne* usluge
- trostrani posao.

Dakle, cilj je definirati spomenute pojmove i uvidjeti kolika je učestalost zlouporabe poreza na dodanu vrijednost u transakcijama unutar Europske unije te što je poduzeto kako bi se navedeno smanjilo ili u najboljem slučaju potpuno zaustavilo.

## 1.2. Struktura rada

Specijalistički rad sastoji se od deset poglavlja. Prvo poglavlje predstavlja uvod rada u kojem su opisani predmet i cilj analiziranog rada, struktura rada, metode korištene prilikom pisanja rada te hipoteze rada.

Porez na dodanu vrijednost i njegova obilježja opisani su u drugom poglavlju i to unutar triju podnaslova: Definiranje pojma porez na dodanu vrijednost, Osnovni elementi poreza na dodanu vrijednost i Karakteristike poreza na dodanu vrijednost. Sljedeće poglavlje opisuje porez na

dodanu vrijednost u Republici Hrvatskoj, a čini ga pet podnaslova: Povijest poreza na dodanu vrijednost u Republici Hrvatskoj, Porez na dodanu vrijednost nakon ulaska Hrvatske u Europsku uniju, Porezne stope u Republici Hrvatskoj, Oslobođenja od poreza na dodanu vrijednost u Republici Hrvatskoj i Značajnost poreza na dodanu vrijednost u Republici Hrvatskoj. Porez na dodanu vrijednost u Europskoj uniji opisan je u četvrtom poglavlju, također kroz pet podnaslova: Povijest poreza na dodanu vrijednost u Europskoj uniji, Pojmovi vezani za poslovanje s Europskom unijom, Značajnost poreza na dodanu vrijednost u Europskoj uniji, Stope poreza na dodanu vrijednost u državama Europske unije i Usporedba poreza na dodanu vrijednost u Republici Hrvatskoj s drugim državama Europske unije. Peto poglavlje objašnjava isporuku i stjecanje dobara unutar Europske unije opisujući u jednom podnaslovu isporuku dobara unutar Europske unije, a u drugom stjecanje dobara unutar Europske unije. Oporezivanje *inozemnih* usluga objašnjeno je u šestom poglavlju tako da je objašnjen porezni obveznik kod oporezivanja *inozemnih* usluga, mjesto oporezivanja, evidencija *inozemnih* usluga i priznavanje pretporeza kod *inozemnih* usluga. Sedmo poglavlje opisuje trostrani posao, a čine ga sljedeći podnaslovi: Definiranje mjesta isporuke i stjecanja u trostranom poslu, Karakteristike trostranog posla, Obveze sudionika u trostranom poslu i Primjena carinskog postupka 42 u trostranom poslu. Osmo poglavlje objašnjava prekogranične prijave s porezom na dodanu vrijednost unutar Europske unije te definira Ured europskog javnog tužitelja. Deveto poglavlje predstavlja raspravu, dok se zaključak, u kojem su sumirani svi analizirani podaci i objašnjene hipoteze postavljene u uvodu, nalazi se u desetom poglavlju.

### **1.3. Metode korištene prilikom pisanja rada**

Metode upotrijebljene prilikom pisanja specijalističkog rada su:

- induktivna metoda – analizom pojedinačnih varijabla daje se zaključak o općem sudu
- deduktivna metoda – analizom općih sudova donose se pojedinačni i posebni zaključci o pojedinim čimbenicima
- metoda analize – pojednostavljenje kompliciranijih pojmova, razmišljanja i zaključaka na osnovne elemente
- dokazivanje – utvrđivanje točnosti neke spoznaje na temelju kombiniranih metoda analize, sinteze, specijalizacije i generalizacije, apstrakcije i konkretizacije te indukcije i dedukcije
- metoda klasifikacije – podjela općih pojmova na posebne
- metoda deskripcije – opisivanje koje se ne temelji na znanstvenom tumačenju i objašnjenjima

- metoda kompilacije – upotreba tuđih rezultata, stavova, opažanja, zaključaka i spoznaja.

Teorijski dio rada temelji se na sekundarnim podacima, odnosno podacima preuzetim od drugih autora koji su istražili istu temu.

#### **1.4. Hipoteze rada**

Specijalistički rad s naslovom „Sprječavanje zlouporabe poreza na dodanu vrijednost u transakcijama unutar Europske unije“ nameće sljedeće hipoteze:

*H1: Prijevare s porezom na dodanu vrijednost unutar Europske unije zanemarive su i vrlo rijetke zbog umreženosti država članica.*

Hipoteza polazi od pretpostavke da je zlouporaba poreza na dodanu vrijednost unutar Europske unije vrlo rijetka te neznčajna. Kako bi se navedeno potvrdilo ili opovrgnulo, u radu će biti istražena učestalost i vrijednosno oštećenje proračuna Europske unije kada je u pitanju porez na dodanu vrijednost. Također, analizirat će se i sama umreženost država članica kako bi se utvrdila, ako postoji, manjkavost navedenog.

*H2: Države članice Europske unije imaju neovisnu i visoko specijaliziranu organizaciju za sprječavanje prijevара s porezom na dodanu vrijednost, a njezina je članica i Republika Hrvatska.*

Činjenica je da Europska unija ima razne organizacije za sprječavanje prijevара i manipulacija, ali u ovom slučaju naglasak je stavljen na organizaciju za sprječavanje prijevара s porezom na dodanu vrijednost. Naime, pretpostavka je da Europska unija ima takvu organizaciju, stoga se postavlja pitanje koliko je ona u tome uspješna. Potrebno je ispitati i je li Republika Hrvatska članica navedene organizacije.

*Specijalistički rad lektorirala je Maja Vonić, mag. educ. philol. croat. et mag. educ. hist.*

## **2. Porez na dodanu vrijednost i njegova obilježja**

„Iako je porez na dodanu vrijednost prvi put uveden na sav (ukupan) promet na području jedne države (tek) 1967. godine (u Danskoj i Brazilu), na druge se države proširio vrlo brzo. Tako je sedamdesetih godina 20. stoljeća ovaj porez u svoje porezne sustave uvrstilo 28 država, osamdesetih godina imalo ga je već 48, da bi 'samo' tridesetak godina poslije njegove sveobuhvatne primjene (odnosno djelomične primjene nešto prije – 1954. godine, u Francuskoj) bio uvršten u porezne sustave devedesetak država, a danas ga primjenjuje – kao što je već rečeno, njih preko 100. Smatra se da su, sa stajališta oporezivanja, kraj 19. i prvu polovicu 20. stoljeća obilježili porez na dohodak i porez na dobit, a porez na dodanu vrijednost nesumnjivo predstavlja najveću novost u području oporezivanja u nekoliko zadnjih desetljeća 20. stoljeća. Porez na dodanu vrijednost je 'posljednja i vjerojatno završna faza' (C. Shoup) u razvoju općeg poreza na promet.“ (Jelčić, 2011: 216)

### **2.1. Definiranje pojma porez na dodanu vrijednost**

„Porez na dodanu vrijednost (Value-Added Tax, Mehrwertsteuer, Impot sur la valeur ajoutée) porezni je oblik kojim se oporezuje vrijednost što ju je prodavač dodao na cijenu kupljenog/prodanog proizvoda odnosno usluge. Porezna osnovica tog poreza jest razlika između kupovne i prodajne cijene. Uglavnom, tim se porezom oporezuju sve prometne faze na putu robe od proizvođača do krajnjeg potrošača.

Porez na dodanu vrijednost nije neki posebni, novi porez, nego jedan od oblika poreza na promet. Za razliku od bruto svefaznog i bruto višefaznog poreza na promet, porez na dodanu vrijednost je neto porez na promet, tj. porezni oblik kojim se, mahom, oporezuju sve faze prometnog ciklusa, i to tako da se oporezuje samo dodana vrijednost u svakoj od faza oporezivanja. Zato se porez na dodanu vrijednost javlja pod imenom neto svefazni (iznimno višefazni) porez na promet. Uzimanjem za poreznu osnovicu samo dodane vrijednosti u fazi prometnog ciklusa koja se oporezuje, ne dolazi do pojave kumulativnih učinaka (u širem i u užem smislu) – učinaka koji 'krase' bruto porez na promet, odnosno od negativnih posljedica oporezivanja prometa porezom kod kojega visina poreznog opterećenja ovisi ne samo o visini porezne stope, nego i o broju oporezivih faza prometa.“ (Jelčić et. al., 1998: 311)

## 2.2. Osnovni elementi poreza na dodanu vrijednost

Europska ekonomska zajednica usvojila je veći broj direktiva kojima se provodi usklađivanje oporezivanja porezom na dodanu vrijednost. Propisane su za sve članice Zajednice, ali su ih usvojile i druge države zbog njihova neosporna interesa. Od 20-ak direktiva koje su fokusirane na porez na dodanu vrijednost najznačajniji elementi analiziranog poreza opisani su u Šestoju direktivi<sup>1</sup>, objavljenoj 1977. godine u Službenom listu Europske unije.

### 2.2.1. Oporezive transakcije

„Porezom na dodanu vrijednost oporezuje se: isporuke dobara i obavljene usluge uz naplatu; isporuke dobara i obavljene usluge koje poduzetnik bez naknade učini osobama koje su kod njega zaposlene i članovima njihove obitelji; vlastita potrošnja te uvoz.“ (Jelčić, 2011: 221)

### 2.2.2. Porezni obveznik

Obveznik neto svefaznog poreza pravne su i fizičke osobe koje samostalno obavljaju djelatnost kojom ostvaruju dobit ili koje obavljaju uvoz. Političke stranke, tijela državne uprave i samouprave, sindikati i komore porezni su obveznici jedino u situacijama kada obnašaju djelatnosti koje konkuriraju onoj poduzetničkoj.

### 2.2.3. Mjesto oporezivanja

„Mjesto oporezivanja u slučaju isporuke dobara jest mjesto isporuke, tj. mjesto na kojem se nalazi dobro (proizvod) u trenutku isporuke. Ako je uslugu obavila tvrtka, odnosno poslovna jedinica, mjesto isporuke usluga je sjedište tvrtke, odnosno poslovne jedinice. Mjestima najma i zakupa nekretnine smatra se mjesto gdje se nekretnina nalazi. Mjesto obavljanja znanstvenih, umjetničkih, zabavnih, sportskih, nastavnih i sličnih usluga smatra se mjesto gdje je usluga stvarno obavljena, dok se za savjetodavne usluge (odvjetnik, računovođa i sl.), promidžbene usluge, prijenos i korištenje autorskih prava i dr., sjedištem smatra sjedište primatelja usluge. Mjestom izvršenja usluge prijevoza smatra se polazna točka puta.“ (Jelčić, 2011: 221)

---

<sup>1</sup> Službeni list Europske unije, Šesta direktiva, dostupno na: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/HR/TXT/?uri=celex:31977L0388>

#### 2.2.4. Porezna osnovica

Porezna osnovica prilikom oporezivanja porezom na dodanu vrijednost predstavlja naknadu za proizvedeno dobro ili izvršenu uslugu. Kada je riječ o vlastitoj potrošnji ili kod isporuke dobara ili obavljanja usluga posloprimcima, za osnovicu se uzima tržišna vrijednost proizvedenog dobra, to jest izvršene usluge. Kada je riječ o oporezivim transakcijama, poreznim obveznicima, mjestima oporezivanja i poreznim osnovicama ne postoji razlika među državama koje koriste porez na dodanu vrijednost, ali pojavljuje se razlika kod broja i visine poreznih stopa, kao i kod izuzeća od oporezivanja.

#### 2.2.5. Porezna izuzeća

Sve države obveznice poreza na dodanu vrijednost imaju i razna izuzeća, odnosno oslobođenja od oporezivanja. Standardna oslobođenja od poreza na dodanu vrijednost javljaju se kod poštanskih usluga, zdravstvenih usluga, obrazovnih usluga, dentističkih usluga, usluga u kulturi i financijskih usluga. Oslobođenja nastaju zbog raznih socijalno-političkih razloga države, zato dolazi do toga da se oslobođene usluge u jednoj državi, oporezuju u drugoj i obrnuto.

#### 2.2.6. Porezne stope

Porezna stopa je odnos između porezne osnovice i dobivenog poreza, odnosno iznos poreznog opterećenja u odnosu na poreznu osnovicu. Moguće ju je iskazati u apsolutnom ili relativnom iznosu. Relativan iznos, odnosno postotak češći je način prikazivanja.

### **2.3. Karakteristike poreza na dodanu vrijednost**

Jelčić (1963.) navodi kako je financijski teoretičar Laufenburger porez na dodanu vrijednost ocijenio kao „oblik poreza na promet koji je inspiriran teorijom i odgovara zdravom razumu“, dok je profesor Schmolders izjavio da je Francuska prelaskom na porez na dodanu vrijednost dobila s „financijskog stajališta djelotvoran, a sa stajališta narodnog gospodarstva koristan porez.“

Šezdesetih i početkom sedamdesetih godina prošlog stoljeća porez na dodanu vrijednost ocijenjen je kao „težak i opasan porez“, kao porez kod kojeg je sve povezano s „izvanrednim



teškoćama“ te kao porez kod kojeg „ništa nije jednostavno“. Takvi stavovi o porezu na dodanu vrijednost zadržani su i nekoliko godina nakon njegova uvođenja u Danskoj, Francuskoj, Njemačkoj, Nizozemskoj, Švedskoj i Norveškoj. Navedeno ni ne čudi s obzirom na to da je svaka promjena sama po sebi teška, a kako bi se problemi izbjegli, potrebno je poznavati načine utvrđivanja poreznog objekta, vrijeme naplate, poreznog obveznika, mjesto ubiranja poreza, poreznu osnovicu te porezna oslobođenja kao i pravovremeno i svakodnevno educiranje svih aktera u procesu definiranja, naplaćivanja i kontroliranja poreza.

Porez na dodanu vrijednost pripada porezima kod kojih je manja vjerojatnost porezne evazije (izbjegavanje plaćanja poreza). Naime, iako se obračunava u svakoj oporezivoj fazi prometa, porez na dodanu vrijednost tereti krajnjeg korisnika. Navedeno se ostvaruje tako da u poreznu osnovicu ne ulazi porez za nabavu robe i obavljene usluge, nego se porez plaća na vrijednost dodanu u oporezivoj fazi. Kako bi se mogao iskoristiti pretporez po ulaznom računu, važno je iskazati taj porez i u računu.

### **3. Porez na dodanu vrijednost u Republici Hrvatskoj**

Bejaković i Jelčić (2012.) objašnjavaju kako se pojam poreza na dodanu vrijednost na području Republike Hrvatske koristio još u vrijeme Socijalističke Federativne Republike Jugoslavije početkom sedamdesetih godina prošlog stoljeća. Naime, Savezno izvršno vijeće u siječnju 1971. godine zatražilo je od nadležnih tijela da što prije prikupe potrebne podatke za sudjelovanje na poreznoj reformi koja bi se uvela u prvim mjesecima 1972. godine. Međutim, zbog različitih razloga, ni tad, ali ni poslije, nije došlo do spomenute zamjene. Porez na dodanu vrijednost nije uveden ni u prvim godinama novoosnovane Republike Hrvatske, o čemu će detaljnije biti riječ u nastavku rada.

#### **3.1. Povijest poreza na dodanu vrijednost u Republici Hrvatskoj**

Spomenuti autori navode da je 1992. u knjizi „Porez na dodanu vrijednost“ istaknuto kako su uvjeti za provođenje reforme poreznog sustava u Hrvatskoj znatno drugačiji u odnosu na druge države. Razlog navedenog leži u strahovitim razaranjima gospodarskih objekata, velikoj nezaposlenosti, zastoju u pretvorbi privatnog vlasništva, visokoj stopi inflacije, okupaciji teritorija, kao i u drugim nedaćama koje su rezultat rata na tlu Republike Hrvatske. Naravno, u takvim uvjetima provedba porezne reforme bila je itekako otežana.

Hrvatski, ali i strani stručnjaci (skupina njemačkih stručnjaka, na čelu s dr. Rose Manfred) vode se idejom da novi porezni sustav RH bude po uzoru na porezne sustave zapadnoeuropskih država, odnosno porezne sustave Europske ekonomske zajednice što stvara dodatne probleme. Unatoč sličnostima, među državama članicama Europske ekonomske zajednice postoje i određene razlike. Razlike se očituju u strukturi javnih prihoda; vrsti, visini i broju poreznih stopa; vrsti i broju poreznih oslobođenja i olakšica; načinu utvrđivanja porezne osnovice; u strukturi pojedinačnih poreza u ukupnim poreznim prihodima itd.

Prvih dana studenoga 1994. godine Ministarstvo financija predalo je Vladi Republike Hrvatske Nacrt prijedloga zakona o porezu na dodanu vrijednost na razmatranje te Saboru na donošenje. Nakon razmatranja Sabor je podržao Nacrt prijedloga zakona te ga poslao na javnu raspravu. Rečeno je kako će Sabor u prvim trima mjesecima 1995. godine usvojiti predloženi zakon te kako će uporaba novog poreza krenuti od 1. siječnja 1996. godine. Nacrtom je planirano oporezivanje proizvoda i usluga poreznom stopom od 22 % te kruha, mlijeka, ulja, masti i dnevnog

tiska poreznom stopom od 0 %. Iako na saborskoj raspravi nije bilo osporavanja spomenutih stopa, u Nacrtu konačnog prijedloga zakona o porezu na dodanu vrijednost iz ožujka 1995. godine ne spominje se stopa od 0 %, a navodi se stopa od 20 %. Ministarstvo financija u travnju 1995. godine opet je predalo Vladi novi Nacrt konačnog prijedloga zakona o porezu na dodanu vrijednost sa stopom od 20 %. Konačan Prijedlog zakona o porezu na dodanu vrijednost Saboru je podnesen 23. srpnja 1995. godine te je predložena stopa od 22 %. Odustajanje od stope od 20 % nije objašnjeno, dok je odustajanje od stope od 0 % nastalo zbog jednakog poreznog opterećenja svih dobara i usluga. Primjena poreza na dodanu vrijednost prema Zakonu o porezu na dodanu vrijednost planirana je 1. siječnja 1997. godine, ali prije samog prelaska na oporezivanje prometa porezom na dodanu vrijednost, rok je produžen na 1. siječnja 1998. godine. Početkom primjene završena je izgradnja novog poreznog sustava Republike Hrvatske.

### **3.2. Porez na dodanu vrijednost nakon ulaska Hrvatske u Europsku uniju**

Dana 1. srpnja 2013. godine Republika Hrvatska postala je punopravnom članicom Europske unije. U skladu s tim došlo je do brojnih promjena u svijetu poreznih obveznika koji posluju s drugim poreznim obveznicima iz preostalih zemalja članica Europske unije. Kako bi se definirala sva pravila, 1. srpnja 2013. godine donesen je novi Zakon o porezu na dodanu vrijednost, a objavljen je u Narodnim novinama broj 73/13<sup>2</sup>. Osim njega, doneseni su i „Pravilnik o porezu na dodanu vrijednost objavljen u Narodnim novinama broj 79/13<sup>3</sup> i 85/13<sup>4</sup> kojim je detaljnije razrađena provedba zakona, Pravilnik o postupku ostvarivanja oslobođenja o porezu na dodanu vrijednost i trošarine za diplomatska i konzularna predstavništva, institucije i tijela Europske unije te međunarodne organizacije objavljen u Narodnim novinama broj 79/13<sup>5</sup> te Pravilnik o oslobođenju od poreza na dodanu vrijednost i trošarine za robu uvezenu u osobnoj prtljazi osoba koje putuju iz trećih država te za robu uvezenu kao mala pošiljka nekomercijalnog

---

<sup>2</sup> Narodne novine broj 73/13, Porez na dodanu vrijednost, dostupno na: [https://narodne-novine.nn.hr/clanci/sluzbeni/2013\\_06\\_73\\_1451.html](https://narodne-novine.nn.hr/clanci/sluzbeni/2013_06_73_1451.html)

<sup>3</sup> Narodne novine broj 79/13, Pravilnik o porezu na dodanu vrijednost, dostupno na: [https://narodne-novine.nn.hr/clanci/sluzbeni/2013\\_06\\_79\\_1633.html](https://narodne-novine.nn.hr/clanci/sluzbeni/2013_06_79_1633.html)

<sup>4</sup> Narodne novine broj 85/13, Ispravak pravilnika o porezu na dodanu vrijednost, dostupno na: [https://narodne-novine.nn.hr/clanci/sluzbeni/2013\\_07\\_85\\_1914.html](https://narodne-novine.nn.hr/clanci/sluzbeni/2013_07_85_1914.html)

<sup>5</sup> Narodne novine broj 79/13, Pravilnik o postupku ostvarivanja oslobođenja od poreza na dodanu vrijednost i trošarine za diplomatska i konzularna predstavništva, institucije i tijela Europske unije te međunarodne organizacije, dostupno na: [https://narodne-novine.nn.hr/clanci/sluzbeni/2013\\_06\\_79\\_1634.html](https://narodne-novine.nn.hr/clanci/sluzbeni/2013_06_79_1634.html)

značaja objavljen u Narodnim novinama broj 79/13<sup>6</sup>, a koji je u nadležnosti Carinske uprave budući se radi o uvozu dobara.“ (Perez Fušer, 2016: 35)

Zakon o porezu na dodanu vrijednost nadopunjen je Direktivom Vijeća 2006/112/EZ<sup>7</sup> i Direktivom Vijeća 2008/9/EZ<sup>8</sup> koje se odnose na povrat poreza na dodanu vrijednost te Trinaestom direktivom Vijeća 86/560/EEZ<sup>9</sup> u kojoj su detaljizirani odnosi o povratu poreza na dodanu vrijednost izvan Europske unije. Nakon prvotnih promjena Zakona o porezu na dodanu vrijednost, uslijedile su i daljnje izmjene i dopune. Korekcije i nadopune odnosile su se na odredbe u kojima je objašnjeno kako su isporuke dobara ili obavljene usluge diplomatskim i konzularnim predstavništvima te međunarodnim tijelima i članovima takvih tijela oslobođene plaćanja poreza na dodanu vrijednost, dok je u situacijama kada se dobra ne otpremaju iz Republike Hrvatske, oslobođenja potrebno ostvariti zahtjevima za povrat. Sljedeća izmjena odnosila se na izmjenu stope poreza na dodanu vrijednost, odnosno porezna je stopa s 10 % povećana na 13 %. Osim navedenog, proširene su i odredbe o proširenju odgovornosti poreznog obveznika s ciljem sprječavanja prijevara i zaštite državnog proračuna te odredbe o mjestu oporezivanja telekomunikacijskih usluga, elektroničkih usluga, radijskog i televizijskog emitiranja koje se obavljaju osobama koji nisu porezni obveznici, pojam građevinskog zemljišta i prvog nastanjenja, ukidanje obveze podnošenja konačnog obračuna PDV-K, mogućnost izbora poreznih obveznika hoće li ili neće i dalje plaćati porez na dodanu vrijednost prema postupku naplaćenih naknada.

Osim navedenih promjena, promijenjeni su i pojedini izrazi. Naime, s obzirom na to da više nema graničnih crta ni carinske kontrole, više nije riječ o uvozu i izvozu dobara kada se radi o razmjeni i kretanju dobara na području Europske unije, nego su navedeni izrazi zamijenjeni riječima „stjecanje dobara iz druge države članice“, odnosno izrazom „isporuka dobara u drugu državu članicu“. Navedene promjene nastale su zato što se pojmovi uvoz i izvoz i dalje koriste kod razmjene dobara s državama koje nisu članice Europske unije. Prilikom poslovanja s drugim državama nužno je dobro utvrditi područja koja su uključena, odnosno isključena iz

---

<sup>6</sup> Narodne novine broj 79/13, Pravilnik o oslobođenju od poreza na dodanu vrijednost i trošarine za robu uvezenu u osobnoj prtljazi osoba koje putuju iz trećih država te za robu uvezenu kao mala pošiljka nekomercijalnog značaja, dostupno na: [https://narodne-novine.nn.hr/clanci/sluzbeni/2013\\_06\\_79\\_1635.html](https://narodne-novine.nn.hr/clanci/sluzbeni/2013_06_79_1635.html)

<sup>7</sup> Službeni list Europske unije, Direktiva Vijeća 2006/112/EZ dostupna na: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/HR/TXT/?uri=celex%3A32006L0112>

<sup>8</sup> Službeni list Europske unije, Direktiva Vijeća 2008/9/EZ dostupna na: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/HR/ALL/?uri=celex%3A32008L0009>

<sup>9</sup> Službeni list Europske unije, Trinaesta direktiva Vijeća 86/560/EEZ dostupna na: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/HR/TXT/?uri=celex:31986L0560>

područja Europske unije za potrebe oporezivanja porezom na dodanu vrijednost s obzirom na to da područje primjene Direktive definira oporezuje li se analizirana transakcija porezom EU-a na dodanu vrijednost ili ne. Osim navedenih izmjena, ulaskom Hrvatske u Europsku uniju pojavljuju se i novi izrazi, kao što su PDV identifikacijski broj (skraćeno: PDV ID broj), prag isporuke, prag stjecanja, transakcija B2B, transakcija B2C, trostrani posao te *reverse charge*.

### 3.3. Porezne stope u Republici Hrvatskoj

Porezne stope u Republici Hrvatskoj iznose 5 %, 13 % i 25 %, a najnovije izmjene objavljene su 1. siječnja 2021. godine u Zakonu o porezu na dodanu vrijednost (Narodne novine broj 73/13 do 138/20<sup>10</sup>, dalje: Zakon o porezu na dodanu vrijednost), u članku 38. Prema navedenom članku podjela je sljedeća:

- „(1) PDV se obračunava i plaća po stopi 25%.
- (2) 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 Pravilnikom o ortopedskim i drugim pomagalima Hrvatskog zavoda za zdravstveno osiguranje,
  - f) kinoulaznice,

---

<sup>10</sup> Narodne novine broj 73/13 do 138/20, Zakon o porezu na dodanu vrijednost, dostupno na: <https://www.zakon.hr/z/1455/Zakon-o-porezu-na-dodanu-vrijednost->

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.

- (3) 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 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,
- r) isporuku svježe ili rashlađene ribe, mekušaca i ostalih vodenih beskralježnjaka,
- s) isporuku svježih ili rashlađenih rakova: jastoga, hlapova, škampa, kozica,
- t) isporuku svježeg ili rashlađenog povrća, korijena i gomolja, uključujući mahunasto suho povrće,
- u) isporuku svježeg i suhog voća i orašastih plodova,
- v) isporuku svježih jaja peradi, u ljusci,
- z) usluge i povezana autorska prava pisaca, skladatelja i umjetnika izvođača 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,
- za) pripremanje i usluživanje jela i slastica u i izvan ugostiteljskog objekta prema posebnom propisu.“ (<https://www.zakon.hr/z/1455/Zakon-o-porezu-na-dodanu-vrijednost>).

### **3.4. Oslobođenja od poreza na dodanu vrijednost u Republici Hrvatskoj**

Zakon o porezu na dodanu vrijednost od članka 39. do članka 56. te Pravilnik o porezu na dodanu vrijednost (Narodne novine broj 79/13 do 73/21<sup>11</sup>, dalje: Pravilnik o porezu na dodanu vrijednost) od članka 48. do članka 126. definiraju oslobođenja od poreza na dodanu vrijednost u Republici Hrvatskoj.

Članak 39. i članak 40. Zakona o porezu na dodanu vrijednost primjenjuju pravilo da porezni obveznici koji obavljaju analizirane isporuke ne mogu odbiti pretporez iz ulaznih računa koji se odnose na oslobođene isporuke, ali mogu postati obveznici poreza na dodanu vrijednost s pravom na odbitak pretporeza za oporezivu djelatnost kojom se također bave. Preostali članci od 41. do 52. oslobođeni su poreza na dodanu vrijednost, ali s pravom na priznavanje pretporeza.

---

<sup>11</sup> Narodne novine broj 79/13 do 73/21, Pravilnik o porezu na dodanu vrijednost, dostupno na: <https://www.zakon.hr/z/2459/Pravilnik-o-porezu-na-dodanu-vrijednost>

### 3.4.1. Oslobođenja za sve poduzetnike koji obavljaju isporuke iz članka 39. Zakona o porezu na dodanu vrijednost

Usluge na temelju članka 39. Zakona o porezu na dodanu vrijednost su univerzalne poštanske usluge, usluge u vezi s liječenjem i drugom zdravstvenom zaštitom koju obavlja poliklinika, usluge socijalne skrbi, usluge obrazovanja djece i mladeži, usluge zaštite djece i mladeži, usluge skrbi o djeci koja se obavlja u sklopu obrta, usluge povezane za sport i tjelesni odgoj te usluge u kulturi.

Prema članku 39. stavku 3. Zakona o porezu na dodanu vrijednost porezni obveznici obvezni su na izlazne račune za isporuke oslobođene plaćanja poreza na dodanu vrijednost navesti napomenu na temelju kojeg članka je isporuka dobra ili usluge oslobođena poreza na dodanu vrijednost. Na primjer, dentalni tehničari izdat će račun s napomenom: „Oslobođeno PDV-a prema čl. 39. st. 1. t. e) Zakona o PDV-u, za usluge socijalne skrbi.“

### 3.4.2. Oslobođenje za ostale djelatnosti (članak 40. Zakona o porezu na dodanu vrijednost)

Usluge iz članka 40. Zakona o porezu na dodanu vrijednost predstavljaju oslobođenja za ostale djelatnosti, a to su: transakcije osiguranja i reosiguranja; usluge odobravanja kredita i zajmova; usluge ugovaranja kreditnih jamstava; transakcije sa štednim, tekućim i žiroračunima; transakcije s valutama, novčanicama i kovanicama; transakcije s dionicama, usluge upravljanja investicijskim fondovima; isporuke poštanskih maraka; priređivanje lutrijskih igara; isporuka građevina te isporuka zemljišta.

Poduzetnici koji su obavili oslobođenu isporuku iz analiziranog članka na svoj izlazni račun trebaju u napomenu navesti sljedeće: „Oslobođeno PDV-a prema čl. 40. st. 1. Zakona o PDV-u te poziv na točku oslobođenja.“

Prema članku 40. Zakona o porezu na dodanu vrijednost nije važno tko izvršava spomenute usluge te kako je registriran poduzetnik koji izvršava usluge i isporuke dobara, nego se porezno oslobođenje veže samo za isporuke.



### 3.4.3. Oslobođenja za transakcije s Europskom unijom (članci 41., 42. i 43. Zakona o porezu na dodanu vrijednost)

Članci 41., 42. i 43. Zakona o porezu na dodanu vrijednost propisuju pravila o oslobođenjima za transakcije unutar Europske unije. Odnose se na stjecanje dobara unutar Europske unije, na isporuke dobara unutar Europske unije te na određene usluge prijevoza. Sa stajališta poreza na dodanu vrijednost transakcijama s Europskom unijom prije svega se smatraju isporuke dobara prema članku 41. Zakona o porezu na dodanu vrijednost o kojemu će detaljnije biti govora u nastavku rada.

### 3.4.4. Oslobođenja pri uvozu (članak 44. Zakona o porezu na dodanu vrijednost)

Oslobođenja pri uvozu definirana su Zakonom o porezu na dodanu vrijednost, člankom 44., te Pravilnikom o porezu na dodanu vrijednost, od članka 77. do članka 107. Primjena poreznog oslobođenja pri uvozu, u najvećem broju slučajeva, uvjetovana je ispunjavanjem uvjeta koji su uređenim carinskim propisima. Naime, pri uvozu se primjenjuje 39 vrsta oslobođenja.

### 3.4.5. Oslobođenja pri izvozu dobara (članak 45. Zakona o porezu na dodanu vrijednost)

Članak 45. Zakona o porezu na dodanu vrijednost te članak 108. Pravilnika o porezu na dodanu vrijednost određuju oslobođenja pri izvozu dobara. Temeljni uvjet za primjenu oslobođenja od plaćanja poreza na dodanu vrijednost pri izvozu jest otprema dobara iz Republike Hrvatske i to izvan područja Europske unije. Zbog oslobođenih izvoznih isporuka dobara, poreznim obveznicima nije zabranjeno priznavanje pretporeza iz ulaznih računa u kojima im domaći poduzetnici zaračunavaju porez na dodanu vrijednost. Navedeno predstavlja odličnu pogodnost za izvoznike koji kontinuirano mogu tražiti povrat poreza na dodanu vrijednost ako obavljaju samo izvozne isporuke dobara.

### 3.4.6. Oslobođenja kod obavljanja usluga na pokretnoj imovini koja je privremeno uvezena u Republiku Hrvatsku (članak 46. Zakona o porezu na dodanu vrijednost)

Članak 46. Zakona o porezu na dodanu vrijednost propisuje oslobođenja od plaćanja poreza na dodanu vrijednost kod obavljanja usluga na pokretnoj imovini. Spomenuto oslobođenje odnosi se na usluge popravka, prilagodbe i dorade pokretne imovine koja je uvezena ili stečena u

Republici Hrvatskoj zbog obavljanja navedenih usluga na toj imovini, ali pod uvjetom da pokretnu imovinu nakon izvršenih usluga otpremi ili preveze isporučitelj usluga, korisnik ili treća osoba na područje izvan Europske unije. Navedeno se postiže osiguravanjem potrebne carinske dokumentacije kojom se dokazuje napuštanje imovine s područja Europske unije.

#### 3.4.7. Oslobođenja u vezi s međunarodnim prijevozom (članak 47. Zakona o porezu na dodanu vrijednost)

Članak 47. Zakona o porezu na dodanu vrijednost te članak 116. Pravilnika o porezu na dodanu vrijednost definiraju oslobođenja u vezi s međunarodnim prijevozom. Oslobođenja se odnose na pomorski i zračni prijevoz, odnosno na isporuku dobara i usluga namijenjenih plovilima ili zrakoplovima. Kako bi se oslobođenja postigla, potrebno je prikupiti svu dokumentaciju: račune, ugovore, izjave o plovidbi, izjave zrakoplovne tvrtke itd. Naravno, na računu treba biti i napomena: „Oslobođeno PDV-a prema čl. 47. Zakona o PDV-u.“

#### 3.4.8. Oslobođenja za isporuke koje su izjednačene s izvozom (članak 48. Zakona o porezu na dodanu vrijednost)

Članak 48. Zakona o porezu na dodanu vrijednost definira oslobođenja za određene isporuke koje su izjednačene s izvozom, a to su: isporuke dobara ili obavljanje usluga u okviru diplomatskih i konzularnih sporazuma; isporuke dobara i obavljanje usluga Europskoj uniji, Europskoj zajednici za atomsku energiju, Europskoj središnjoj banci ili Europskoj investicijskoj banci ili organizacijama koje je osnovala Europska unija na koje se primjenjuje Protokol o povlasticama i imunitetima Europske unije; isporuke dobara ili obavljanje usluga međunarodnim tijelima koja kao takve priznaje Republika Hrvatska; isporuke dobara ili obavljanje usluga na području Republike Hrvatske za potrebe oružanih snaga drugih država članica Organizacije Sjevernoatlantskog ugovora (NATO) ili civilnog osoblja; isporuke dobara ili obavljanje usluga u drugu državu članicu, namijenjenih za potrebe oružanih snaga bilo koje države članice Organizacije Sjevernoatlantskog ugovora (NATO), osim same države članice odredišta te isporuke zlata središnjim bankama. Provedba navedenih odredaba definirana je Pravilnikom o postupku ostvarivanja oslobođenja od plaćanja poreza za konzularna i diplomatska predstavništva, institucije i tijela Europske unije te međunarodne organizacije.

### 3.4.9. Oslobođenja za usluge posredovanja (članak 49. Zakona o porezu na dodanu vrijednost)

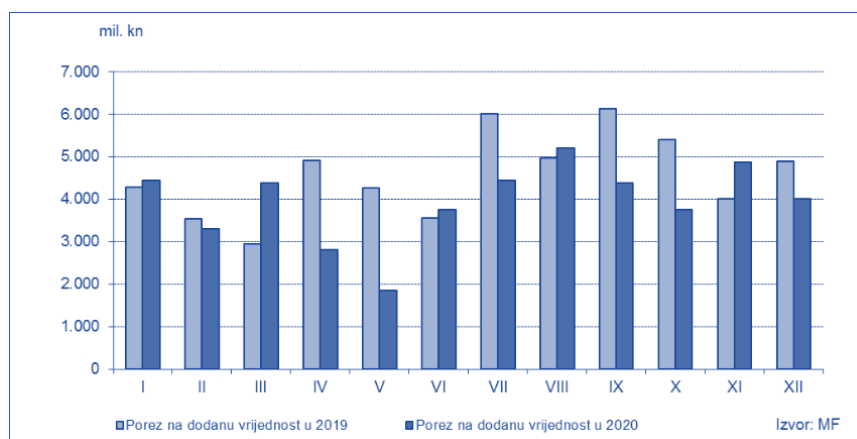
Članak 49. Zakona o porezu na dodanu vrijednost propisuje oslobođenja za usluge posredovanja, to jest za usluge koje se obavljaju u ime i za račun druge osobe. Navedene usluge odnose se na: izvozne isporuke iz članka 45. Zakona o porezu na dodanu vrijednost, postupke iz članka 46. Zakona o porezu na dodanu vrijednost, isporuke iz članaka 48. i 49. Zakona o porezu na dodanu vrijednost te transakcije koje se obavljaju izvan Europske unije.

### 3.4.10. Oslobođenja za transakcije koje se odnose na međunarodnu trgovinu (članci 51., 52., 53. i 54. Zakona o porezu na dodanu vrijednost)

Članci 51., 52., 53. i 54. Zakona o porezu na dodanu vrijednost definiraju oslobođenja za transakcije nastale u međunarodnoj trgovini. Spomenuta oslobođenja odnose se na dobra i usluge koja nisu namijenjena za krajnju potrošnju te ako svota poreza na dodanu vrijednost koju bi trebalo podmiriti nakon prestanka primjene postupka iz navedenih zakonskih odredaba odgovara svoti poreza na dodanu vrijednost koja bi trebala bit podmirena u situaciji da je na svaku od tih transakcija porez na dodanu vrijednost obračunan u Republici Hrvatskoj.

## 3.5. Značajnost poreza na dodanu vrijednost u Republici Hrvatskoj

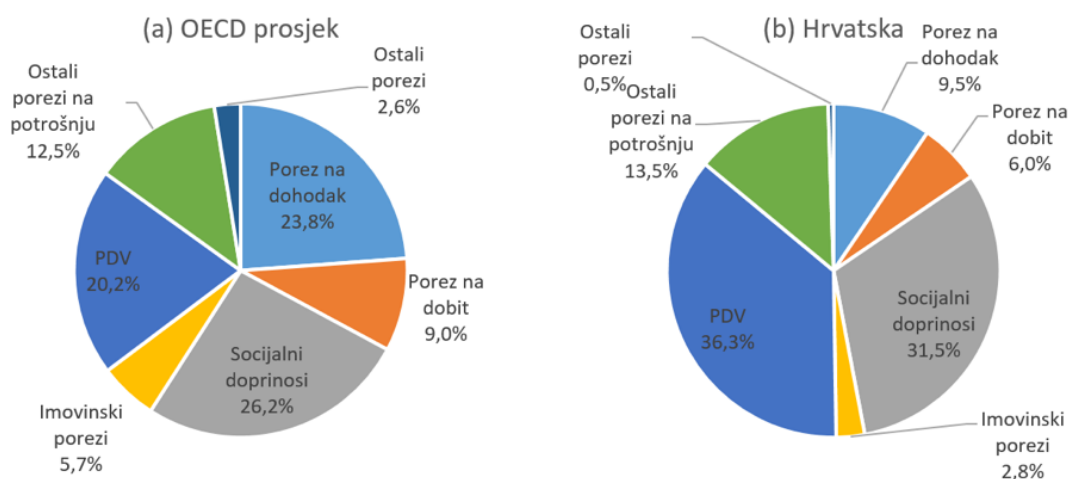
Porez na dodanu vrijednost u Republici Hrvatskoj itekako je značajan s obzirom na to da nešto manje od 40 % poreznih prihoda Republike Hrvatske čini porez na dodanu vrijednost s 36,6 %. Detaljnije je objašnjeno grafikonima u nastavku (Grafikon 1., Grafikon 2.).



Grafikon 1. Kretanje prihoda od poreza na dodanu vrijednost u 2019. i 2020. godini

Izvor: Ministarstvo financija - <https://mfin.gov.hr/proracun-86/drzavni-proracun-2020-godina/2981>, 12. 7. 2021.

„Tijekom 2020. godine prihod od poreza na dodanu vrijednost ostvaren je u iznosu od 47,2 milijarde kuna, što predstavlja smanjenje za 14% u odnosu na prethodnu godinu. Prikupljeni prihodi od poreza na dodanu vrijednost rezultat su pada osobne potrošnje uslijed mjera poduzetih u svrhu sprečavanja širenja koronavirusa, ali i prethodno spomenutih poreznih rasterećenja koja su u primjeni od početka 2020. godine. Naime, promet u trgovini na malo smanjen je u nominalnim iznosima 6,0% u 2020. godini, a turistička sezona bila je lošija od one iz prethodne godine.“ (<https://mfin.gov.hr/proracun-86/drzavni-proracun-2020-godina/2981>)



Grafikon 2. Porezna struktura u zemljama OECD-a i u Hrvatskoj u 2018. godini

Izvor: MFIN i OECD (2018), OECD Revenue Statistics 2018.

Gotovo 50 % poreznih prihoda Republike Hrvatske čini porez na potrošnju i to porez na dodanu vrijednost u iznosu od 36,3 %, dok se ostatak od 13,5 % odnosi se na trošarine, a 0,5 % na ostale poreze. U zemljama OECD-a (Organizacija za ekonomsku suradnju i razvoj) prihodi od poreza na potrošnju čine 32,7 %, od čega porez na dodanu vrijednost 20,2 %, dok su ostali porezi 12,5 %. Osim Republike Hrvatske, i druge tranzicijske zemlje imaju značajno viši udio poreza na potrošnju u odnosu na razvijene zemlje.

## **4. Porez na dodanu vrijednost u Europskoj uniji**

Porez na dodanu vrijednost prvi put spominju njemački poduzetnik i političar Carl Friedrich von Siemens i američki profesor Thomas Sewall Adams 1918./19. godine. Već 1916. godine u Njemačkoj su uočeni problemi, odnosno nedostaci tek uvedenog bruto svefaznog poreza na promet. Naime, pri bruto svefaznom porezu na promet oporezivanje se vrši u svakoj fazi prometnog ciklusa, većinom istom poreznom stopom, čime se plaća porez na porez. Detaljnije o porezu na dodanu vrijednost u Europskoj uniji bit će riječ u nastavku rada.

### **4.1. Povijest poreza na dodanu vrijednost u Europskoj uniji**

Najveći utjecaj na uvođenje poreza na dodanu vrijednost u porezne sustave suvremenih država imala je Europska ekonomska zajednica (danas Europska unija). Godine 1957. države članice (Njemačka, Italija, Francuska, Belgija, Luksemburg i Nizozemska) uskladile su svoje propise kojima će regulirati materiju o indirektnim porezima, a Komisija financijskih stručnjaka Europske ekonomske zajednice, na čijem je čelu bio njemački ekonomist Fritz Neumark, 1962. godine predložila je uvođenje poreza na dodanu vrijednost. Prijedlog je prihvaćen te su 1968. godine Njemačka i Francuska (Francuska je već 1954. godine djelomično uvela porez na dodanu vrijednost), 1969. godine Nizozemska, 1970. godine Luksemburg, 1971. godine Belgija te 1973. godine Italija zamijenile svoje bruto poreze na promet neto svefaznim porezom na promet. Neto svefazni porez uvele su i druge države koje u to vrijeme nisu bile članice Zajednice, a koje su koristile bruto svefazni porez na promet te jednofazni porez na promet. Razlog uvođenja poreza na dodanu vrijednost u svim državama nalazi se u činjenici da se tako usklađuje oporezivanje prilikom vanjskotrgovinske razmjene, ali i smanjuje porezna evazija.

### **4.2. Pojmovi vezani za poslovanje s Europskom unijom**

Srpanj 2013. godine za Republiku Hrvatsku značajan je zbog njezina ulaska u Europsku uniju, a samim time i zbog raznih novina. Naime, osim ranije navedenih izmjena, pojavljuju se i novi pojmovi kao što su PDV identifikacijski broj, prag stjecanja, prag isporuke, transakcija B2B, transakcija B2C, trostrani posao te *reverse charge* koji će biti opisani u nastavku radi lakšeg razumijevanja sljedećih poglavlja.

#### 4.2.1. PDV identifikacijski broj

„PDV identifikacijski broj iskazan na računima služi kao dokaz da je poduzetnik u sustavu poreza na dodanu vrijednost te on mora biti iskazan na svakom računu kada poduzetnik iz jedne države članice EU vrši isporuke roba ili usluga poduzetniku u drugu državu članicu te je takva isporuka oslobođena poreza. Hrvatski poduzetnik može provjeriti PDV identifikacijski broj svojih partnera na sljedeće načine:

- putem web stranice Europske komisije [http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/vies](http://ec.europa.eu/taxation_customs/vies);
- putem web stranice Porezne uprave;
- putem elektroničke pošte upućene Poreznoj upravi;
- putem telefonskog poziva upućenog Poreznoj upravi.

Provjera se može vršiti na dva nivoa:

- nivo 1 - provjerava se samo valjanost PDV identifikacijskog broja;
- nivo 2 - provjerava se valjanost PDV identifikacijskog broja, naziv/ime i adresa poduzetnika.“  
(<https://www.porezna-uprava.hr/PdviEu/Stranice/Provjera-PDV-identifikacijskog-broja.aspx>)

#### 4.2.2. Prag stjecanja

„Prema članku 5. stavku 3. Prijedloga Zakona, prag stjecanja dobara sastoji se od ukupne vrijednosti stjecanja dobara unutar Europske unije (op. autora: tu naravno ne ulazi vrijednost uvezenih dobara iz trećih zemalja ili trećih područja) iz stavka 1. točke b) članka 5. Prijedloga Zakona, bez PDV-a koji treba platiti ili koji je plaćen u državi članici u kojoj je započela otprema ili prijevoz tih dobara i utvrđuje se samo za tzv. Grupu trojice koju čine: a) pravne osobe koje nisu porezni obveznici (tijela državne vlasti, tijela državne uprave, tijela i jedinice lokalne i područne (regionalne) samouprave, komore te druga tijela s javnim ovlastima kada ne obavljaju djelatnost za koje ih se smatra obveznicima PDV-a); b) male porezne obveznike (nisu u sustavu PDV-a); c) porezni obveznici koji obavljaju isključivo isporuke dobara ili usluga za koje nije dopušten odbitak PDV-a (pretporeza). Ako nabava dobara iz druge države članice prelazi prag stjecanja (u RH-a je to iznos od 77.000,00 kuna bez PDV-a) u državi članici gdje otprema završava, tada je isporuka dobara u državi članici isporučitelja oslobođena, a stjecanje je oporezivo u državi odredišta, odnosno državi u kojoj prijevoz ili otprema dobara završava.“  
([https://www.racunovodstvo-porezi.hr/sites/default/files/privici/ripup13-05-074\\_1.pdf](https://www.racunovodstvo-porezi.hr/sites/default/files/privici/ripup13-05-074_1.pdf))

#### 4.2.3. Prag isporuke

„Prag isporuke je vrijednost isporuka dobara kojeg propisuje svaka država članica u rasponu od 35.000,00 eura do 100.000,00 eura za tzv. isporuke na daljinu (to su isporuke koje obavi porezni obveznik iz jedne države članice krajnjim potrošačima u drugoj državi članici) i ona služi kao granica temeljem koje se određuje mjesto isporuke dobara tj. je li mjesto isporuke (to je mjesto gdje se isporuka dobara oporezuje) u državi članici gdje se dobra nalaze na početku otpreme (primjenjuje se kada je vrijednost isporuke isporučitelja ispod propisanog praga) ili je mjesto isporuke u državi članici iz koje su krajnji potrošači (primjenjuje se kada je vrijednost isporuke isporučitelja iznad praga isporuke). Republika Hrvatska je predložila da prag isporuke bude u najnižem mogućem iznosu od 35.000,00 eura odnosno 270.000,00 kuna.“  
([https://www.racunovodstvo-porezi.hr/sites/default/files/privici/ripup13-05-074\\_1.pdf](https://www.racunovodstvo-porezi.hr/sites/default/files/privici/ripup13-05-074_1.pdf))

#### 4.2.4. Transakcije B2B/ B2C

*Business to business* (B2B) predstavlja vrstu poslovanja u kojoj se razmjena roba, usluga i servis događa između poslovnih subjekata, odnosno predstavlja kooperativni odnos dviju ili više organizacija koje dijele resurse, npr. informacije, dobra, usluge, investicije itd. Za razliku od B2B transakcija, *business to consumer* (B2C) poslovanje temelji se na vezi između tvrtke i klijenta gdje tvrtka klijentu prodaje proizvode, usluge ili informacije. Prednost B2C transakcija očituje se u velikom izboru, uštedi vremena, većoj ponudi i nižim cijenama te manjem gubitku vremena za istraživanje tržišta.

#### 4.2.5. Reverse charge

Kada je riječ o prijenosu porezne obveze, obrnutom postupku oporezivanja ili *reverse chargeu*, zapravo je riječ o prenošenju porezne obveze na primatelja usluge/dobra te je on obavezan obračunati porez na dodanu vrijednost. Pri stjecanju dobara, odnosno primanja usluge iz Europske unije između dvaju poreznih obveznika, pri čemu je isporučitelj iz države članice Europske unije, a stjecatelj je porezni obveznik iz Republike Hrvatske, mjesto oporezivanja je Republika Hrvatska te primatelj treba obračunati porez na dodanu vrijednost u Hrvatskoj tako da iskaže obvezu i potraživanje poreza na dodanu vrijednost čime se postiže porezna neutralnost, odnosno nema fizičkog plaćanja poreza na dodanu vrijednost.

#### 4.2.6. Provjera PDV broja (VIES)

VIES, odnosno Sustav za razmjenu informacija o porezu na dodanu vrijednost je tražilica kojom upravlja Europska komisija, a koja je dostupna na 23 jezika Europske unije. Tražilica pretražuje nacionalne baze podataka o porezu na dodanu vrijednost, a rezultat pretraga može biti dvojak: informacije o EU PDV-u postoje (valjano), to jest informacije o EU PDV-u ne postoje (nevaljano).

Valjani odgovor znači da je PDV broj koji se provjerava registriran u nacionalnoj bazi podataka, dok nevaljani odgovor znači da PDV broj koji se provjerava nije registriran u nacionalnoj bazi podataka. Razlozi nevaljanog odgovora su: PDV broj ne postoji, PDV broj nije aktiviran za transakcije unutar Europske unije te nedovršena registracija zbog toga što neke države članice zahtijevaju odvojenu registraciju za transakcije unutar Europske unije.

U situacijama sigurnosnog kopiranja nacionalnih baza podataka sustav neće biti dostupan. Takve situacije vrlo su rijetke te tada treba pričekati nekoliko minuta i pokušati ponovno. Također, Europska komisija ne preuzima odgovornost za točnost informacija u VIES-u jer su te informacije prikupljene iz nacionalnih baza podataka koje nisu pod nadzorom Komisije. Europska komisija nema mogućnost provjeravanja, ispravljanja, dodavanja ili brisanja ni jedne prijave u registru obveznika poreza na dodanu vrijednost. Kako bi sačuvali trag o istraživanom broju, prilikom provjere obveznika u sustavu VIES korisno je isprintati potvrdu o valjanosti PDV ID broja.

### 4.3. Značajnost poreza na dodanu vrijednost u Europskoj uniji

Prihodi ubrani od poreza na dodanu vrijednost značajno se razlikuju među članicama Europske unije. Primjer su Italija s 14,8 %, Belgija s 15,3 % te Francuska s 15,4 % prihoda od poreza na dodanu vrijednost u ukupnim poreznim prihodima koje su na posljednjem mjestu, dok su Cipar s 29,2 %, Bugarska s 30,4 % te Hrvatska s 34,9 % na vodećem mjestu po značaju poreza na dodanu vrijednost u ukupnim poreznim prihodima u 2018. godini. Osim spomenutog kriterija, po važnosti poreza na dodanu vrijednost u bruto domaćem proizvodu na posljednjem su mjestu Irska s 4,4 %, Italija sa 6,2 % te Luksemburg sa 6,2 %, dok je porez na dodanu vrijednost u bruto domaćem proizvodu najzastupljeniji u Danskoj s 9,8 %, Cipru s 9,9 % te u Hrvatskoj s 13,5 % (Tablica 1.).



Tablica 1. Prihodi od poreza na dodanu vrijednost u ukupnim poreznim prihodima/bruto  
domaćem proizvodu 2018. godine

Države	Prihodi od PDV-a kao % ukupnih poreznih prihoda				Prihodi od PDV-a kao % BDP-a			
	2008.	2018.	Razlika 2008./18.	Rang 2018.	2008.	2018.	Razlika 2008./18.	Rang 2018.
<b>EU-28</b>	17,5	18,2	0,7		6,6	7,1	0,5	
<b>EU-27</b>	17,6	17,8	0,2		6,8	7,2	0,4	
<b>Europodručje 19</b>	16,9	17,1	0,1		6,5	6,9	0,4	
<b>Belgija</b>	16,0	15,3	-0,7	27	7,0	6,9	-0,2	22
<b>Bugarska</b>	33,8	30,4	-3,4	2	10,4	9,1	-1,3	7
<b>Češka</b>	19,5	21,2	1,7	16	6,5	7,7	1,2	15
<b>Danska</b>	21,6	21,7	0,1	13	9,7	9,8	0,1	3
<b>Njemačka</b>	18,1	17,5	-0,6	24	6,9	7,0	0,1	20
<b>Estonija</b>	24,8	27,3	2,5	4	7,7	9,0	1,2	8
<b>Irska</b>	24,0	19,3	-4,7	20	7,0	4,4	-2,6	28
<b>Grčka</b>	22,1	21,3	-0,8	15	7,0	8,3	1,3	11
<b>Španjolska</b>	14,7	19,0	4,3	21	4,7	6,6	1,9	24
<b>Francuska</b>	16,2	15,4	-0,8	26	6,9	7,2	0,3	18
<b>Hrvatska</b>	32,0	34,9	2,8	1	11,8	13,5	1,6	1
<b>Italija</b>	13,9	14,8	0,9	28	5,7	6,2	0,5	27
<b>Cipar</b>	27,5	29,2	1,7	3	9,6	9,9	0,3	2
<b>Latvija</b>	22,5	27,1	4,6	5	6,3	8,4	2,1	10
<b>Litva</b>	25,9	25,8	-0,1	6	7,9	7,8	-0,1	14
<b>Luksemburg</b>	17,0	15,8	-1,2	25	6,3	6,2	0,0	26
<b>Mađarska</b>	19,3	25,8	6,5	7	7,6	9,7	2,1	4
<b>Malta</b>	23,3	23,4	0,1	10	7,5	7,5	0,0	7
<b>Nizozemska</b>	18,6	17,5	-1,1	23	6,7	6,8	0,1	23
<b>Austrija</b>	17,9	18,0	0,0	22	7,4	7,6	0,2	16
<b>Poljska</b>	23,2	23,1	-0,1	11	7,9	8,1	0,2	13
<b>Portugal</b>	25,4	25,1	-0,3	8	8,1	8,8	0,7	9
<b>Rumunjska</b>	28,1	24,2	-3,9	9	7,5	6,4	-1,2	25
<b>Slovenija</b>	22,3	21,9	-0,4	12	8,4	8,2	-0,1	12
<b>Slovačka</b>	23,3	20,7	-2,6	19	6,7	7,0	0,3	19
<b>Finska</b>	19,6	21,6	2,0	14	8,1	9,1	1,1	6
<b>Švedska</b>	19,8	21,1	1,2	17	8,8	9,2	0,5	5
<b>Uj. Kraljevstvo</b>	17,0	20,7	3,6	18	5,9	7,0	1,1	21
<b>Island</b>	24,9	23,6	-1,3		8,6	8,7	0,1	
<b>Norveška</b>	17,1	21,0	3,9		7,1	8,4	1,3	

Izvor: Mijatović (2020.) Trendovi oporezivanja u Europskoj uniji (izdanje 2020. godine)

#### **4.4. Stope poreza na dodanu vrijednost u državama Europske unije**

Porez na dodanu vrijednost naplaćuje se u cijeloj Europskoj uniji, ali visinu stope svaka članica određuje zasebno. Standardna stopa upotrebljava se na većini isporuka roba i usluga, a ne može biti manja od 15 %. Snižene stope, jedna ili dvije na državnoj razini, primjenjuju se na isporuke određenih roba i usluga, a ne mogu biti manje od 5 %. Posebne stope primjenjuju članice Europske unije koje su ih primjenjivale na dan 1. siječnja 1991. godine, a u međuvremenu nisu ukinute iako je bilo planirano. Posebne stope su: vrlo snižena stopa, nulta stopa te parking stopa. Vrlo snižena stopa je stopa niža od 5 % te se primjenjuje na prodaju roba i usluga s ograničenog popisa u određenim članicama Europske unije. Nultom stopom postiže se neplaćanje poreza na dodanu vrijednost, pri čemu i dalje ostaje pravo na odbitak poreza na dodanu vrijednost prilikom kupnje sirovina/robe/usluge izravno povezane s tom prodajom. Parking stopa ili srednja stopa zastupljena je u pojedinim članicama Europske unije na određene isporuke robe i usluga koje nisu obuhvaćene Prilogom III. Direktive 2006/112/EZ<sup>12</sup>. Tim je članicama dozvoljeno da na te isporuke i dalje obračunavaju snižene stope poreza na dodanu vrijednost umjesto standardnih, ali pod uvjetom da snižene stope nisu manje od 12 %.

#### **4.5. Usporedba poreza na dodanu vrijednost u Republici Hrvatskoj s drugim državama Europske unije**

Kako je već ranije napisano, svaka članica Europske unije sama određuje postotak svojih stopa poreza na dodanu vrijednost. Tablica u nastavku (Tablica 2.) daje prikaz standardne, snižene, vrlo snižene te parking stope u pojedinim članicama. Najniže stope imaju Njemačka (16 %), Luksemburg (17 %) i Malta (18 %), dok najviše stope imaju Danska (25 %), Hrvatska (25 %), Švedska (25 %) i Mađarska (27 %). Jasno je da Hrvatska uz Dansku i Švedsku, a odmah iza Mađarske, ima najvišu stopu poreza na dodanu vrijednost. Usporedivši standard Danske i Švedske s Hrvatskom, jasno je kako je njihov standard puno bolji što dovodi do zaključka da hrvatski građani snose veliki porezni teret u pogledu poreza na dodanu vrijednost.

---

<sup>12</sup> Službeni list Europske unije, Direktiva Vijeća 2006/112/EZ dostupna na: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/HR/TXT/?uri=celex%3A32006L0112>

Tablica 2. Popis stopa poreza na dodanu vrijednost koje se primjenjuju u državama članicama  
Europske unije

Država članica	Oznaka države	Standardna stopa	Snižena stopa	Vrlo snižena stopa	Parking stopa
<b>Austrija</b>	AT	20	10/13	–	13
<b>Belgija</b>	BE	21	6/12	–	12
<b>Bugarska</b>	BG	20	9	–	–
<b>Cipar</b>	CY	19	5/9	–	–
<b>Češka</b>	CZ	21	10/15	–	–
<b>Njemačka</b>	DE	16	5	–	–
<b>Danska</b>	DK	25	–	–	–
<b>Estonija</b>	EE	20	9	–	–
<b>Grčka</b>	EL	24	6/13	–	–
<b>Španjolska</b>	ES	21	10	4	–
<b>Finska</b>	FI	24	10/14	–	–
<b>Francuska</b>	FR	20	5,5/10	2,1	–
<b>Hrvatska</b>	HR	25	5/13	–	–
<b>Mađarska</b>	HU	27	5/18	–	–
<b>Irska</b>	IE	23	9/13,5	4,8	13,5
<b>Italija</b>	IT	22	5/10	4	–
<b>Litva</b>	LT	21	5/9	–	–
<b>Luksemburg</b>	LU	17	8	3	14
<b>Latvija</b>	LV	21	12/5	–	–
<b>Malta</b>	MT	18	5/7	–	–
<b>Nizozemska</b>	NL	21	9	–	–
<b>Poljska</b>	PL	23	5/8	–	–
<b>Portugal</b>	PT	23	6/13	–	13
<b>Rumunjska</b>	RO	19	5/9	–	–
<b>Švedska</b>	SE	25	6/12	–	–
<b>Slovenija</b>	SI	22	9,5	–	–
<b>Slovačka</b>	SK	20	10	–	–
<b>Uj. Kraljevstvo</b>	UK	20	5	–	–

Izvor: [https://europa.eu/youreurope/business/taxation/vat/vat-rules-rates/index\\_hr.htm](https://europa.eu/youreurope/business/taxation/vat/vat-rules-rates/index_hr.htm) [pristupljeno:

27. 11. 2020.]

## 5. Isporučka i stjecanje dobara unutar Europske unije

Članak 4. Zakona o porezu na dodanu vrijednost i članka 2. Pravilnika o porezu na dodanu vrijednost uređuju predmet oporezivanja porezom na dodanu vrijednost. Navedeni članci navode da je predmet oporezivanja porezom na dodanu vrijednost isporuka dobara u tuzemstvu uz naknadu koju obavi porezni obveznik kao takav, stjecanje dobara unutar Europske unije koje se u tuzemstvu obavi uz naknadu, obavljene usluge u tuzemstvu uz naknadu koje obavi porezni obveznik koji djeluje kao takav i uvoz dobara. Isporučka dobara unutar Europske unije oslobođena je poreza na dodanu vrijednost, ali samo uz ukupno zadovoljenje predviđenih uvjeta. Više o navedenom u nastavku rada.

### 5.1. Isporučke dobara unutar Europske unije

Članak 41. stavak 1. točka a Zakona o porezu na dodanu vrijednost navodi kako su isporučke dobara unutar Europske unije oslobođene poreza na dodanu vrijednost za isporučitelja dobara, odnosno poreznog obveznika iz Republike Hrvatske, a oporezive su u zemlji stjecatelja dobara. Porez obračunava porezni obveznik u državi članici u kojoj otprema ili prijevoz dobara završava. Navedeno se ne odnosi na isporuku dobara koju izvrši *mali* porezni obveznik iz članka 90. stavka 1. Zakona o porezu na dodanu vrijednost, kao ni na isporučke dobara na koje se primjenjuje poseban postupak oporezivanja marže za rabljena dobra, umjetnička djela, kolekcionarske ili antikne predmete ili posebni postupak za prodaju putem javne dražbe. Prilikom izdavanja računa za isporuku dobara na računu treba biti naznačeno da je riječ o isporuci oslobođenoj poreza na dodanu vrijednost, odnosno „Isporučka oslobođena PDV-a prema čl. 41. st. 1. t. a) Zakona o PDV-u.“, dok kod *malog* poreznog obveznika stoji napomena: „PDV nije obračunan prema čl. 90. st. 2. Zakona o PDV-u.“ Zakonodavac je propisao određene uvjete kako za oporezive tako i za oslobođene promete, a porezni obveznici trebaju voditi računa o osiguravanju svih potrebnih podataka.

#### 5.1.1. Porezom na dodanu vrijednost oslobođene isporučke unutar Europske unije

Prema članku 41. Zakona o porezu na dodanu vrijednost sljedeće isporučke oslobođene su poreza na dodanu vrijednost:

„a) isporuke dobara koje prodavatelj ili osoba koja stječe dobra ili druga osoba za njihov račun otpremi ili preveze iz tuzemstva u drugu državu članicu, ako su ispunjeni sljedeći uvjeti:

1. dobra se isporučuju drugom poreznom obvezniku ili pravnoj osobi koja nije porezni obveznik, a koja djeluje kao takva, u drugoj državi članici i

2. porezni obveznik ili pravna osoba koja nije porezni obveznik kojoj se obavlja isporuka registrirana je za potrebe PDV-a u drugoj državi članici te je isporučitelju dala svoj PDV identifikacijski broj,

b) isporuke novih prijevoznih sredstava koja prodavatelj, kupac ili druga osoba za njihov račun otpremi ili preveze iz tuzemstva u drugu državu članicu poreznom obvezniku ili pravnoj osobi koja nije porezni obveznik, čija stjecanja dobara unutar Europske unije nisu predmet oporezivanja PDV-om ili bilo kojoj drugoj osobi koja nije porezni obveznik,

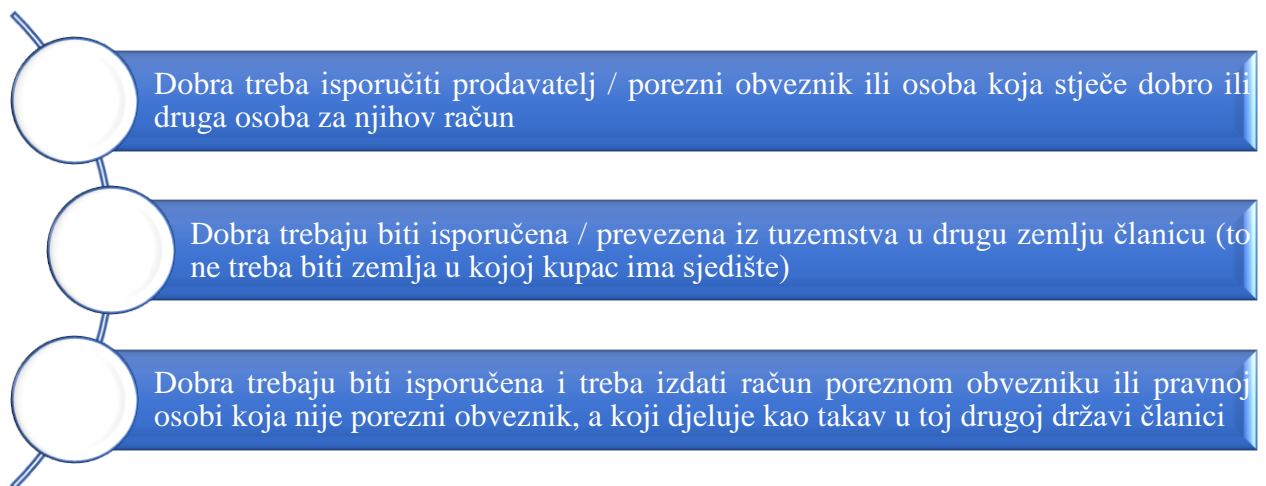
c) isporuke dobara koja podliježu trošarinama koja prodavatelj, kupac ili druga osoba za njihov račun otpremi ili preveze iz tuzemstva u drugu državu članicu poreznom obvezniku ili pravnoj osobi koja nije porezni obveznik, čija stjecanja dobara unutar Europske unije, osim dobara koja podliježu trošarinama, nisu predmet oporezivanja PDV-om, ako su ta dobra otpremljena ili prevezena u skladu s propisima koji uređuju trošarine,

d) isporuke dobara koja se premještaju u drugu državu članicu, za koje bi postojalo pravo na oslobođenje prema točkama a), b) i c) ovoga stavka da su obavljene drugom poreznom obvezniku.“

### 5.1.2. Uvjeti potrebni za oslobođenu isporuku dobara unutar Europske unije

Uvjeti za oslobođenu isporuku dobara unutar Europske unije navedeni su u članku 41. stavku

1. točki a Zakona o porezu na dodanu vrijednost (Markota, 2019a):



Treba voditi računa o zadovoljenju svih nabrojanih uvjeta s obzirom na to da se navedeno kontrolira putem poreznih izvješća, kako kod isporučitelja dobara tako i kod stjecatelja dobara.

### 5.1.3. Karakteristike isporučitelja dobara unutar Europske unije

Isporučitelj dobara unutar Europske unije treba biti porezni obveznik u Republici Hrvatskoj te imati svoj PDV ID broj. Porezni obveznici koji tijekom godine ostvare isporuke dobara i usluga preko 300.000,00 kuna trebaju se upisati u registar obveznika poreza na dodanu vrijednost čime ostvaruju pravo na priznavanje pretporeza u ulaznim računima. Također, prilikom transakcije s Europskom unijom obvezni su zatražiti od Porezne uprave i PDV ID broj te na isporuke dobara unutar Europske unije mogu primijeniti oslobođenje prema članku 41. stavku 1. točki a Zakona o porezu na dodanu vrijednost.

Bolnice, škole, socijalne ustanove, osiguravajuća društva i reosiguranja, banke i drugi obavljaju oslobođene isporuke iz članaka 39. i 40. Zakona o porezu na dodanu vrijednost, ali prilikom prelaska praga od 300.000,00 kuna tijekom obavljanja neke gospodarske djelatnosti trebaju se za tu oporezivu aktivnost upisati u registar obveznika poreza na dodanu vrijednost. Za takve isporuke dobara imaju pravo na oslobođenje iz članka 41. stavka 1. točke a Zakona o porezu na dodanu vrijednost, naravno uz ishođenje PDV ID broja. Ista je situacija i kod tijela državne vlasti, tijela državne uprave, tijela i jedinica lokalne i područne samouprave, komore te drugih tijela s javnim ovlastima koja se ne smatraju poreznim obveznicima prema članku 6. stavku 5. Zakona o porezu na dodanu vrijednost. Situacija se mijenja ako obavljaju djelatnosti iz Dodatka I. Zakona o porezu na dodanu vrijednost, to jest smatrat će se poreznim obveznicima, osim ako ih obavljaju u zanemarivom opsegu.

Izdavanje PDV ID broja nužno je da bi se obavljale transakcije unutar Europske unije, a potrebno ga je zatražiti putem Obrasca P-PDV-a najkasnije 15 dana prije isporuke dobara unutar Europske unije. Porezna uprava najkasnije 8 dana od dana podnošenja zahtjeva donosi rješenje o dodjeli PDV ID broja. U Republici Hrvatskoj PDV ID broj sastoji se od predznaka HR i osobnog identifikacijskog broja poreznog obveznika. Međutim, važno je napomenuti kako samo tzv. redoviti porezni obveznik ima pravo na oslobođenje iz članka 41. stavka 1. točke a Zakona o porezu na dodanu vrijednost, dok *mali* porezni obveznici, bez obzira na to što imaju PDV ID broj i što su registrirani za potrebe poreza na dodanu vrijednost, ipak nemaju pravo na spomenuto oslobođenje.

#### 5.1.4. Potrebna dokumentacija o otpremi dobara u drugu članicu Europske unije

Porezno oslobođenje za isporuke dobara unutar Europske unije ostvaruje se osiguranjem dokaza da je dobro stvarno otpremljeno, odnosno prevezeno u drugu članicu Europske unije. Prilikom isporuke nije bitno je li dobro otpremljeno na adresu kupca naslovljenog na računu s obzirom na to da mjesto isporuke može biti bilo koja druga osoba ili adresa unutar Europske unije koju je kupac naveo kao mjesto isporuke. U skladu s člankom 170. stavkom 1. Pravilnika o porezu na dodanu vrijednost, porezni obveznik poziva se na oslobođenje dokazima kao što su račun, otpremnica, prijevozna isporuka ili teretni list, to jest CMR, koji je i najčešći dokument. Podaci na teretnom listu koji dokazuju vjerodostojnost isporuke su podaci o pošiljatelju i primatelju, priloženi dokumenti, vrsta i količina transportne robe, registracijska oznaka vozila, prijevoznik itd. Važno je da CMR ovjere sve tri strane, odnosno pošiljatelj, prijevoznik i primatelj dobara. Također, stjecatelj dobra može sâm prevesti dobro te je u toj situaciji važno osigurati pisanu izjavu o isporuci dobra koju je potpisala osoba koja je dobro prevezla, to jest otpremila.

#### 5.1.5. Status stjecatelja dobara iz države članice Europske unije

Kako bi se isporučila dobra u Europsku uniju, stjecatelj dobara mora dokazati da je obveznik poreza na dodanu vrijednost, odnosno da ima PDV ID broj. Navedeno se provjerava u VIES bazi (*VAT Information Exchange System*), odnosno elektroničkoj bazi podataka svih država članica koje su povezane. Uz prethodno zadovoljene kriterije važno je i da kupac bude porezni obveznik iz druge članice Europske unije, odnosno ne treba nužno biti porezni obveznik, ali bitno je da djeluje kao takav u drugoj državi članici. To znači da je registriran za potrebe poreza na dodanu vrijednost prema propisima te države, odnosno da se nalazi u informatičkoj bazi VIES i ima PDV ID broj te države.

PDV ID broj ima predznak u skladu s međunarodnim standardom ISO broj 3166-alfa 2 te najviše 12 alfanumeričkih znakova. Predznak određuje državu članicu izdavanja, dok se znakovi većinom sastoje od brojeva, iako neke članice sadrže i slova. Format EUXXYYYYZZ nije PDV ID broj poreznih obveznika iz Europske unije, nego je broj dodijeljen poreznim obveznicima bez sjedišta u državama članica Europske unije koji su se registrirali u sustav MOSS zbog obavljanja telekomunikacijskih i elektroničkih usluga te usluga emitiranja.

#### 5.1.6. Izgled računa i evidentiranje isporuka dobara unutar Europske unije

Računi, kao i otpremni dokumenti, predstavljaju vjerodostojne dokumente koji svjedoče o poslovnim događajima isporuke dobara unutar Europske unije. Prema članku 79. stavcima 1. i 2. Zakona o porezu na dodanu vrijednost, račun mora sadržavati sljedeće podatke: broj računa i datum izdavanja; ime i prezime (naziv), adresu, osobni identifikacijski broj ili PDV identifikacijski broj poreznog obveznika koji je isporučio dobra ili obavio usluge (prodavatelja); ime i prezime (naziv), adresu, osobni identifikacijski broj ili PDV identifikacijski broj poreznog obveznika kome su isporučena dobra ili obavljene usluge (kupca); količinu ili opseg i uobičajeni trgovački naziv isporučenih dobara te vrstu i količinu obavljenih usluga; datum isporuke dobara ili obavljenih usluga ili datum primitka predujma u računu za predujam, ako se taj datum može odrediti i razlikuje se od datuma izdavanja računa; jediničnu cijenu bez PDV-a, odnosno iznos naknade za isporučena dobra ili obavljene usluge, razvrstane po stopi PDV-a; popuste ili rabate ako nisu uključeni u jediničnu cijenu; stopu PDV-a; iznos PDV-a razvrstan po stopi PDV-a, osim ako se primjenjuje posebni postupak za koji je u smislu ovoga Zakona taj podatak isključen; zbrojni iznos naknade i PDV-a. Porezni obveznik obavezan je u računu iskazivati osobni identifikacijski broj.

Kada je riječ o transakcijama unutar Europske unije, nužno je da porezni obveznik na računu iskaže i svoj PDV ID broj. Račun je potrebno izdati najkasnije petnaestog dana sljedećeg mjeseca nakon nastanka oporezivog događaja. Naravno, navedeno se odnosi na isporuke dobara obavljene u skladu s uvjetima iz članka 41. stavka 1. Zakona o porezu na dodanu vrijednost ili isporuke usluga za koje je primatelj obavezan obračunati porez na dodanu vrijednost u skladu s člankom 196. Direktive Vijeća 2006/112/EZ<sup>13</sup>.

Iznosi na računu trebaju biti u kunama, ali uz taj iznos može stajati protuvrijednost u bilo kojoj valuti. Iznos poreza na dodanu vrijednost također trebati biti preračunat uz primjenu srednjeg tečaja Hrvatske narodne banke. Moguće je na računu iskazati pojedinačne iznose u drugoj valuti, ali ukupna svota mora biti iskazana u kunskoj vrijednosti (članak 157. stavak 6. Pravilnika o porezu na dodanu vrijednost). Izdani račun evidentira se u knjizi izlaznih računa u stupcu 9 – Isporuke dobara unutar Europske unije te Obrascu PDV-a u redu I.3. Isporuke dobara

---

<sup>13</sup> Službeni list Europske unije, Direktiva Vijeća 2006/12/EZ dostupna na: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/HR/TXT/?uri=celex%3A32006L0112>



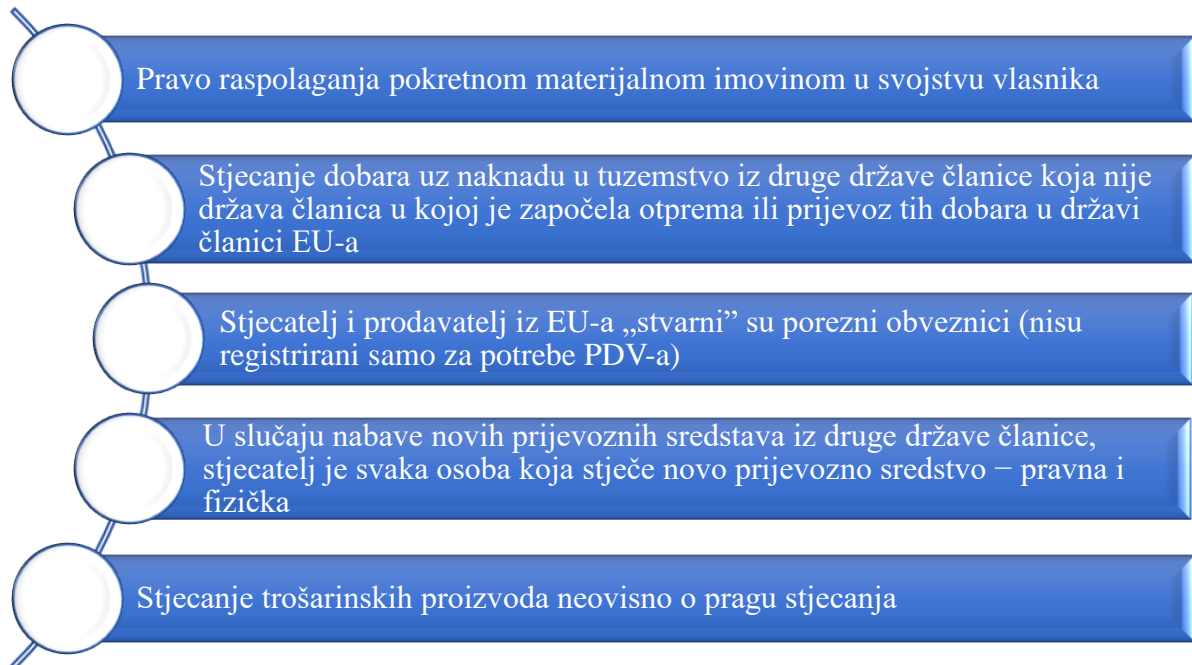
unutar Europske unije. Obrazac PDV kao i zbirna prijava (Obrazac ZP) predaju se Poreznoj upravi do 20. dana u mjesecu koji slijedi po završetku razdoblja oporezivanja.

## **5.2. Stjecanje dobara unutar Europske unije**

Članak 9. Zakona o porezu na dodanu vrijednost stjecanje dobara opisuje, to jest definira na sljedeći način: „(1) »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. (2) Ako je uvoznik dobara pravna osoba koja nije porezni obveznik i obavi stjecanje dobara unutar Europske unije u drugoj državi članici, ima pravo na povrat PDV-a kojeg je platio u vezi s uvozom dobara u tuzemstvo, ako dokaže da je PDV bio obračunan na stjecanje dobara unutar Europske unije u državi članici u kojoj je završila otprema ili prijevoz tih dobara. (3) Stjecanjem dobara unutar Europske unije uz naknadu smatra se kada oružane snage države članice koja sudjeluje u obrambenim naporima koji se poduzimaju radi provedbe aktivnosti Europske unije u okviru zajedničke sigurnosne i obrambene politike, koriste za vlastite potrebe ili za potrebe njihova civilnog osoblja dobra koja nisu kupili prema općim pravilima oporezivanja u tuzemstvu, ako pri uvozu tih dobara ne ispunjavaju uvjete za oslobođenje iz članka 44. stavka 1. točke 31. ovoga Zakona. (4) Stjecanjem dobara unutar Europske unije uz naknadu smatra se kada oružane snage države članice Organizacije Sjevernoatlantskog ugovora (NATO) koriste za svoje potrebe ili potrebe pratećeg civilnog osoblja dobra koja nisu nabavljena u skladu s općim pravilima oporezivanja u tuzemstvu, ako pri uvozu tih dobara ne ispunjavaju uvjete za oslobođenje iz članka 44. stavka 1. točke 31. ovoga Zakona. (na snazi od 1. srpnja 2022.) (5) Stjecanjem dobara unutar Europske unije uz naknadu smatra se korištenje dobara koja je porezni obveznik za potrebe svog poslovanja ili druga osoba za njegov račun otpremila ili prevezla u tuzemstvo iz druge države članice u kojoj su ta dobra proizvedena, izvađena, obrađena, kupljena ili stečena u smislu članka 4. stavka 1. točke 1. ovoga Zakona ili u koju ih je porezni obveznik uveo za potrebe svog poslovanja. (6) Ministar financija pravilnikom propisuje provedbu ovoga članka u vezi stjecanja dobara unutar Europske unije.“

### 5.2.1. Uvjeti za oporezivo stjecanje dobara iz Europske unije

Uvjeti za oporezivo stjecanje dobara iz Europske unije definirani su člankom 4. i člankom 9. Zakona o porezu na dodanu vrijednost (Markota, 2019a):



Prilikom stjecanja dobara unutar Europske unije porezni obveznik sâm obračunava porez na dodanu vrijednost na dobra koja je stekao za potrebe svojega poslovanja. Osnovica za obračun naknada je za isporuku dobara, ista situacija kao i kod tuzemnog prometa, a obvezu poreza na dodanu vrijednost iskazuje u poreznoj prijavi bez fizičkog plaćanja obveze. Naime, navedeno se postiže tako da u istoj prijavi poreza na dodanu vrijednost bude iskazana i obveza i potraživanje poreza na dodanu vrijednost u istom iznosu. U situaciji kada porezni obveznik nema pravo na odbitak pretporeza, na primjer *mali* porezni obveznik, u poreznoj prijavi iskazuje se obveza poreza na dodanu vrijednost, ali se ne iskazuje pretporez čime se utvrđuje stvarna uplata poreza. U obrnutom slučaju, odnosno kada tuzemni porezni obveznik nabavlja dobra od pravne osobe iz Europske unije koja nije porezni obveznik, to jest nije evidentirana u VIES bazi, stjecanje nije oporezivo porezom na dodanu vrijednost u Republici Hrvatskoj. Naime, stjecatelj na naknadu za stjecanje dobara ne treba obračunati porez na dodanu vrijednost te račun ne treba evidentirati u poreznim evidencijama, odnosno treba evidentirati samo u knjigovodstvenim evidencijama kao obvezu prema dobavljaču.

### 5.2.2. Definiranje mjesta stjecanja dobara unutar Europske unije

Članak 27. stavak 1. Zakona o porezu na dodanu vrijednost mjesto stjecanja dobara unutar Europske unije definira kao mjesto gdje završava otprema ili prijevoz dobara stjecatelju. U skladu s tim, ako otprema dobara završava u Republici Hrvatskoj, stjecanje je oporezivo u Hrvatskoj. Porezni obveznik, odnosno stjecatelj dobara ima pravo priznavanja pretporeza ako je obveznik poreza na dodanu vrijednost. U slučaju da nije obveznik poreza na dodanu vrijednost u Hrvatskoj, nema pravo na pretporez, ali ima obvezu poreza na dodanu vrijednost koju treba platiti te koja čini nabavnu cijenu dobra.

Osim navedenog, česta je situacija u kojoj prema nalogu stjecatelja isporuka dobara bude u drugoj državi članici u kojoj stjecatelj nema svoj PDV ID broj te je u tim slučajevima mjesto stjecanja u državi u kojoj porezni obveznik ima svoj PDV ID broj (članak 27. stavak 2.) Ako stjecatelj dokaže da je porez na dodanu vrijednost bio obračunan u državi članici u kojoj je završila otprema dobara, porezna osnovica smanjuje se u državi članici koja je izdala PDV ID broj pod kojim su stečena dobra. Članak 27. stavak 3. Zakona o porezu na dodanu vrijednost smatra da se porez na dodanu vrijednost obračunava na stjecanje dobara unutar Europske unije prema mjestu gdje isporuka završava: ako stjecatelj potkrijepi dokazima da je stjecanje izvršio u svrhu daljnje isporuke na području države članice gdje otprema završava, a primatelj je obvezan platiti porez na dodanu vrijednost na oporezivo stjecanje; ako podnese zbirnu prijavu prema članku 88. i članku 89. Zakona o porezu na dodanu vrijednost.

Porezno gledano, isporuka dobara definira se kao promet dvaju PDV ID brojeva bez obzira na to gdje porezni obveznik ima sjedište društva.

### 5.2.3. Nastanak porezne obveze i pravo priznavanja pretporeza pri stjecanju dobara unutar Europske unije

Temeljne porezne odredbe prilikom stjecanja dobara unutar Europske unije jesu nastanak porezne obveze i pravo priznavanja pretporeza. Članak 31. Zakona o porezu na dodanu vrijednost objašnjava kako je stjecanje dobara unutar Europske unije obavljeno kada se isporuka sličnih dobara smatra obavljenom u tuzemstvu. Članak 9. Zakona o porezu na dodanu vrijednost smatra kako se dobra koja isporučuje porezni obveznik trebaju i fizički otpremiti u drugu državu članicu drugom poreznom obvezniku da bi se moglo govoriti o stjecanju dobara.

Prilikom stjecanja dobara važno je voditi brigu o datumu računa. Naime, račun može biti izdan i prije same isporuke, a ako nije izdan najkasnije 15. dana u mjesecu nakon mjeseca kada su dobra zaprimljena, stjecatelj dobara treba iskazati obvezu poreza na dodanu vrijednost prema članku 31. stavku 2. Zakona o porezu na dodanu vrijednost.

Međutim, iz temeljnih je odredaba članka 9. Zakona o porezu na dodanu vrijednost vidljivo da se dobra koja isporučuje porezni obveznik trebaju i fizički otpremiti, odnosno prevesti u drugu državu članicu drugom poreznom obvezniku kako bi se moglo govoriti o stjecanju dobara. Vezano za nastanak porezne obveze, u pravilu treba uvijek voditi brigu o datumu računa, pa čak i kada je, primjerice, račun izdan prije isporuke. Međutim, ako račun nije izdan najkasnije 15. dana u mjesecu nakon mjeseca kada su dobra primljena, stjecatelj dobara – porezni obveznik treba iskazati obvezu poreza na dodanu vrijednost prema članku 31. stavku 2. Zakona o PDV-u. Članice Europske unije različito su definirale nastanak porezne obveze u situacijama kada se razlikuju datum isporuke dobara i datum računa.

#### 5.2.4. Utvrđivanje porezne osnovice pri stjecanju dobara unutar Europske unije

Članak 33. stavak 1. i stavak 2. Zakona o porezu na dodanu vrijednost definiraju poreznu osnovicu na sljedeći način: „(1) 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. (2) U poreznu osnovicu uračunavaju se iznosi poreza, carina, pristojbi i sličnih davanja, osim PDV-a, te sporedni troškovi kao što su provizije, troškovi pakiranja, prijevoza i osiguranja koje isporučitelj dobara ili usluga zaračunava kupcu ili primatelju.“

#### 5.2.5. Potraživanje poreza na dodanu vrijednost pri stjecanju dobara unutar Europske unije

Članak 57. stavak 1. Zakona o porezu na dodanu vrijednost objašnjava kako pravo na odbitak poreza na dodanu vrijednost (pretporeza) nastaje u trenutku kada nastaje obveza obračuna poreza na dodanu vrijednost koji se može odbiti, dok stavak 2. istog Zakona glasi kako porezni obveznik može odbiti pretporez u skladu s odredbama članaka 58., 59., 60., 61. i 62. toga Zakona. Stjecatelj dobara ima pravo na priznavanje pretporeza što je definirano člankom 58. Zakona o porezu na dodanu vrijednost. Također, prema članku 75. stavku 1. točki 3. Zakona o

porezu na dodanu vrijednost, svaki stjecatelj dobara unutar Europske unije iz članka 10. stavka 4. Zakona o porezu na dodanu vrijednost mora *platiti* porez na dodanu vrijednost. *Platiti* u ovom kontekstu znači iskazati obvezu poreza na dodanu vrijednost s istovremenim priznavanjem pretporeza kod obveznika koji su zadovoljili propisane uvjete. Obveznici koji nisu zadovoljili uvjete trebaju uplatiti porez na dodanu vrijednost na račun državnog proračuna jer nemaju pravo na pretporez. Pretporez se ne može odbiti u slučaju kada porezni obveznik primi dobra i obavljene usluge kojima se koristi za isporuke dobara i usluga koje su oslobođene plaćanja poreza na dodanu vrijednost u tuzemstvu prema člancima 39., 40. i 114. Zakona o porezu na dodanu vrijednost.

Članak 133. stavak 2. Pravilnika o porezu na dodanu vrijednost navodi kako porezni obveznik koji treba platiti porez na dodanu vrijednost na stjecanje dobara unutar Europske unije ima pravo na odbitak pretporeza u razdoblju oporezivanja u kojem je nastala obveza obračuna poreza na dodanu vrijednost, to jest u vrijeme izdavanja računa ili, ako račun nije izdan, istekom roka iz članka 78. stavka 4. Zakona o porezu na dodanu vrijednost (Tablica 3.).

Tablica 3. Pravo na odbitak pretporeza prilikom stjecanja dobara

<b>Stjecanje dobara</b>	<b>Izdavanje računa</b>	<b>Nastanka obveze obračuna PDV-a</b>	<b>Mjesec primitka računa</b>	<b>Pravo na odbitak pretporeza</b>
<b>10. 2. 2021.</b>	12. 2. 2021.	12. 2. 2021.	veljača	veljača
<b>10. 2. 2021.</b>	2. 3. 2021.	2. 3. 2021.	ožujak	ožujak
<b>10. 2. 2021.</b>	3. 4. 2021.	15. 3. 2021.	ožujak	ožujak
<b>10. 2. 2021.</b>	5. 2. 2021.	5. 2. 2021.	veljača	veljača
<b>10. 2. 2021.</b>	nije izdan	15. 3. 2021.	nije primljen	ožujak

Izvor: Izrada autora

Članak 31. stavak 2. Zakona o porezu na dodanu vrijednost navodi kako porezna obveza nastaje u trenutku izdavanja računa bez obzira na to je li račun izdan prije, poslije ili istog dana kad je bila isporuka dobara. Navedeno znači kako obveza ne nastaje primanjem računa za predujam. Iznos u kunama izračuna se primjenom srednjeg tečaja Hrvatske narodne banke prema datumu računa, odnosno 15. dana u mjesecu nakon mjeseca nastanka događaja ako račun nije primljen. Obveznici koji posluju prema načelu blagajne poreznu obvezu također iskazuju prema datumu računa bez obzira na to je li račun plaćen ili nije. Prilikom stjecanja prijevoznih sredstava i trošarinskih proizvoda riječ je o posebnim uvjetima koji su opisani u nastavku rada.

#### 5.2.6. Stjecanje novih prijevoznih sredstava

Članak 4. stavak 1. točka 2. Zakona o porezu na dodanu vrijednost navodi kako je stjecanje novih prijevoznih sredstava iz Europske unije također predmet oporezivanja. Oporezuje se prema načelu odredišta, a porezni je obveznik svaka osoba koja stječe nova prijevozna sredstava koja otpremi ili preveze prodavatelj, druga osoba za njihov račun na području druge države članice ili pak sam kupac. Iz navedenog proizlazi kako su porezni obveznici svi stjecatelji neovisno o tome jesu li u sustavu poreza na dodanu vrijednost, to jest jesu li stvarni porezni obveznici, poduzetnici koji nisu porezni obveznici ili čak fizičke osobe. Nova prijevozna sredstva oporezuju se u državi članici u kojoj završava otprema, a porez plaća porezni obveznik koji stječe novo prijevozno sredstvo.

#### 5.2.7. Stjecanje trošarinskih proizvoda

Zakon o trošarinama trošarinskim proizvodima smatra alkohol i alkoholna pića, duhanske prerađevine i energente. Prema članku 52. stavku 2. Zakona o porezu na dodanu vrijednost plaćanja poreza oslobođena je isporuka dobara koja podliježu trošarinama prema propisima koji uređuju trošarine te dobara koja podliježu posebnom porezu na kavu i bezalkoholna pića, u porezna skladišta i unutar njih kao i usluge obavljene na tim dobrima, tako dugo dok se na njih primjenjuje postupak poreznog skladištenja.

Pod pojmom porezno skladište podrazumijeva se prostor koji je određen kao trošarinsko, to jest porezno skladište u skladu s posebnim propisima za dobra koja podliježu trošarinama prema propisima koji uređuju trošarine te dobra koja podliježu posebnom porezu na kavu i bezalkoholna pića. U tuzemstvu na vrijednost isporuke trošarinskog proizvoda bit će obračunana trošarina te na ukupnu naknadu i porez na dodanu vrijednost. Obveznici poreza na dodanu vrijednost u analiziranom slučaju jesu svi porezni obveznici i druge prave osobe neovisno o tome jesu li u registru obveznika poreza na dodanu vrijednost te jesu li prešli prag stjecanja. Navedeno znači da se porez obračunava bez obzira na porezni status.

#### 5.2.8. Karakteristike *malih* poreznih obveznika i ostalih poduzetnika koji nisu obveznici poreza na dodanu vrijednost kao stjecatelji dobara iz Europske unije

Prilikom stjecanja dobara unutar država članica Europske unije tzv. redoviti porezni obveznik obračunava porez na dodanu vrijednost na osnovicu za naknadu za isporuku dobara, a obveza poreza iskazuje se u poreznoj prijavi bez novčanog tijeka s obzirom na to da u istoj prijavi ima pravo i na priznavanje pretporeza čime dolazi do međusobnog prebijanja obveze i potraživanja. Navedeno se ne odnosi na *malog* poreznog obveznika koji nije prešao prag od 77.000,00 kuna. U spomenutom slučaju, *mali* porezni obveznik dobit će od inozemnog dobavljača račun sa zaračunatim porezom na dodanu vrijednost države članice isporučitelja te *mali* porezni obveznik nema apsolutno nikakve obveze u tuzemstvu.

Situacija je drugačija kada su *mali* porezni obveznici, tijela državne vlasti i drugi čija je ukupna vrijednost stjecanja dobara tijekom tekuće kalendarske godine veća od 77.000,00 kuna, te su tada obvezni poreznoj upravi ispostaviti zahtjev za izdavanjem PDV ID broja 15 dana prije onog stjecanja dobara čijom će ukupnom vrijednošću prijeći propisanu svotu. Porezna uprava dodjeljuje PDV ID broj najkasnije 8 dana od zaprimanja zahtjeva. Promet u iznosu od 77.000,00 kuna odnosi se isključivo na promet u tekućoj godini. Ako nabava dobara poreznog obveznika tijekom tekuće kalendarske godine prelazi prag stjecanja, isporuka je oslobođena u državi podrijetla, a stjecanje je oporezivo po načelu mjesta odredišta. U situaciji kada je vrijednost naručenih dobara odmah veća od praga stjecanja, porezni obveznika automatski postaje obveznik poreza na dodanu vrijednost na stjecanje dobara iz druge države članice. Predajom Obrasca P-PDV-a vrši se registracija za potrebe poreza na dodanu vrijednost te se traži i PDV ID broj. Nakon izvršene registracije, na temelju dobivenog računa inozemnog dobavljača, stjecatelj obračunava porez, ali nema pravo na odbitak pretporeza jer se ne smatra tzv. redovitim poreznim obveznikom. Na prijavi poreza na dodanu vrijednost iskazuje se obveza koja se stvarno i treba platiti. Skupina poreznih obveznika registrirana samo za potrebe poreza na dodanu vrijednost za stjecanje nalazi se u VIES bazi, ali ne i u registru poreznih obveznika u Hrvatskoj. Zbog navedenog inozemni dobavljači neće im zaračunati porez na dodanu vrijednost.

Prag stjecanja ne utvrđuje se za porezne obveznike koji imaju oporezive isporuke u Republici Hrvatskoj jer se oni registriraju za potrebe poreza na dodanu vrijednost prije prvog stjecanja dobara iz Europske unije neovisno o vrijednosti koja se stječe. Stjecanje dobara iz Europske

unije ne smatra se predmetom oporezivanja i ne treba obračunati porez na dodanu vrijednost ako *mali* porezni obveznik nije prešao prag stjecanja. Navedeno se ne odnosi na stjecanje novih prijevoznih sredstava i dobara koja podliježu trošarinama, odnosno na spomenuta dobra obveza poreza obračunava se u Republici Hrvatskoj. Također, *mali* porezni obveznici mogu se na početku obavljanja djelatnosti registrirati za potrebe poreza na dodanu vrijednost čime *odustaju* od praga stjecanja, a isto kao i tzv. redovni porezni obveznici, i oni trebaju predati Obrazac PDV i PDV-S do 20. u mjesecu za prethodni mjesec, a dospijeće plaćanja poreza na dodanu vrijednost je do kraja mjeseca za utvrđenu obvezu iz prethodnog razdoblja.



## 6. Oporezivanje „inozemnih“ usluga

Pojam *inozemne* usluge ne koristi se u poreznim propisima, ali označava usluge između inozemnih poreznih obveznika i hrvatskih poreznih obveznika, bez obzira na to tko je primatelj, a tko davatelj usluge. Oporezivanje *inozemnih* usluga određuje se na temelju poreznog položaja usluge koji ovisi o tome jesu li usluge pružene ili primljene od poreznih obveznika iz Europske unije, trećih zemalja i trećih područja ili su pružene fizičkim osobama, odnosno osobama koje nisu porezni obveznici.

Članci od 16. do 26. Zakona o porezu na dodanu vrijednost određuju mjesto obavljanja *inozemnih* usluga, a fizičko mjesto obavljanja ne znači nužno i mjesto oporezivanja s obzirom na to da porezni položaj ne ovisi samo o vrsti usluge, nego ovisi i o poreznom položaju pružatelja i primatelja usluge. Prilikom utvrđivanja mjesta oporezivanja predlaže se najprije potražiti odgovor u Zakonu o porezu na dodanu vrijednost u iznimkama te ako se analizirani slučaj ne nalazi u iznimkama, primjenjuje se opće načelo oporezivanja usluga.

Prema članku 17. stavku 1. Zakona o porezu na dodanu vrijednost primjenjuje se načelo zemlje primatelja usluge (porez na dodanu vrijednost obračunava primatelj usluge) kada je riječ o prometu između dvaju poreznih obveznika, to jest usluge B2B (*business to business*), bez obzira na to jesu li porezni obveznici iz trećih područja, trećih zemalja ili pak Europske unije. U situacijama kada se usluga obavlja u poslovnoj jedinici različitoj od mjesta sjedišta tog obveznika, mjestom obavljanja usluge smatra se sjedište stalne poslovne jedinice, a ako stalna poslovna jedinica ne postoji, mjestom obavljanja usluga smatra se prebivalište ili uobičajeno boravište poreznog obveznika primatelja usluge.

Prema članku 17. stavku 2. Zakona o porezu na dodanu vrijednost porez na dodanu vrijednost obračunava pružatelj usluge koji uslugu obavlja osobi koja nije porezni obveznik, odnosno riječ je o uslugama B2C (*business to customers*). U situacijama kada se usluga obavlja u poslovnoj jedinici različitoj od mjesta sjedišta tog obveznika, mjestom obavljanja usluge smatra se sjedište stalne poslovne jedinice, a ako stalna poslovna jedinica ne postoji, mjestom obavljanja usluga smatra se prebivalište ili uobičajeno boravište poreznog obveznika primatelja usluge.

Uz navedena pravila postoje i iznimke od općih načela oporezivanja, a definirane su Zakonom o porezu na dodanu vrijednost u člancima od 18. do 26. Detaljnije o tome u nastavku rada.

### **6.1. Porezni obveznik kod oporezivanja inozemnih usluga**

Članak 16. Zakona o porezu na dodanu vrijednost glasi: „U vezi određivanja mjesta obavljanja usluga primjenjuje se sljedeće: 1. porezni obveznik koji obavlja i djelatnosti ili isporuke koje se ne smatraju oporezivim isporukama dobara ili usluga u smislu članka 4. stavka 1. ovoga Zakona smatra se poreznim obveznikom u odnosu na sve usluge koje su mu obavljene, 2. pravna osoba koja nije porezni obveznik, a registrirana je za potrebe PDV-a smatra se poreznim obveznikom.“ Iz navedenog proizlazi kako je porezni obveznik kao primatelj usluga u Republici Hrvatskoj svaki poduzetnik (ovisno o mjestu oporezivanja) koji treba obračunati porez na dodanu vrijednost neovisno o tome je li u registru obveznika poreza na dodanu vrijednost ili je samo registriran za potrebe poreza na dodanu vrijednost. Ako je mjesto oporezivanja u Republici Hrvatskoj, tuzemni i inozemni poduzetnici smatraju se poreznim obveznikom bez obzira na to jesu li iz Europske unije, trećih zemalja ili trećih područja. U tom slučaju riječ je o pravnim osobama koje su zbog mjesta oporezivanja registrirane za potrebe poreza na dodanu vrijednost u Republici Hrvatskoj.

Sa stajališta poreza na dodanu vrijednost, poreznim obveznicima smatraju se svi koji obavljaju samostalnu poduzetničku djelatnost, a razlikuju se:

- porezni obveznici u registru obveznika poreza na dodanu vrijednost
- *mali* porezni obveznici koji nisu upisani u registar poreznih obveznika, ali su registrirani za potrebe poreza na dodanu vrijednost, što znači da imaju PDV ID broj te mogućnost preuzimanja obveze plaćanja poreza na dodanu vrijednost, bez prava na njegovo priznavanje. Primjer navedenog trgovačka su društva i obrti koji su tijekom godine ostvarili isporuke dobara i usluga u vrijednosti manjoj od 300.000,00 kuna, tijela državne vlasti, tijela državne uprave, pravne osobe oslobođene poreza na dodanu vrijednost: zdravstvo, školstvo itd. *Mali* porezni obveznici trebaju se registrirati za potrebe poreza na dodanu vrijednost prije dobivenog računa za usluge te trebaju obračunati porez na dodanu vrijednost bez prava na priznavanje pretporeza. Dobiveni PDV ID broj ne obvezuje te porezne obveznike na njegovo primjenjivanje prilikom stjecanja dobara iz Europske unije ako nisu prešli prag stjecanja dobara u svoti od 77.000,00 kuna.

Provedbena Uredba 282/2011<sup>14</sup>. definira dvojbu o tome je li primatelj usluge u Europskoj uniji ili trećoj zemlji porezni obveznik. Naime, u članku 18. točki 1. spomenute Uredbe piše da, osim ako se ne raspolaže suprotnim informacijama, kupac s poslovnim nastanom unutar Zajednice ima status poreznog obveznika: „a) ako mu je kupac dostavio svoj osobni identifikacijski broj za PDV, a isporučitelj ishodio potvrdu valjanosti navedenog identifikacijskog broja za PDV i s njim povezanim imenom i adresom u skladu s člankom 31. Uredbe Vijeća (EZ) broj 904/2010 od 7. listopada 2010. o administrativnoj suradnji i suzbijanju prijevare u području poreza na dodanu vrijednost; b) ako kupac još uvijek nije primio osobni identifikacijski broj za PDV, ali je obavijestio isporučitelja da je za njega podnio zahtjev te ako isporučitelj ishodi bilo koji drugi dokaz kojim se dokazuje da je kupac porezni obveznik ili pravna osoba koja nije porezni obveznik, a od koje se zahtijeva da za potrebe obračunavanja PDV-a bude identificirana kao porezni obveznik i ako izvrši razumnu provjeru točnosti informacije koju mu je kupac dostavio uobičajenim poslovnim mjerama kao što su mjere koje se odnose na provjeru identiteta i plaćanja.“

Nadalje, u članku 18. točki 3. spomenute Uredbe navodi se da, osim ako se ne raspolaže drugačijim saznanjima, izvršitelj usluge može smatrati da kupac s poslovnim nastanom izvan Europske unije ima status poreznog obveznika: „a) ako od kupca ishodi potvrdu koju je izdalo tijelo nadležno za obračun poreza kupcu, kao potvrdu da kupac sudjeluje u gospodarskim aktivnostima kako bi mu se omogućilo da ishodi povrat PDV-a, u skladu s Direktivom Vijeća 86/560/EEZ<sup>15</sup> od 17. studenoga 1986. o usklađivanju zakonodavstava država članica o porezu na promet – Postupci za povrat poreza na dodanu vrijednost poreznim obveznicima koji nemaju poslovni nastan na području Zajednice; b) kada kupac ne posjeduje navedenu potvrdu, ako isporučitelj ima broj za PDV ili sličan broj koji kupcu dodjeljuje država u kojoj se nalazi poslovni nastan i koji se koristi kako bi se identificirala poduzeća, odnosno, bilo koji drugi dokaz kojim se dokazuje da je kupac porezni obveznik, te ako isporučitelj izvrši razumnu provjeru točnosti informacije koju mu je kupac dostavio uobičajenim poslovnim sigurnosnim mjerama, kao što su mjere koje se odnose na provjeru identiteta ili plaćanja.“

---

<sup>14</sup> Službeni list Europske unije, Provedbena Uredba 282/2011, dostupno na: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/HR/TXT/?uri=CELEX:32011R0282>

<sup>15</sup> Službeni list Europske unije, Trinaesta direktiva Vijeća 86/560/EEZ dostupna na: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/HR/TXT/?uri=celex:31986L0560>

### 6.1.1. Obveze tuzemnih poreznih obveznika

Prema članku 77. Zakona o porezu na dodanu vrijednost tuzemni porezni obveznici trebaju se obavezno prijaviti u registar obveznika poreza na dodanu vrijednost ako je vrijednost njihovih isporuka dobara i obavljenih usluga u prethodnoj ili tekućoj godini prešla svotu od 300.000,00 kuna. Obveza upisa nastaje 1. dana u mjesecu koji slijedi nakon mjeseca u kojem je porezni obveznik obavio isporuke iznad spomenute svote. Navedeno se ne odnosi na male obveznike poreza na dodanu vrijednost koji se trebaju registrirati za potrebe poreza na dodanu vrijednost ako je mjesto oporezivanja usluge u Republici Hrvatskoj. Redovni i *mali* porezni obveznici koji obavljaju transakcije unutar Europske unije trebaju od Porezne uprave zatražiti PDV ID broj.

Članak 77. stavak 4. Zakona o porezu na dodanu vrijednost objašnjava kako se obveza za izdavanjem PDV ID broja odnosi i na svakog poreznog obveznika koji ima sjedište, stalnu poslovnu jedinicu, prebivalište ili uobičajeno boravište u Republici Hrvatskoj i koji obavlja usluge na području druge države članice za koje je primatelj usluge u drugoj državi članici obvezan platiti porez na dodanu vrijednost prema članku 196. Direktive Vijeća 2006/112/EZ<sup>16</sup>. Navedeno znači da tuzemni porezni obveznici prilikom izdavanja računa i donošenja odluke o obračunavanju poreza na dodanu vrijednost trebaju pripaziti na status primatelja usluge i to na temelju dokaza o njihovom poreznom statusu. U situaciji neizjašnjavanja primatelja usluge o svom poreznom statusu, smatra se kako usluga nije obavljena poreznom obvezniku te je potrebno obračunati porez na dodanu vrijednost. Situacija je drugačija kada je riječ o načelu B2B s obzirom na to da je riječ o prijenosu porezne obveze na inozemnog poreznog obveznika, odnosno kupca.

### 6.1.2. Obveze inozemnih poreznih obveznika

Obveza inozemnog poreznog obveznika je registracija za potrebe poreza na dodanu vrijednost u Republici Hrvatskoj kada je mjesto oporezivanja usluga u Republici Hrvatskoj, a obavljena usluga obavlja se osobi koja nije porezni obveznik, to jest fizičkoj osobi. Registracija se ne odnosi na inozemne porezne obveznike koji uslugu obavljaju tuzemnom poreznom obvezniku na području Republike Hrvatske, npr. radovi na nekretnini, pri čemu se primjenjuje odredba članka 75. stavka 2. Zakona o porezu na dodanu vrijednost te tuzemni porezni obveznik

---

<sup>16</sup> Službeni list Europske unije, Direktiva Vijeća 2006/112/EZ dostupna na: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/HR/TXT/?uri=celex%3A32006L0112>

preuzima poreznu obvezu. Prema članku 77. stavku 5. točki a Zakona o porezu na dodanu vrijednost Porezna uprava dodjeljuje PDV ID broj „svakom poreznom obvezniku koji na području Republike Hrvatske obavlja isporuke dobara i usluga za koje postoji pravo na odbitak PDV-a, osim poreznom obvezniku iz članka 6. stavka 4. ovoga Zakona i poreznom obvezniku koji obavlja isporuke dobara ili usluga za koje PDV plaća primatelj dobara ili usluga u skladu s člankom 75. stavcima 1. točkama 3., 6. i 7. te člankom 75. stavkom 2. ovoga Zakona.“ Spomenuta skupina poreznih obveznika registraciju za potrebe poreza na dodanu vrijednost treba izvršiti prije prve isporuke dobara ili obavljene usluge, to jest najkasnije 15 dana prije početka obavljanja takvih transakcija.

Markota (2020a) zaključuje kako je obveznik plaćanja poreza na dodanu vrijednost na *inozemne* usluge, bilo one koje se oporezuju prema načelu B2B ili kada je mjesto oporezivanja neke usluge u RH (primjerice, usluge u vezi s nekretninama, usluge na sportskim, kulturnim, obrazovnim događanjima u RH i dr.), primatelj usluge: koji je registriran kao obveznik poreza na dodanu vrijednost (redovni porezni obveznik); *mali* porezni obveznik iz čl. 90. Zakona o porezu na dodanu vrijednost; porezni obveznici iz čl. 39. i 40. Zakona o porezu na dodanu vrijednost koji obavljaju oslobođene usluge; osobe koje nisu porezni obveznici, a registrirani su za potrebe poreza na dodanu vrijednost (javnoopravna tijela, komore, ministarstva i dr.).

## **6.2. Određivanje mjesta oporezivanja**

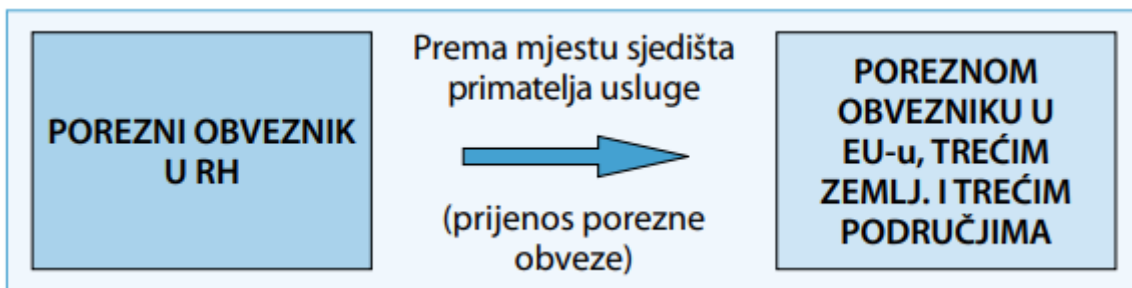
Glavni kriterij oporezivanja usluga u sustavu poreza na dodanu vrijednost jest porezno mjesto, a načela određivanja mjesta obavljanja usluge navedena su u člancima od 17. do 26. Zakona o porezu na dodanu vrijednost. Razlikuju se dva temeljna načela oporezivanja *inozemnih* usluga: temeljno načelo oporezivanja usluga te iznimke od temeljnog načela oporezivanja usluga. Detaljnije o tome u nastavku.

### **6.2.1. Temeljno načelo oporezivanja usluga**

Razlikuju se dvije glavne skupine usluga koje su oporezive prema temeljnom načelu oporezivanja. Razlika ovisi o tome kome je usluga obavljena, pod uvjetom da usluga za koju se određuje porezni položaj nije navedena u iznimkama. Riječ je o uslugama obavljenima od strane poreznog obveznika drugom poreznom obvezniku, odnosno uslugama obavljenim fizičkim osobama od strane poreznog obveznika. Pojašnjenje je u članku 17. Zakona o porezu

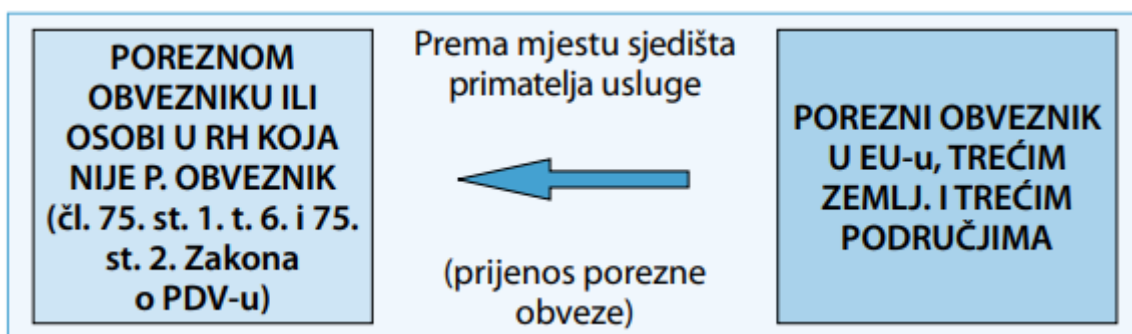
na dodanu vrijednost: „(1) Mjestom obavljanja usluga poreznom obvezniku koji djeluje kao takav smatra se mjesto sjedišta tog poreznog obveznika. Ako se te usluge obavljaju stalnoj poslovnoj jedinici poreznog obveznika u mjestu koje je različito od mjesta sjedišta poreznog obveznika, mjestom obavljanja usluga smatra se sjedište stalne poslovne jedinice. Ako takvo sjedište ili stalna poslovna jedinica ne postoje, mjestom obavljanja usluga smatra se prebivalište ili uobičajeno boravište poreznog obveznika primatelja usluge. (2) Mjestom obavljanja usluga osobi koja nije porezni obveznik smatra se mjesto u kojem porezni obveznik koji obavlja usluge ima sjedište. Ako te usluge obavlja stalna poslovna jedinica poreznog obveznika koja je u mjestu različitom od mjesta sjedišta poreznog obveznika, mjestom obavljanja usluga smatra se sjedište poslovne jedinice. Ako takvo sjedište ili stalna poslovna jedinica ne postoje, mjestom obavljanja usluga smatra se prebivalište ili uobičajeno boravište poreznog obveznika koji obavlja usluge.“

Prema navedenom članku razlikuju se dvije glavne skupine usluga koje su oporezive prema temeljnom načelu, a porezni položaj ovisi o tome kome su usluge obavljene, ali pod uvjetom da usluga za koju se određuje porezni položaj nije spomenuta u iznimkama. Prvu skupinu usluga iz temeljnog načela oporezivanja usluga čine usluge (ne nalaze se u iznimkama) koje porezni obveznik obavlja drugom poreznom obvezniku unutar Europske unije, trećim zemljama ili trećim područjima, odnosno riječ je o B2B uslugama koje se oporezuju prema mjestu primatelja usluge. Porez na dodanu vrijednost neće obračunati pružatelj usluge, nego će ga obračunati primatelj usluge. Navedenim postupkom postiže se prijenos porezne obveze te na izdanom računu treba biti napomena: „Prijenos porezne obveze prema čl. 17. st. 1. Zakona o porezu na dodanu vrijednost – *reverse charge*.“ Druga skupina usluga temeljnog načela oporezivanja usluga podrazumijeva usluge (ne nalaze se u iznimkama) koje porezni obveznik obavlja osobi koja nije porezni obveznik, to jest riječ je o uslugama B2C koje se oporezuju prema sjedištu poreznog obveznika pružatelja usluge. Račun ne treba sadržavati nikakvu napomenu zato što se zaračunava porez na dodanu vrijednost (Slika 1., 2., 3. i 4.).



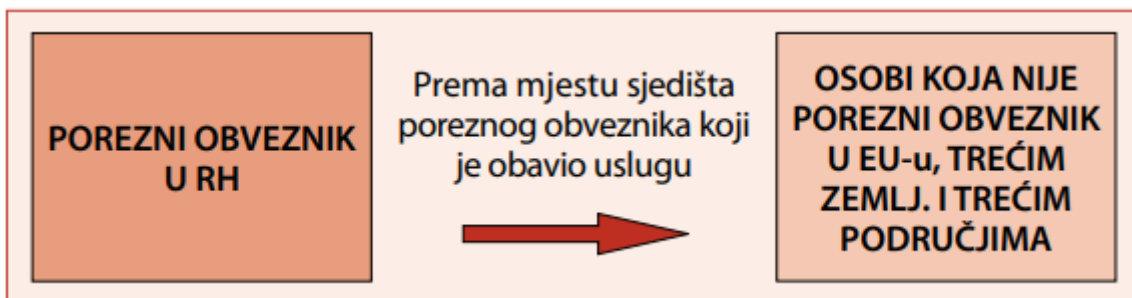
Slika 1. Oporezivanje usluga B2B

Izvor: Markota (2020a). Oporezivanje „inozemnih usluga“ (I dio). Računovodstvo, Revizija i Financije, 7/20, str. 72.



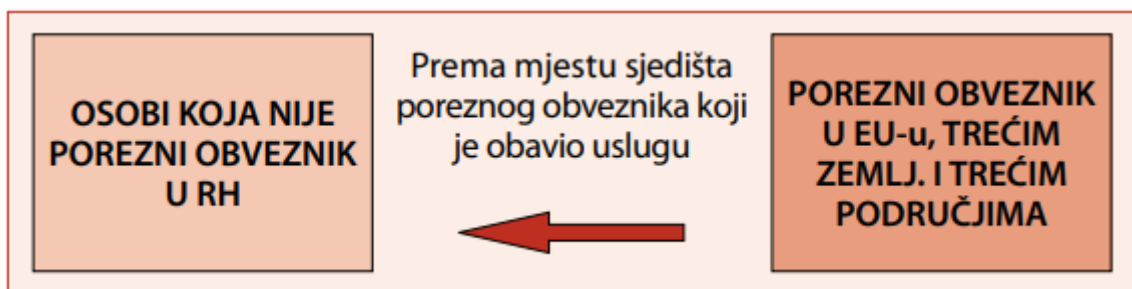
Slika 2. Oporezivanje usluga B2B

Izvor: Markota (2020a). Oporezivanje „inozemnih usluga“ (I dio). Računovodstvo, Revizija i Financije, 7/20, str. 72.



Slika 3. Oporezivanje usluga B2C

Izvor: Markota (2020a). Oporezivanje „inozemnih usluga“ (I dio). Računovodstvo, Revizija i Financije, 7/20, str. 72.



Slika 4. Oporezivanje usluga B2C

Izvor: Markota (2020a). Oporezivanje „inozemnih usluga“ (I dio). Računovodstvo, Revizija i Financije, 7/20, str. 72.

Prijenosom porezne obveze na inozemnog poreznog obveznika, odnosno primatelja usluge koji treba obračunati porez na dodanu vrijednost dogovoreno je da se pružatelj usluge ne treba registrirati za potrebe poreza na dodanu vrijednost u zemlji gdje je usluga obavljena, bez obzira na to je li riječ o Europskoj uniji, trećim zemljama ili trećim područjima. Kada uslugu izvrši inozemni porezni obveznik tuzemnom poreznom obvezniku ili osobi koja je samo registrirana za potrebe poreza na dodanu vrijednost, tuzemni primatelj usluge treba preuzeti poreznu obvezu za uslugu kojoj je mjesto oporezivanja u tuzemstvu, što je definirano člankom 75. stavkom 2. Zakona o porezu na dodanu vrijednost. Inozemni porezni obveznici ne trebaju se registrirati za potrebe poreza na dodanu vrijednost.

Kada je riječ o usluzi koja se oporezuje u Republici Hrvatskoj prema načelu oporezivanja B2B, tuzemni primatelj usluge treba platiti porez na dodanu vrijednost prema članku 75. stavku 1. točki 6. Zakona o porezu na dodanu vrijednost. Pod pojmom *platiti* misli se na preuzimanje porezne obveze za porez na dodanu vrijednost, uz istovremeno priznavanje pretporeza u istom iznosu.

Tuzemni primatelj usluge preuzima poreznu obvezu od inozemnog poreznog obveznika kada je riječ o usluzi iz članka 17. stavka 1. Zakona o porezu na dodanu vrijednost ili kada je riječ u uslugama čije je mjesto oporezivanje u Republici Hrvatskoj, npr. usluge na nekretnini; usluge na sportskim, obrazovnim i kulturnim događanjima u Republici Hrvatskoj itd. Kako bi osoba koja nije u sustavu poreza na dodanu vrijednost u Republici Hrvatskoj mogla preuzeti poreznu obvezu, treba se registrirati za potrebe poreza na dodanu vrijednost, to jest poslati Obrazac P-PDV za dobivanje PDV ID broja i to 15 dana prije obavljanja transakcija s članicama Europske unije. Navedenim načinom osoba je evidentirana u bazi VIES, ali ne i u registru obveznika poreza na dodanu vrijednost u Republici Hrvatskoj. Također, inozemni porezni obveznici koji obavljaju usluge fizičkoj osobi u Republici Hrvatskoj (na koju ne mogu prenijeti poreznu obvezu) trebaju od Porezne uprave zatražiti dodjelu PDV ID broja stranom poreznom obvezniku.

Osim navedenog, česta je situacija i kada tuzemni porezni obveznik obavlja uslugu osobi koja nije porezni obveznik u Europskoj uniji ili trećim zemljama te tada treba poštivati propise tih zemalja, odnosno treba obračunati porez na dodanu vrijednost ili se pak treba registrirati za potrebe poreza na dodanu vrijednost u tim državama ako je tako definirano njihovim propisima. Ako uslugu izvrši porezni obveznik iz Europske unije ili trećih zemalja osobi u Republici



Hrvatskoj koja nije porezni obveznik, a mjesto oporezivanja je u Hrvatskoj, tada inozemni porezni obveznik ne može prenijeti poreznu obvezu na fizičku osobu u Republici Hrvatskoj i ne mogu se primijeniti odredbe članka 75. stavka 2. Zakona o porezu na dodanu vrijednost čime je prisiljen izvršiti registraciju poreza na dodanu vrijednost u Republici Hrvatskoj te kupcu zaračunati i platiti porez na dodanu vrijednost.

#### 6.2.1.1. Evidencija pri oporezivanju usluga prema temeljnom načelu

Evidentiranje *inozemnih* usluga razlikuje se ovisno o tome je li riječ o ulaznim ili izlaznim računima za *inozemne* usluge. Moguće su sljedeće situacije:

- Kada tuzemni porezni obveznik obavlja uslugu inozemnom poreznom obvezniku iz država članica Europske unije, koja se ne nalazi u iznimkama, riječ je o usluzi koja ne podliježe oporezivanju porezom na dodanu vrijednost s obzirom na to da se porezna obveza prenosi na inozemnog poreznog obveznika (načelo B2B). Na računu u napomeni treba pisati: „Prijenos porezne obveze prema članku 17. stavku 1. Zakona o porezu na dodanu vrijednost“, to jest „*Reverse charge* prema članku 44. Direktive Vijeća 2006/112/EZ<sup>17</sup>“. Evidencija računa vodi se u Obrascu PDV-a pod I.4. „Obavljanje usluga unutar EU“ i knjizi izlaznih računa, stupac 10; Zbirnoj prijavi, stupac 14; Obrascu PDV-a pod točkom VIII. 5. „Ukupno obavljene usluge poreznim obveznicima bez sjedišta u RH (EU + treće zemlje)“.
- Kada tuzemni porezni obveznik obavi uslugu inozemnom poreznom obvezniku iz treće zemlje, odnosno trećeg područja, koja se ne nalazi u iznimkama, tuzemni porezni obveznik neće obračunati porez na dodanu vrijednost s obzirom na to da se porezna obveza prenosi na inozemnog poreznog obveznika (načelo B2B). Na računu u napomeni treba pisati: „Prijenos porezne obveze prema članku 17. stavku 1. Zakona o porezu na dodanu vrijednost“, to jest „*Reverse charge* prema članku 44. Direktive Vijeća 2006/112/EZ<sup>18</sup>“. Evidencija računa vodi se u Obrascu PDV-a pod I.5. „Obavljanje isporuke osobama bez sjedišta u RH“ i knjizi izlaznih računa, stupac 11; u Obrascu PDV-a pod točkom VIII. 5. „Ukupno obavljene usluge poreznim obveznicima bez sjedišta u RH (EU + treće zemlje)“.

---

<sup>17</sup> Službeni list Europske unije, Direktiva Vijeća 2006/112/EZ dostupna na: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/HR/TXT/?uri=celex%3A32006L0112>

<sup>18</sup> Službeni list Europske unije, Direktiva Vijeća 2006/112/EZ dostupna na: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/HR/TXT/?uri=celex%3A32006L0112>

- Kada tuzemni porezni obveznik obavlja uslugu osobi iz države članice Europske unije, treće zemlje ili trećeg područja koja nije porezni obveznik, treba primijeniti opće načelo B2C te obračunati porez na dodanu vrijednost po stopi koja se primjenjuje u tuzemstvu. Evidencija računa vodi se u Obrascu PDV pod II. 2. ili II. 3. (ovisno o stopi) te u knjizi izlaznih računa (19 i 20 ili 21 i 22).
- Kada inozemni porezni obveznik obavi uslugu tuzemnom poreznom obvezniku, koja se ne spominje u iznimkama, porezna obveza prenosi se na tuzemnog poreznog obveznika, odnosno riječ je o načelu B2B. Tuzemni porezni obveznik na svotu naknade za obavljanu uslugu sâm obračunava obvezu poreza na dodanu vrijednost i priznaje ga kao pretporez te ne dolazi do plaćanja državnom proračunu. Međutim, ako tuzemni primatelj usluge obavlja oslobođene isporuke ili nije porezni obveznik, to jest samo je upisan u registar obveznika poreza na dodanu vrijednost te ima svoj PDV ID broj, treba obračunati porez na dodanu vrijednost, ali bez prava na priznavanje pretporeza. Tako nastala obveza plaća se državnom proračunu. Navedeno je definirano u članku 75. stavku 1. točki 6. Zakona o porezu na dodanu vrijednost. Zaprimljeni račun od poreznog obveznika iz zemlje članice Europske unije treba evidentirati: u Evidenciji za stjecanje usluga iz EU-a, stupci 8, 14 i 18 (za stopu poreza na dodanu vrijednost od 25 %); u Obrascu PDV-a: II.10. i III.10. (za stopu poreza na dodanu vrijednost od 25 %); u Obrascu PDV-S, stupac 12; u Obrascu PDV-a pod VIII.4. „Ukupno primljene usluge od poreznih obveznika bez sjedišta u RH (EU + treće zemlje).“ Račun od poreznog obveznika iz trećih zemalja evidentira se: u Evidenciji za stjecanje dobara i usluga od poreznog obveznika bez sjedišta u RH, stupci 8, 14 i 18 (za stopu poreza na dodanu vrijednost od 25 %); u Obrascu PDV-a, II.13 i III.13 (za stopu poreza na dodanu vrijednost od 25 %); u Obrascu PDV-a pod VIII.4. „Ukupno primljene usluge od poreznih obveznika bez sjedišta u RH (EU + treće zemlje).“
- Kada inozemni porezni obveznik obavi uslugu hrvatskoj osobi koja nije porezni obveznik, a mjesto oporezivanja je u Republici Hrvatskoj, inozemni porezni obveznik treba izvršiti registraciju za potrebe poreza na dodanu vrijednost u Republici Hrvatskoj te izdati račun prema odredbama hrvatskog Zakona o porezu na dodanu vrijednost. Na računu treba iskazati obvezu poreza na dodanu vrijednost, a osim toga treba voditi porezne knjige i evidencije te imenovati poreznog zastupnika.

Osim navedenih pravila, postoje i iznimke od temeljnog načela oporezivanja usluga o čemu više u nastavku rada.

### *6.2.1.2. Iznimke od temeljnog načela oporezivanja usluge*

Prilikom zaprimljenih, odnosno izdanih računa za *inozemne* usluge treba biti vrlo oprezan pri iskazivanju poreza na dodanu vrijednost. Naime, ako se određena usluga ne nalazi u iznimkama, tada se primjenjuje temeljno načelo oporezivanja usluga. Iznimke su sljedeće: posredničke usluge obavljene osobama koje nisu porezni obveznici, usluge u vezi s nekretninama, usluge prijevoza (dobara i putnika), usluge u kulturi i njima slične usluge, pomoćne usluge u prijevozu i usluge u vezi s pokretnim dobrima, usluge pripremanja hrane i usluge opskrbe pripremljenom hranom i pićem, iznajmljivanje prijevoznih sredstava, ostale usluge, telekomunikacijske usluge, usluge radijskog i televizijskog emitiranja te elektronički obavljene usluge osobama koje nisu porezni obveznici.

### *6.2.1.3. Posredničke usluge obavljene osobama koje nisu porezni obveznici*

Prema članku 18. Zakona o porezu na dodanu vrijednost mjestom obavljanja usluge posredovanja osobi koja nije porezni obveznik koje obavlja posrednik u tuđe ime i za tuđi račun, smatra se mjesto gdje je obavljena transakcija za koju se posreduje. Posredovanje između poreznih obveznika (osim posredovanja u vezi s prodajom nekretnina) oporezuje se uvijek prema temeljnom načelu oporezivanja B2B, dok se iznimke javljaju kod posredničkih usluga obavljenih osobama koje nisu porezni obveznici neovisno odakle su, jesu li iz Europske unije, treće zemlje ili trećeg područja. Usluga posredovanja prema fizičkoj osobi imat će jednak porezni položaj, to jest porezno mjesto oporezivanja kao i glavna usluga za koju se posreduje.

Prema članku 49. stavku 1. Zakona o porezu na dodanu vrijednost plaćanja poreza na dodanu vrijednost oslobođene su usluge posredovanja obavljene u ime i za račun druge osobe za:

- izvozne isporuke iz članka 45. ovoga Zakona
- posredovanje prilikom obavljanja usluga na pokretnoj imovini iz članka 46. ovoga Zakona
- posredovanje s međunarodnim prijevozom i za određene isporuke koje su izjednačene s izvozom iz članaka 47. i 48. ovoga Zakona
- transakcije koje se obavljaju izvan Europske unije.

Prema istom članku stavku 2. Zakona o porezu na dodanu vrijednost oslobođenje za usluge posredovanja ne primjenjuje se na putničke agencije koje u ime i za račun putnika obavljaju usluge u drugim državama članicama.

#### *6.2.1.4. Usluge u vezi s nekretninama*

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

Usluge s nekretninama te usluge povezane s nepokretnom imovinom oporezive su u Republici Hrvatskoj kada je riječ o uslugama nastalim na nekretnini u Republici Hrvatskoj, to jest neće biti oporeziva hrvatskim porezom na dodanu vrijednost ako se nekretnina nalazi izvan granica Republike Hrvatske. Također, kod te usluge ne primjenjuje se postupak prijenosa porezne obveze na inozemnog obveznika, ali ako inozemni obveznik obavlja usluge na nekretnini poreznom obvezniku iz Republike Hrvatske, prema članku 75. stavku 2. Zakona o porezu na dodanu vrijednost, porez na dodanu vrijednost plaća hrvatski porezni obveznik tako da na Obrascu PDV-a iskazuje i obvezu i pretporez. No ako inozemni obveznik obavlja uslugu s nekretninama fizičkim osobama u Republici Hrvatskoj, potrebno ga je registrirati za potrebe poreza na dodanu vrijednost u Hrvatskoj te na izlaznom računu zaračunati hrvatski porez na dodanu vrijednost. Poreznog zastupnika inozemni obveznik može imati, ali i ne mora. Moguća je situacija usluge povezane s nekretninama te tada inozemni porezni obveznik koji je registriran za potrebe poreza na dodanu vrijednost u Hrvatskoj obračunava klasični porez na dodanu vrijednost, to jest ne dolazi do tuzemnog prijenosa porezne obveze. Njega koristimo kada su u pitanju građevinske usluge na nekretninama te se u napomenu poziva na članak 75. stavak 3. točku a Zakona o porezu na dodanu vrijednost.

Najam nekretnine i smještaj u nekretnini također se oporezuje prema mjestu nekretnine, a uslugu najma i smještaja mogu pružati trgovačka društva, fizičke osobe, ali i stranci koji su vlasnici nekretnine u Republici Hrvatskoj. Njihov porezni položaj ovisi o tome jesu li iz Europske unije ili treće zemlje, odnosno jesu li ili nisu porezni obveznici u svojoj zemlji.

#### 6.2.1.5. Usluge prijevoza

Članak 20. Zakona o porezu na dodanu vrijednost glasi: „(1) Mjestom obavljanja usluga prijevoza putnika smatra se mjesto gdje se obavlja prijevoz, razmjerno prijeđenim udaljenostima. (2) Mjestom obavljanja usluga prijevoza dobara, osim prijevoza dobara unutar Europske unije, osobama koje nisu porezni obveznici smatra se mjesto gdje se obavlja prijevoz, razmjerno prijeđenim udaljenostima. (3) Mjestom obavljanja usluga prijevoza dobara unutar Europske unije osobama koje nisu porezni obveznici smatra se mjesto početka prijevoza. (4) 'Prijevoz dobara unutar Europske unije' je prijevoz dobara kod kojeg se mjesto početka prijevoza i mjesto završetka prijevoza nalaze na područjima dviju različitih država članica. (5) 'Mjesto početka prijevoza' je mjesto u kojemu stvarno započinje prijevoz dobara, bez obzira na udaljenost prijeđenu do mjesta gdje su dobra smještena, a 'mjesto završetka prijevoza' je mjesto u kojemu stvarno završava prijevoz dobara. (6) PDV se ne obračunava osobama koje nisu porezni obveznici na dio prijevoza dobara unutar Europske unije koji se obavlja na vodama koje ne pripadaju području Europske unije.“

Kada je riječ o uslugama prijevoza, važno je razlikovati usluge prijevoza putnika i usluge prijevoza dobara. Prilikom prijevoza putnika nije važno kome se usluga obavlja, nego je važna udaljenost prijevoza, dok je kod prijevoza dobara važno kome se usluga obavlja, poreznom obvezniku ili fizičkoj osobi.

Prilikom oporezivanja usluge prijevoza putnika važno je utvrditi prijeđene udaljenosti s obzirom na to da se na udaljenostima u Republici Hrvatskoj obračunava hrvatski porez na dodanu vrijednost, dok se za udaljenosti u inozemstvu postupa prema propisima drugih zemalja. Usluge međunarodnog prijevoza putnika brodovima i zrakoplovima oslobođene su poreza na dodanu vrijednost i to za cijelu udaljenost. Navedeno se ne odnosi na cestovni i željeznički prijevoz.

Usluga prijevoza dobara obavljena izvan teritorija Europske unije osobama koje nisu porezni obveznici oporezuje se prema mjestu gdje se prijevoz obavlja (razmjerno prijeđenim udaljenostima). Usluge prijevoza dobara osobama koje nisu porezni obveznici unutar Europske unije smatra se mjestom početka prijevoza. Usluga prijevoza dobara obavljena poreznim obveznicima unutar Europske unije oporezuje se prema temeljnom načelu, odnosno B2B načelu oporezivanja. Kada tuzemni prijevoznik obavi uslugu inozemnom obvezniku iz Europske unije,

ne treba obračunati porez na dodanu vrijednost jer je mjesto oporezivanja prema mjestu primatelja usluge. Naime, nastaje prijenos porezne obveze na primatelja usluge prema članku 17. stavku 1. Zakona o porezu na dodanu vrijednost. U suprotnom, kada tuzemni porezni obveznik prima uslugu od prijevoznika iz Europske unije, iskazuje tuzemni prijenos porezne obveze prema članku 75. stavku 1. točki 6. Zakona o porezu na dodanu vrijednost. Općom stopom poreza na dodanu vrijednost oporezuje se kada tuzemni prijevoznik obavi uslugu tuzemnom primatelju usluge, neovisno o udaljenosti. Uz navedene situacije, moguća je i situacija povremenog međunarodnog cestovnog prijevoza putnika autobusom, minibusom, kombijem ili taksijem na području Hrvatske te su tada inozemni prijevoznici dužni izvršiti registraciju u sustavu poreza na dodanu vrijednost u Republici Hrvatskoj, bez obzira na to jesu li iz države članice Europske unije ili iz treće zemlje.

Markota (2020a) ističe da su prema članku 45. stavku 1. točki 4. Zakona o porezu na dodanu vrijednost PDV-a oslobođene prijevozne usluge koje su povezane s izvozom i uvozom dobara. Usluga prijevoza dobara koja se uvoze oslobođena je poreza na dodanu vrijednost prema članku 44. stavku 1. točki 35. Zakona o porez na dodanu vrijednost ako je usluga uključena u poreznu osnovicu u skladu s carinskim propisima. Oslobođenje se također odnosi i na prijevozne i sve druge otpremne usluge u vezi s dobrima u provožu kroz carinsko područje Europske unije, što je propisano člankom 44. stavkom 1. točkom 38. Zakona o porezu na dodanu vrijednost, a dokazuje se carinskom dokumentacijom.

Usluga prijevoza prilikom izvoza dobara oslobođena je poreza na dodanu vrijednost jedino ako se usluga pruža izvozniku, odnosno primatelju dobara. Situacija je drugačija ako uslugu prima organizator prijevoza koji nije ni kupac dobara ni izvoznik dobara jer se u tom slučaju obračunava porez na dodanu vrijednost.

#### *6.2.1.6. Usluge u kulturi i njima slične usluge, pomoćne usluge u prijevozu i usluge u vezi s pokretnim dobrima*

Prema članku 21. Zakona o porezu na dodanu vrijednost „(1) Mjestom obavljanja usluga pristupa kulturnim, umjetničkim, sportskim, znanstvenim, obrazovnim, zabavnim i sličnim događanjima kao što su izložbe i sajmovi te pomoćnih usluga u vezi s tim pristupom, obavljenih poreznom obvezniku, smatra se mjesto gdje se ta događanja stvarno odvijaju. (2) Mjestom obavljanja usluga i pomoćnih usluga u vezi s kulturnim, umjetničkim, sportskim, znanstvenim,

obrazovnim, zabavnim i sličnim aktivnostima kao što su izložbe i sajmovi, uključujući obavljanje usluga organizatora takvih aktivnosti osobi koja nije porezni obveznik, smatra se mjesto gdje se te aktivnosti stvarno odvijaju. (3) Mjestom obavljanja sljedećih usluga osobi koja nije porezni obveznik jest mjesto gdje se te usluge stvarno obavljaju: a) pomoćne usluge u prijevozu kao što su utovar, istovar, pretovar, rukovanje i slično, b) procjena pokretnih materijalnih dobara i radovi na takvim dobrima.“

Kada je riječ o uslugama u kulturi i njima sličnim uslugama, pomoćnim uslugama u prijevozu i uslugama u vezi s pokretnim dobrima važno je razlikovati porezni položaj primatelja. Kada se spomenute usluge obavljaju poreznom obvezniku, primjenjuje se već spomenuto načelo B2B, to jest načelo zemlje primatelja usluge (prijenos porezne obveze na primatelja usluge prema članku 17. stavku 1. Zakona o porezu na dodanu vrijednost), dok u situaciji kada se usluga obavlja osobi koja nije porezni obveznik, mjesto oporezivanja je mjesto gdje se ta usluga stvarno obavlja. Detaljnija objašnjenja dana su u MF KLASA. 410-19/14-01/58, od 12. ožujka 2014.

#### *6.2.1.7. Usluge pripremanja hrane i usluge opskrbe pripremljenom hranom i pićem*

Članak 22. Zakona o porezu na dodanu vrijednost glasi: „(1) Mjestom obavljanja usluga pripremanja hrane i obavljanja usluga prehrane u ugostiteljskim objektima te pripremanja i usluživanja pića u tim objektima, osim onih koje se stvarno obavljaju na brodovima, u zrakoplovima ili vlakovima tijekom dionice prijevoza putnika obavljenog unutar Europske unije smatra se mjesto gdje se te usluge stvarno obavljaju. (2) Mjestom obavljanja usluga pripremanja hrane i obavljanja usluga prehrane te pripremanja i usluživanja pića koje se stvarno obavljaju na brodovima, u zrakoplovima ili vlakovima tijekom dionice prijevoza putnika obavljenog unutar Europske unije smatra se mjesto početka prijevoza putnika. (3) U smislu stavka 2. ovoga članka dionica prijevoza putnika obavljenog unutar Europske unije je dio prijevoza, bez zaustavljanja izvan Europske unije, između mjesta početka i mjesta završetka prijevoza putnika. (4) Mjestom početka i mjestom završetka prijevoza putnika u smislu stavka 3. ovoga članka kao i u slučaju povratnog putovanja, smatraju se mjesta prijevoza putnika određena člankom 14. stavicima 3. i 4. ovoga Zakona.“

Mjesto početka i mjesto završetka prijevoza putnika definirano je člankom 14. stavkom 3. Zakona o porezu na dodanu vrijednost koji kaže: „a) 'mjesto početka prijevoza putnika' je prvo

predviđeno mjesto ukrcaja putnika unutar Europske unije, prema potrebi nakon zaustavljanja izvan Europske unije, b) 'mjesto završetka prijevoza putnika' je posljednje predviđeno mjesto iskrcanja unutar Europske unije onih putnika koji su se ukrkali u Europskoj uniji, prema potrebi prije zaustavljanja izvan Europske unije.“ Također, stavak 4. navedenog članka glasi: „U slučaju povratnog putovanja, povratna dionica puta smatra se zasebnom uslugom prijevoza.“

#### *6.2.1.8. Iznajmljivanje prijevoznih sredstava*

U članku 23. Zakona o porezu na dodanu vrijednost definirano je sljedeće: „(1) Mjestom obavljanja usluga kratkotrajnog iznajmljivanja prijevoznih sredstava smatra se mjesto gdje se ta prijevozna sredstva stvarno stavljaju na raspolaganje primatelju usluge. (2) Mjesto iznajmljivanja prijevoznih sredstava, osim kratkotrajnog iznajmljivanja, osobi koja nije porezni obveznik je mjesto gdje ta osoba ima sjedište, prebivalište ili uobičajeno boravište. (3) Neovisno od stavka 2. ovoga članka, mjestom iznajmljivanja plovila za razonodu osobi koja nije porezni obveznik, osim kratkotrajnog iznajmljivanja, smatra se mjesto gdje je to plovilo stvarno stavljeno na raspolaganje korisniku, ako tu uslugu obavi isporučitelj iz mjesta u kojem ima sjedište ili stalnu poslovnu jedinicu koja se nalazi u tom mjestu. (4) U smislu ovoga članka kratkotrajnim iznajmljivanjem smatra se neprekidno posjedovanje ili korištenje prijevoznog sredstva tijekom razdoblja koje traje najviše 30 dana, odnosno, u slučaju plovila, najviše 90 dana.“

Kod analizirane usluge važno je razlikovati koje se prijevozno sredstvo iznajmljuje, to jest je li riječ o osobnom automobili ili plovilu. Također, važno je naglasiti kako se odredbe hrvatskog Zakona o porezu na dodanu vrijednost primjenjuju kada se prijevozno sredstvo stavlja na raspolaganje u Republici Hrvatskoj, dok se kod iznajmljivanja izvan Republike Hrvatske provjeravaju odredbe zemlje u kojoj se prijevozno sredstvo iznajmljuje. U tom slučaju porezni obveznik ima obvezu registracije za potrebe poreza na dodanu vrijednost u toj zemlji, kao i obvezu primjene poreznih propisa te zemlje. Na umu treba imati i plaćanje poreza za smještaj na plovilima u trećoj zemlji i to za dane provedene u toj zemlji, a prema propisima te zemlje.

#### *6.2.1.9. Ostale usluge*

Prema članku 24. Zakona o porezu na dodanu vrijednost „(1) Mjestom obavljanja sljedećih usluga osobi koja nije porezni obveznik i koja ima sjedište, prebivalište ili uobičajeno boravište



izvan Europske unije smatra se mjesto gdje taj primatelj usluga ima sjedište, prebivalište ili uobičajeno boravište: a) prijenos i ustupanje autorskih prava, patenata, licencija, zaštitnog znakovlja i sličnih prava, b) usluge oglašavanja, c) usluge konzultanata, inženjera, odvjetnika, računovođa, prevoditelja i druge slične usluge savjetovanja, d) usluge obrade podataka, e) ustupanje informacija, uključujući i informacije o poslovnim postupcima i iskustvu, f) bankarske i financijske transakcije, transakcije osiguranja uključujući reosiguranje, uz izuzetak iznajmljivanja sefova, g) ustupanje osoblja, h) iznajmljivanje pokretne materijalne imovine, osim svih prijevoznih sredstava, i) suzdržavanje od obavljanja, u cijelosti ili djelomično, gospodarske djelatnosti ili prava navedenih u ovom stavku, j) omogućavanje pristupa do sustava za prirodni plin koji se nalazi na području Europske unije ili do bilo koje mreže koja je priključena na takav sustav, te do sustava za električnu energiju ili mreža za grijanje ili hlađenje i prijevoza ili prijenosa putem tih sustava ili mreža, te obavljanje drugih usluga koje su s time izravno povezane.“

Markota (2020b) objašnjava kako se mjestom obavljanja navedenih usluga osobi koja nije porezni obveznik i koja ima sjedište, prebivalište ili uobičajeno boravište izvan EU-a smatra mjesto gdje primatelj usluga ima sjedište, prebivalište ili uobičajeno boravište. Međutim, navedene usluge obavljene poreznim obveznicima u Europskoj uniji oporezuju se prema općem načelu B2B, odnosno prema primatelju usluge u skladu s člankom 17. stavkom 1. Zakona o porezu na dodanu vrijednost. Ako se usluga obavi fizičkoj osobi u Europskoj uniji, oporezuje se prema načelu B2C, odnosno prema mjestu u kojem porezni obveznik koji obavlja uslugu ima sjedište te treba obračunati porez na dodanu vrijednost po stopi od 25 %.

#### *6.2.1.10. Telekomunikacijske usluge, usluge radijskog i televizijskog emitiranja i elektronički obavljene usluge osobama koje nisu porezni obveznici*

Članak 26. Zakona o porezu na dodanu vrijednost „(1) Mjestom obavljanja sljedećih usluga osobi koja nije porezni obveznik smatra se mjesto gdje ta osoba ima sjedište, prebivalište ili uobičajeno boravište: a) telekomunikacijske usluge; b) usluge radijskog i televizijskog emitiranja; c) elektronički obavljene usluge. (2) Ako porezni obveznik koji obavlja usluge i primatelj usluga komuniciraju putem elektroničke pošte, ne radi se o elektronički obavljenoj usluzi. (3) 'Telekomunikacijskim uslugama' u smislu ovoga Zakona smatraju se usluge koje se odnose na prenošenje, emitiranje i prijam signala, teksta, slika i zvukova ili informacija bilo koje vrste putem žica, radija, optičkih ili drugih elektromagnetskih sustava, uključujući s tim

uslugama povezani prijenos ili ustupanje prava na korištenje kapaciteta za takvo prenošenje, emitiranje ili prijam. Telekomunikacijske usluge u smislu ovoga Zakona uključuju i omogućavanje pristupa globalnim informacijskim mrežama. (4) 'Elektronički obavljenim uslugama' u smislu ovoga Zakona osobito se smatra: a) isporuka web-sjedišta, udomljavanje web-sjedišta, daljinsko održavanje programa i opreme b) isporuka računalnih programa i njihovo ažuriranje c) isporuka slika, tekstova i informacija te omogućavanje pristupa bazama podataka d) isporuka glazbe, filmova i igara, uključujući igre na sreću i kockarske igre te emitiranje političkih, kulturnih, umjetničkih, sportskih, znanstvenih i zabavnih programa i priredbi e) učenje na daljinu.“

Kada analizirane usluge hrvatski porezni obveznik obavlja poreznom obvezniku u državi članici Europske unije ili pak treće zemlje, primjenjuje se načelo B2B, odnosno prijenos porezne obveze.

Kada je riječ o fizičkim osobama u trećim zemljama, mjesto oporezivanja je mjesto gdje fizička osoba ima prebivalište ili uobičajeno boravište te hrvatski obveznik treba provjeriti ima li kakve porezne obveze u toj zemlji. U transakcijama s fizičkim osobama iz Europske unije porez na dodanu vrijednost obračunava se prema mjestu gdje ta osoba ima sjedište, prebivalište ili uobičajeno boravište. Također, važno je napomenuti kako hrvatski obveznik može obračunati hrvatski porez na dodanu vrijednost na spomenute usluge dok ne prijeđe prag isporuke, dok prema članku 33. točki a Pravilnika o porezu na dodanu vrijednost može podnijeti pisanu izjavu kojom primjenjuje mjesto oporezivanja usluga iz članka 26. stavka 1. Zakona o porezu na dodanu vrijednost te će automatski primjenjivati sustav MOSS.

MOSS (eng. *Mini One Stop Shop*) je dobrovoljni „minisustav“ koji omogućava obračun poreza na dodanu vrijednost (koji se plaća u više zemalja Europske unije) u samo jednoj državi Europske unije. Uvjet je za njegovo aktiviranje pružanje telekomunikacijskih usluga, usluga radijskog i televizijskog emitiranja te digitalne usluge osobama koje nisu porezni obveznici. Korištenjem MOSS-a nije potrebno prijaviti se poreznim tijelima u svakoj državi Europske unije u koju se prodaje usluga. Umjesto navedenog, moguće je na jednom mjestu izvršiti registraciju u sustav poreza na dodanu vrijednost, podnositi prijave poreza na dodanu vrijednost te plaćati obveze. Pravila MOSS-a primjenjuju se na sve kupce u svima državama Europske unije, ali se ne primjenjuju na treće zemlje.

#### 6.2.1.11. Evidencija pri oporezivanju usluga prema iznimkama

Markota (2020b) objašnjava kako će na uslugu koju je obavio tuzemni porezni obveznik (upisan je u registar obveznika poreza na dodanu vrijednost ili je registriran za potrebe poreza na dodanu vrijednost) inozemnom poreznom obvezniku, koja je navedena u iznimkama, tuzemni porezni obveznik na računu obračunati porez na dodanu vrijednost samo onda ako je prema mjestu oporezivanja usluga oporeziva u Republici Hrvatskoj. To je, primjerice, usluga u vezi s nekretninama u Republici Hrvatskoj i u opisanom se slučaju porezna obveza ne prenosi na inozemnoga poreznog obveznika. U svim se ostalim situacijama primjenjuje načelo B2B, a na računu treba navesti napomenu s pozivom na članak Zakona o porezu na dodanu vrijednost prema kojemu ta usluga nije oporeziva porezom na dodanu vrijednost: Prijenos porezne obveze prema članku 17. stavku 1. Zakona o porezu na dodanu vrijednost, odnosno ili *reverse charge* prema članku 44. Direktive Vijeća 2006/112/EZ<sup>19</sup>.

Izlazni račun izdan poreznom obvezniku iz države članice Europske unije evidentira se:

- u Obrascu PDV-a pod I. 4. Obavljanje usluge unutar EU te knjizi I-RA, stupac 10
- u Obrascu ZP-a – stupac 14 – zbirna prijava
- u Obrascu PDV-a pod VIII. 5. Ukupno obavljene usluge poreznim obveznicima bez sjedišta u RH (EU + treće zemlje).

Izlazni račun izdan poreznom obvezniku u treću zemlju i treće područje evidentira se:

- u Obrascu PDV-a pod I. 5. Obavljanje isporuke osobama bez sjedišta u RH
- u Knjizi I-RA, stupac 11.
- u Obrascu PDV-a pod VIII. 5. Ukupno obavljene usluge poreznim obveznicima bez sjedišta u RH (EU + treće zemlje)
- ne evidentira se u Obrascu zbirna prijava.

Na uslugu obavljenoj fizičkoj osobi u državi članici Europske unije, trećoj zemlji ili trećem području koja nije porezni obveznik od strane tuzemnog poreznog obveznika, potrebno je obračunati porez na dodanu vrijednost, ako je mjesto oporezivanja u Republici Hrvatskoj, stopom kojom se oporezuje analizirana usluga.

---

<sup>19</sup> Službeni list Europske unije, Direktiva Vijeća 2006/112/EZ dostupna na: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/HR/TXT/?uri=celex%3A32006L0112>

Izlazni račun izdana fizičkoj osobi u državi članici Europske unije i trećim zemljama evidentira se:

- u Obrascu PDV-a pod II. 3. Isporuke dobara i usluga u RH
- u Knjizi I-RA, stupac 21 i 22 (za stopu od 25 %)
- ne evidentira se u Obrascu zbirna prijava.

Odredba članka 75. stavak 2. Zakona o porezu na dodanu vrijednost (prijenos porezne obveze) primjenjuje se kada uslugu obavi inozemni porezni obveznik tuzemnom poreznom obvezniku koja je prema mjestu oporeziva u Republici Hrvatskoj, navedena je u iznimkama, a inozemni obveznik nije registriran za potrebe hrvatskog poreza na dodanu vrijednost.

Ulazni račun primljen od poreznog obveznika iz države članice Europske unije i iz trećih zemalja evidentira se:

- u evidenciji za stjecanje dobara i usluga od poreznog obveznika bez sjedišta u RH: stupci 8, 14 i 18 (za stopu poreza na dodanu vrijednost od 25 %)
- u Obrascu PDV-a: II.13. Primljene isporuke dobara i usluga od poreznih obveznika bez sjedišta u RH o stopi od 25 %
- u Obrascu PDV-a: III.13. Pretporez od primljenih isporuka dobara i usluga od poreznih obveznika bez sjedišta u RH po stopi od 25 %
- ne evidentira se u prijavi za stjecanje (Obrazac PDV-S).

Inozemni porezni obveznik registrirat će se za potrebe hrvatskog poreza na dodanu vrijednost i obračunati porez prema propisima Republike Hrvatske kada uslugu obavi fizičkoj osobi koja nije porezni obveznik u Republici Hrvatskoj, a mjesto oporezivanja je u Republici Hrvatskoj.

### **6.3. Evidentiranje *inozemnih* usluga**

Pravilnikom o porezu na dodanu vrijednost ulazne i izlazne račune te račune za primljene i dane predujmove poduzetnik je obvezan evidentirati u Knjizi izlaznih te Knjizi ulaznih računa. Kada je riječ o poslovanju s prijenosom porezne obveze prema članku 75. stavcima 2. i 3. Zakona o porezu na dodanu vrijednost te o porezu na dodanu vrijednost plaćenom pri uvozu, porezni obveznik obvezan je voditi i sljedeću evidenciju: evidenciju za stjecanje usluga iz Europske unije te evidenciju za stjecanje dobara i usluga od poreznih obveznika bez sjedišta u Republici

Hrvatskoj. Također, nužni su i sljedeći obrasci: Obrazac PDV, Obrazac PDV-S (prijava za stjecanje dobara i primljene usluge iz drugih država članica Europske unije) te Obrazac ZP (zbirna prijava za isporuke dobara i usluga u druge države članice Europske unije).

#### **6.4. Priznavanje pretporeza kod *inozemnih* usluga**

Članak 30. stavak 1. Zakona o porezu na dodanu vrijednost objašnjava kako oporezivi događaj i obveza obračuna poreza na dodanu vrijednost nastaju kada su isporučena dobra, odnosno obavljene usluge. Stavak 2. navedenog članka, to jest članak 36. stavak 4. Pravilnika o porezu na dodanu vrijednost, navodi kako su usluge obavljene u trenutku završetka njihova korištenja. Članak 30. stavak 6. Zakona o porezu na dodanu vrijednost navodi da se u situaciji neizdavanja računa porez na dodanu vrijednost obračunava u trenutku nastanka oporezivog događaja. U situaciji primljenog predujma za uslugu od kupaca iz Europske unije ne nastaje obveza obračuna poreza na dodanu vrijednost. Markota (2020b) objašnjava ako se usluga obavlja stalno (kontinuirano) tijekom više razdoblja oporezivanja, obveza obračuna poreza na dodanu vrijednost nastaje nakon proteka svakog razdoblja oporezivanja, bez obzira na to je li usluga zaračunata. Ako porezni obveznik ugovori plaćanje usluge koje ovisi o ishodu sudskog postupka, porez na dodanu vrijednost obračunava se u trenutku naplate.

Kada porezni obveznik iz Europske unije, treće zemlje ili trećeg područja obavi uslugu poreznom obvezniku ili osobi koja nije porezni obveznik (ali je registrirana za potrebe poreza na dodanu vrijednost), mjesto oporezivanja je u Republici Hrvatskoj, a porez na dodanu vrijednost treba platiti primatelj usluge. Članak 75. stavak 1. točka 6. i članak 75. stavak 2. Zakona o porezu na dodanu vrijednost navode kako je porez na dodanu vrijednost plaćen ako je u Obrascu PDV-a iskazana obveza na temelju prijenosa porezne obveze. Pod pojmom plaćanje ne misli se na fizičko plaćanje poreza na dodanu vrijednost, već se smatra iskazivanje i obveze i pretporeza u prijavi poreza na dodanu vrijednost prema članku 60. Zakona o porezu na dodanu vrijednost. Članak 133. stavak 3. Pravilnika o porezu na dodanu vrijednost navodi da neovisno o tome je li porezni obveznik primio račun ili nije, ima pravo na odbitak pretporeza u razdoblju kada je nastala obveza obračuna poreza za te usluge. U tablici su prikazane moguće situacije (Tablica 4.).

Tablica 4. Pravo na odbitak pretporeza za primljene *inozemne* usluge

<b>Usluga obavljena</b>	<b>Izdavanje računa</b>	<b>Nastanak obveze obračuna PDV-a</b>	<b>Mjesec primitka računa</b>	<b>Pravo na odbitak pretporeza</b>
<b>10. 8. 2021.</b>	12. 8. 2021.	10. 8. 2021.	kolovoz	kolovoz
<b>10. 8. 2021.</b>	2. 9. 2021.	10. 8. 2021.	kolovoz	kolovoz
<b>10. 8. 2021.</b>	3. 10. 2021.	10. 8. 2021.	kolovoz	kolovoz
<b>10. 8. 2021.</b>	5. 8. 2021.	10. 8. 2021.	kolovoz	kolovoz
<b>10. 8. 2021.</b>	nije izdan	10. 8. 2021.	nije primljen	kolovoz

Izvor: Izrada autora

Prema članku 36. stavku 2. Zakona o porezu na dodanu vrijednost prilikom obračuna poreza na dodanu vrijednost na dan nastanka obveze treba primijeniti srednji tečaj Hrvatske narodne banke.

## 7. Značajnost trostranog posla

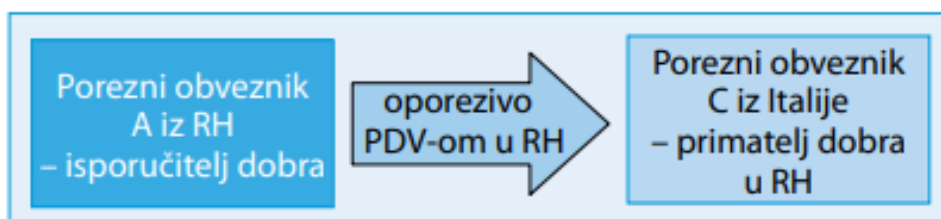
Članak 10. stavak 1. Zakona o porezu na dodanu vrijednost definira trostrani posao kao transakciju koju tri porezna obveznika iz triju različitih država članica zaključe za ista dobra koja su prevezena ili otpremljena od prvog isporučitelja neposredno posljednjem kupcu te kada su ispunjeni uvjeti za 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. U istom članku u stavku 2. navedenog Zakona objašnjava se kako je stjecanje dobara unutar Europske unije, koje je u skladu s člankom 27. stavkom 1. ovoga Zakona, obavljeno u tuzemstvu oslobođeno PDV-a pod sljedećim uvjetima: a) porezni obveznik (stjecatelj) nema sjedište ili prebivalište u tuzemstvu, ali je na području Europske unije u nekoj drugoj državi članici registriran za potrebe PDV-a; b) stjecanje dobara obavljeno je u svrhu daljnje isporuke dobara koju obavlja porezni obveznik (stjecatelj) iz točke a) ovoga stavka u tuzemstvu; c) stečena dobra izravno se otpremaju ili prevoze iz druge države članice u kojoj porezni obveznik iz točke a) ovoga stavka nije registriran za potrebe PDV-a primatelju daljnje isporuke; d) primatelj daljnje isporuke dobara je porezni obveznik ili pravna osoba koja nije porezni obveznik, a registrirana je za potrebe PDV-a u tuzemstvu; e) primatelj iz točke d) ovoga stavka plaća PDV prema stavku 4. ovoga članka.

Pojednostavljeno, trostrani posao označava transakciju među trima poreznim obveznicima iz triju različitih država članica Europske unije tako da se dobro preveze, odnosno otpremi od prvog sudionika (isporučitelja) izravno zadnjem sudioniku (kupcu). U analiziranoj transakciji postoje dva obvezno-pravna odnosa kupoprodaje dobara, ali samo jedno fizičko kretanje dobara, odnosno postoje tri sudionika, dvije isporuke i jedan prijevoz dobara.

Trostrani posao pojednostavljuje oporezivanje jer se izbjegava višestruko plaćanje poreza na dodanu vrijednost na stjecanje i odbitak pretporeza te registracija za potrebu poreza na dodanu vrijednost prvog kupca u državi gdje završava otprema. Naime, prvi kupac nije obvezan platiti porez na dodanu vrijednost na stjecanje u „državi dva“ i „državi tri“ s obzirom na to da je prenio obvezu na posljednjeg kupca, to jest primatelja dobara u trostranom poslu (odnosno oporezivo stjecanje nastaje u državi članici Europske unije u kojoj je završio prijevoz dobara). Navedeno se postiže samo zadovoljenjem svih propisanih poslova, dok se u suprotnom javlja takozvani lažni trostrani posao prilikom kojeg se ne može primijeniti pojednostavljenje u oporezivanju. O tome će više biti govora u nastavku rada.

## 7.1. Definiranje mjesta isporuke i stjecanja u trostranom poslu

Članak 12. Zakona o porezu na dodanu vrijednost mjestom isporuke dobara koja se ne otpremaju niti prevoze smatra mjesto gdje se dobra nalaze u trenutku isporuke. Primjer, ako je isporučitelj dobara iz Republike Hrvatske, a dobra prodaje talijanskom poreznom obvezniku tako da dobra i dalje ostaju u Republici Hrvatskoj, porezni obveznik treba obračunati porez na dodanu vrijednost.

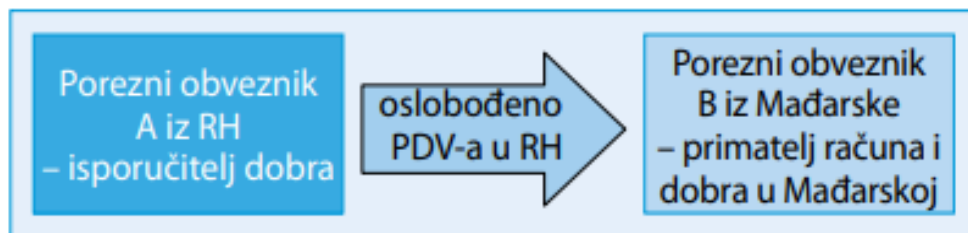


Slika 5. Mjesto isporuke dobara bez prijevoza prema članku 12. Zakona o porezu na dodanu vrijednost

Izvor: Markota (2019b.), Posebnosti u oporezivanju trostranog posla, Računovodstvo, Revizija i Financije, 9/19, str. 95.

Članak 13. Zakona o porezu na dodanu vrijednost mjestom isporuke dobara koja otprema ili prevozi isporučitelj, kupac ili treća osoba smatra mjesto gdje se dobra nalaze na početku otpreme ili prijevoza do kupca. Situacija je drugačija ako se transakcija odvija između dvaju poreznih obveznika država članica Europske unije uz zadovoljenje propisanih uvjeta, s obzirom na to da je tada isporuka oslobođena poreza na dodanu vrijednost za isporučitelja u skladu s člankom 41. stavkom 1. točkom a Zakona o porezu na dodanu vrijednost, a stjecatelj dobara u drugoj državi članici Europske unije porezni je obveznik. Primjer, ako mađarski porezni obveznik, kupac, primi i račun i dobra od poreznog obveznika iz Republike Hrvatske, isporuka je oslobođena poreza na dodanu vrijednost za hrvatskog obveznika, dok je oporeziva za mađarskog obveznika (Slika 6.). Naravno, u navedenom primjeru trebaju biti zadovoljeni uvjeti (kupac ima valjan PDV ID broj, dokaz o otpremi itd.) da bi se primijenio članak 41. stavak 1. točka a Zakona o porezu na dodanu vrijednost.

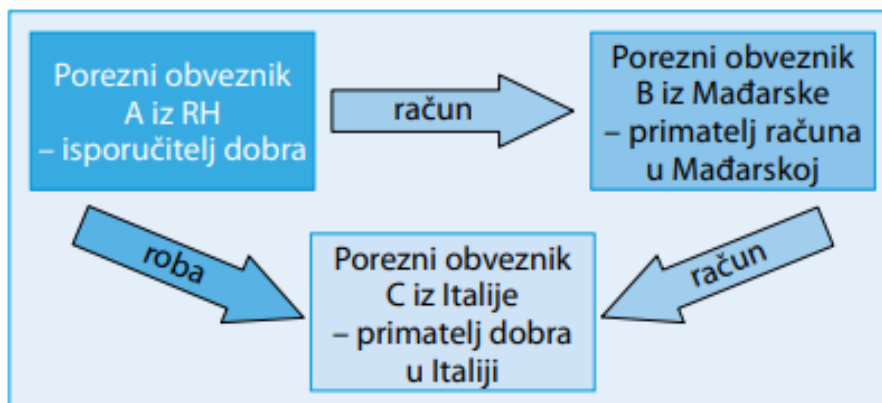




Slika 6. Mjesto isporuke dobara s prijevozom prema članku 13. Zakona o porezu na dodanu vrijednost

Izvor: Markota (2019b), Posebnosti u oporezivanju trostranog posla, Računovodstvo, Revizija i Financije, 9/19, str. 96.

Kada bi se svi navedeni primjeri objedinili, odnosno kada je riječ o dvjema isporukama istog dobra, jednom prijevozu, uz propisane uvjete može se primijeniti pojednostavljeno oporezivanje, to jest riječ je o trostranom poslu. Primjer, hrvatski porezni obveznik prodaje dobra i izdaje račun mađarskom poreznom obvezniku, ali tako da dobra budu direktno isporučena talijanskom poreznom obvezniku u Italiju s obzirom na to da Mađar ispostavlja fakturu Talijanu za ta ista dobra (Slika 7.).



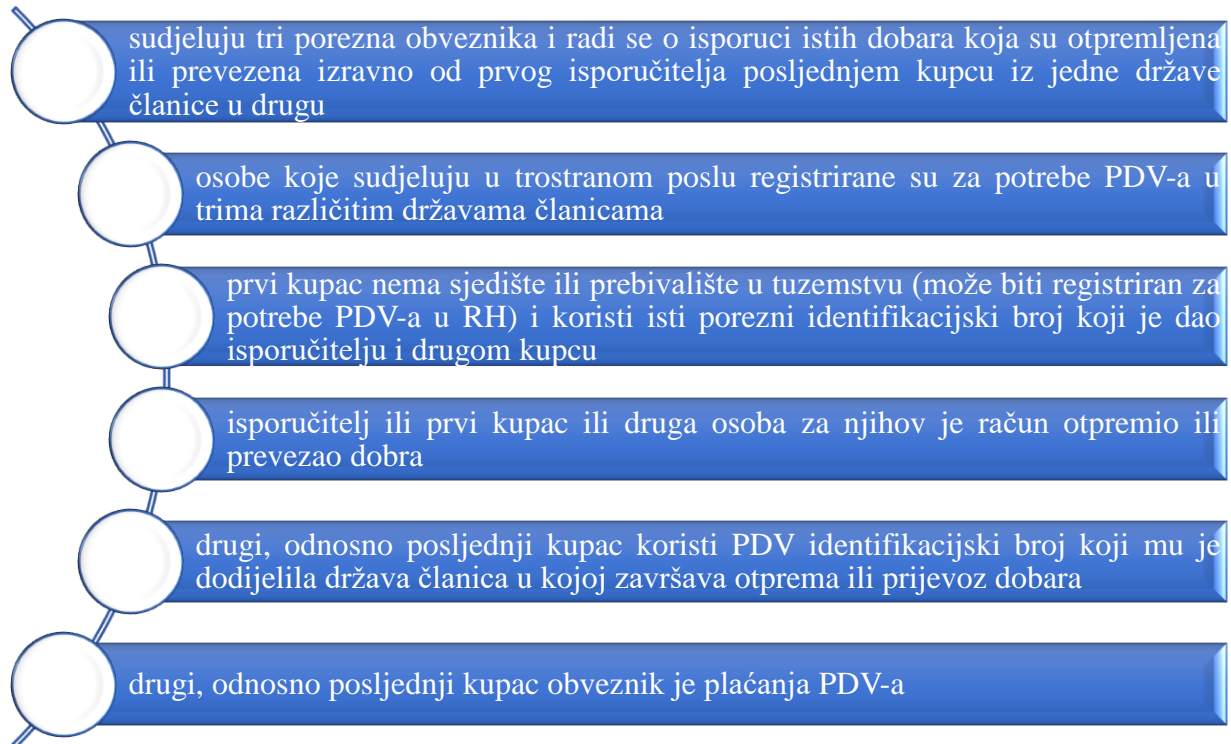
Slika 7. Mjesto isporuke i stjecanja dobara s primjenom pojednostavljenja u oporezivanju

Izvor: Markota (2019b), Posebnosti u oporezivanju trostranog posla, Računovodstvo, Revizija i Financije, 9/19, str. 96.

Pojednostavljenim postupkom, uz propisane uvjete, isporuka hrvatskog poreznog obveznika oslobođena je poreza na dodanu vrijednost, mađarski porezni obveznik nema obvezu obračunati porez na dodanu vrijednost u Mađarskoj te se u Italiji ne treba registrirati za potrebe poreza na dodanu vrijednost, dok oporezivo stjecanje treba iskazati talijanski porezni obveznik.

## 7.2. Karakteristike trostranog posla

Članak 32. stavak 1. Pravilnika o porezu na dodanu vrijednost navodi kako porezni obveznik može primijeniti pojednostavljenje u slučaju iz članka 10. stavka 2. Zakona ako se radi o trostranom poslu, dok stavak 2. istog članka objašnjava što se sve smatra trostranim poslom. Markota (2019b) navodi uvjete koje je potrebno ispuniti kako bi se posao smatrao trostranim poslom:



Prema članku 10. stavku 2. Zakona o porezu na dodanu vrijednost stjecanje dobara unutar Europske unije koje je u skladu s člankom 27. stavkom 1. ovoga Zakona obavljeno u tuzemstvu oslobođeno je poreza na dodanu vrijednost pod sljedećim uvjetima: a) porezni obveznik (stjecatelj) nema sjedište ili prebivalište i nije registriran za potrebe poreza na dodanu vrijednost u tuzemstvu, ali je na području Europske unije u nekoj drugoj državi članici registriran za potrebe poreza na dodanu vrijednost; b) stjecanje dobara obavljeno je u svrhu daljnje isporuke dobara koju obavlja porezni obveznik (stjecatelj) iz točke a) ovoga stavka u tuzemstvu; c) stečena dobra izravno se otpremaju ili prevoze iz druge države članice u kojoj porezni obveznik iz točke a) ovoga stavka nije registriran za potrebe poreza na dodanu vrijednost primatelju daljnje isporuke; d) primatelj daljnje isporuke dobara jest porezni obveznik ili pravna osoba koja nije porezni obveznik, a registrirana je za potrebe poreza na dodanu vrijednost u

tuzemstvu; e) primatelj iz točke d) ovoga stavka plaća porez na dodanu vrijednost prema stavku 4. ovoga članka. Stavak 3. istog članka objašnjava kako primjenom oslobođenja u smislu stavka 2. ovoga članka račun mora, uz podatke iz članka 79. stavka 1. ovoga Zakona, sadržavati i sljedeće podatke: a) poziv na odredbe članka 141. Direktive Vijeća 2006/112/EZ<sup>20</sup> 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.

Članak 10. stavak 5. Zakona o porezu na dodanu vrijednost objašnjava kako u slučaju trostranog posla u smislu ovoga članka stjecatelj koji obavlja daljnju isporuku dobara u Zbirnoj prijavi mora iskazati podatke iz članka 89. stavka 1. ovoga Zakona, a to su: a) svoj PDV identifikacijski broj pod kojim je stekao dobra i obavio daljnju isporuku tih dobara, b) PDV identifikacijski broj primatelja daljnje isporuke koji je izdan u državi članici u kojoj prijevoz ili otprema dobara završava, c) za svakog pojedinog primatelja kojemu je obavljena isporuka iz točke b) ovoga stavka zbroj naknada bez poreza na dodanu vrijednost za isporuke koje je tako obavio porezni obveznik u državu članicu u kojoj otprema ili prijevoz dobara završava.

### **7.3. Obveze sudionika u trostranom poslu**

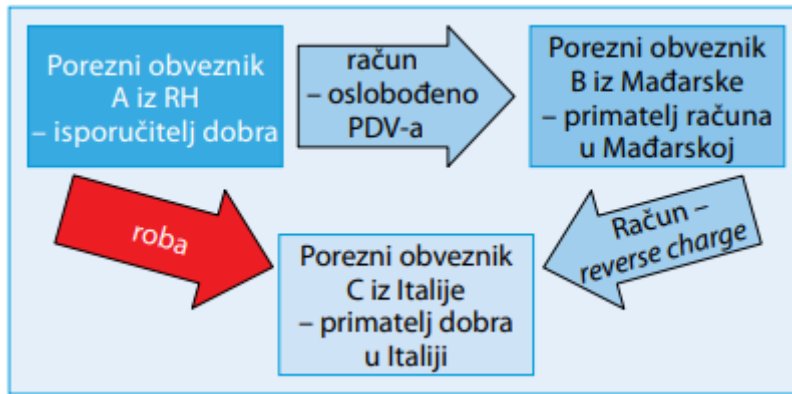
Svaka transakcija s trima sudionicima nije nužno i trostrani posao. Kako bi se uočile razlike te utvrdile moguće situacije u praksi, u nastavku su objašnjene situacije kad je hrvatski porezni obveznik isporučitelj dobara, primatelj računa te primatelj dobara.

#### **7.3.1. Hrvatski porezni obveznik kao isporučitelj dobara u trostranom poslu**

Hrvatski porezni obveznik kao isporučitelj dobara u trostranom poslu zapravo predstavlja prvog u nizu koji ispostavlja račun poreznom obvezniku iz neke druge države članice Europske unije (koji je u VIES bazi) te izdaje nalog za isporuku dobara poreznom obvezniku iz neke druge države članice Europske unije. Hrvat ne treba ni znati da se nalazi u trostranom poslu jer je primitkom valjanog PDV ID broja od kupca te uz svu dokumentaciju koja potvrđuje da su dobra stvarno isporučena u drugu državu članicu Europske unije zadovoljio uvjete za oslobođenjem prema članku 41. stavku 1. točki a Zakona o porezu na dodanu vrijednost (Slika 8.).

---

<sup>20</sup> Službeni list Europske unije, Direktiva Vijeća 2006/112/EZ dostupna na: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/HR/TXT/?uri=celex%3A32006L0112>



Slika 8. Hrvatski porezni obveznik kao isporučitelj dobara u trostranom poslu

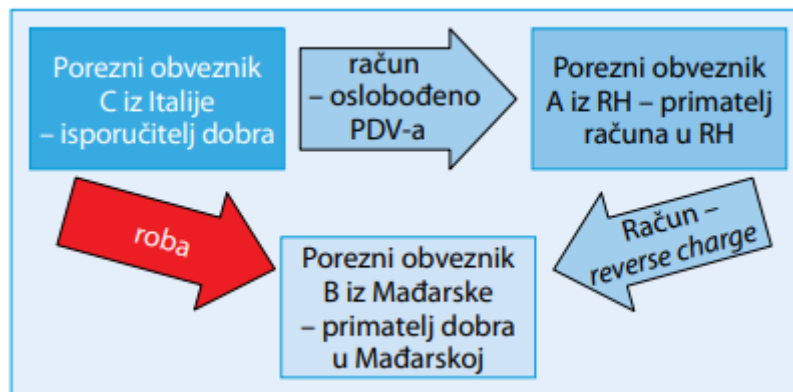
Izvor: Markota (2019b), Posebnosti u oporezivanju trostranog posla, Računovodstvo, Revizija i Financije, 9/19, str. 97.

Što se tiče evidencije u poslovnim knjiga, Obrazac PDV popunjava se u koloni I.3. – Isporuke dobara unutar EU, dok se Zbirna prijava popunjava u stupcu (11.) – Vrijednost isporuke dobara (u kunama i lipama).

### 7.3.2. Hrvatski porezni obveznik kao stjecatelj dobara u trostranom poslu

Hrvatski porezni obveznik kao stjecatelj dobara u trostranom poslu zapravo predstavlja drugog u nizu koji je i ugovorio navedene uvjete prodaje, odnosno zna sve o pojednostavljenom oporezivanju uz zadovoljenje svih potrebnih uvjeta. Naime, hrvatski je porezni obveznik primatelj računa, ali ne i dobara (prijevoz dobara može organizirati isporučitelj dobara, prvi kupac ili druga osoba za njihov račun) te ga se smatra stjecateljem dobara jer je primio račun, ali je dao nalog za daljnju isporuku dobara. Prema članku 27. stavku 1. Zakona o porezu na dodanu vrijednost mjestom stjecanja dobara unutar Europske unije smatra se mjesto gdje završava otprema ili prijevoz dobara stjecatelju, što znači da bi se hrvatski porezni obveznik trebao registrirati za potrebe poreza na dodanu vrijednost u zemlji primateljici dobara te tako platiti porez na dodanu vrijednost na stjecanje, ali i u Hrvatskoj jer je pri nabavi koristio hrvatski PDV ID broj. Međutim, do toga neće doći ako dokaže kako je porez na dodanu vrijednost obračunan u zemlji gdje je dobro isporučeno te ako ispuni uvjet iz članka 27. stavka 4. Zakona o porezu na dodanu vrijednost, odnosno dokaže da je stjecanje obavio u svrhu daljnje isporuke na području države članice u skladu sa stavkom 1. ovoga članka za koju je primatelj dobara obvezan platiti porez na dodanu vrijednost u skladu s člankom 75. stavkom 1. točkom 3. Zakona o porezu na dodanu vrijednost. Prema članku 10. stavku 2. Zakona o porezu na dodanu

vrijednost za trostrani posao Hrvat može primijeniti porezno oslobođenje te nema obvezu platiti porez na dodanu vrijednost. Navedeno prikazuje slika u nastavku (Slika 9.).



Slika 9. Hrvatski porezni obveznik kao stjecatelj dobara u trostranom poslu

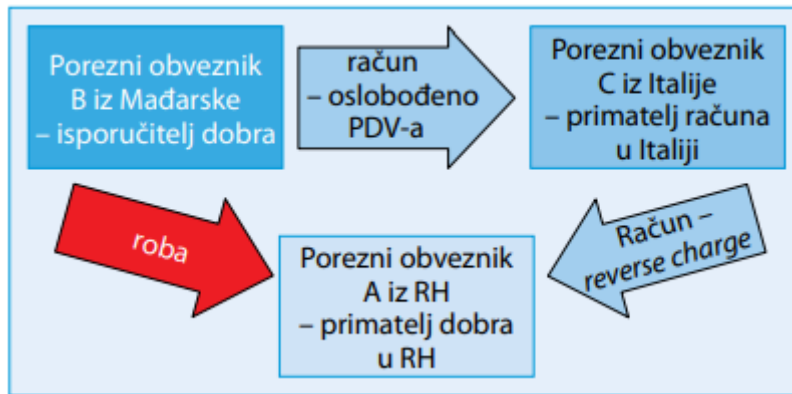
Izvor: Markota (2019b), Posebnosti u oporezivanju trostranog posla, Računovodstvo, Revizija i Financije, 9/19, str. 99.

Na temelju napisanog lako je zaključiti kako Hrvat kao stjecatelj dobara primjenjuje pojednostavljenje u oporezivanju što znači da ne treba iskazati stjecanje u Republici Hrvatskoj ni u zemlji primatelja dobara te ne treba predati PDV-S, ali isporuku treba iskazati u Obrascu ZP, stupac 13. – Vrijednost isporuke dobara u okviru trostranog posla (u kunama i lipama).

### 7.3.3. Hrvatski porezni obveznik kao primatelj dobara u trostranom poslu

Hrvatski porezni obveznik kao primatelj dobara u trostranom poslu obavezan je platiti porez na dodanu vrijednost prema članku 10. stavku 4. Zakona o porezu na dodanu vrijednost i članku 75. stavku 1. Zakona o porezu na dodanu vrijednost s obzirom na to da je na njega prešla porezna obveza kada je račun (s napomenom *reverse charge* i poziv na članak 141. Direktive Vijeća 2006/112/EZ<sup>21</sup>) dobio od poreznog obveznika iz države članice Europske unije, a dobra iz druge države članice Europske unije. Također, isporuka je obavljena u Republici Hrvatskoj, a prema članku 27. stavku 1. Zakona o porezu na dodanu vrijednost mjesto stjecanja dobara unutar Europske unije mjesto je gdje završava otprema ili prijevoz dobara stjecatelju (Slika 10.).

<sup>21</sup> Službeni list Europske unije, Direktiva Vijeća 2006/112/EZ dostupna na: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/HR/TXT/?uri=celex%3A32006L0112>



Slika 10. Hrvatski porezni obveznik kao primatelj dobara u trostranom poslu

Izvor: Markota (2019b), Posebnosti u oporezivanju trostranog posla, Računovodstvo, Revizija i Financije, 9/19, str. 102.

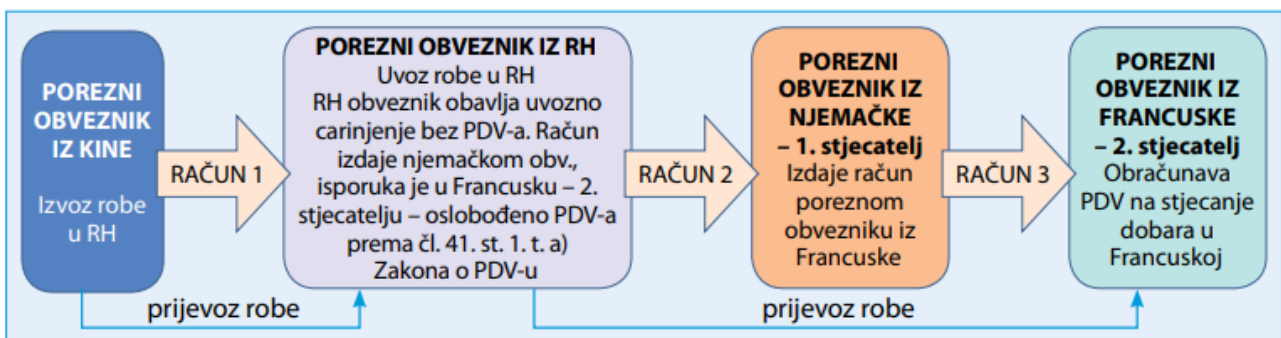
Prema članku 75. stavku 1. točki 3. Zakona o porezu na dodanu vrijednost prenesena porezna obveza plaća se iskazivanjem obveze u Obrascu PDV-a uz istovremeno iskazivanje pretporeza. Markota (2019b) objašnjava kako hrvatski porezni obveznik A – primatelj dobara (posljednji kupac) obvezu za porez na dodanu vrijednost iskazuje u Obrascu PDV-a na rednom broju II. 13. – Primljene isporuke dobara i usluga od poreznih obveznika bez sjedišta u RH po stopi od 25 % (ili II. 11. za 5 %, odnosno II. 12. za 13 %) te kao pretporez na III. 13. – Pretporez od primljenih isporuka dobara i usluga od poreznih obveznika bez sjedišta u RH po stopi od 25 % (ili III. 11. za 5 %, odnosno III. 12. za 13 %). Kako hrvatski porezni obveznik A kao posljednji kupac u trostranom poslu zapravo nije stekao dobra unutar Europske unije, nego je na njega samo prešla porezna obveza, nema obvezu iskazivati stjecanje dobara u evidenciji o stjecanju dobara kao ni u Prijavi za stjecanje dobara i usluga – Obrazac PDV-S. Jednako tako nema obvezu iskazivati podatke ni u zbirnoj prijavi – Obrazac ZP. Međutim, kada je porezni obveznik A primatelj isporuke u trostranom poslu – posljednji kupac, svotu primljenih dobara u trostranom poslu također treba evidentirati u Obrascu PDV-a pod VIII. 6. – Primljena dobra iz EU u okviru trostranog posla.

#### 7.4. Primjena carinskog postupka 42 u trostranom poslu

Carinski postupak 42 opisan je člankom 44. stavkom 1. točkom 26. Zakona o porezu na dodanu vrijednost gdje se navodi kako je plaćanja poreza na dodanu vrijednost oslobođen uvoz dobara otpremljenih ili prevezenih iz trećeg područja ili iz treće zemlje na područje Republike Hrvatske, ako je ta dobra uvoznik ili osoba koja je određena kao porezni dužnik pri uvozu neposredno nakon uvoza isporučio unutar Europske unije uz primjenu oslobođenja od poreza na dodanu vrijednost iz članka 41. stavka 1. Zakona o porezu na dodanu vrijednost. Spomenuto

oslobođenje primjenjuje se ako su zadovoljeni uvjeti iz članka 44. stavka 2. Zakona o porezu na dodanu vrijednost koji navode da uvoznik Carinskoj upravi mora pružiti sljedeće podatke: a) svoj PDV identifikacijski broj izdan u Republici Hrvatskoj ili PDV identifikacijski broj svoga poreznog zastupnika, koji jamči za plaćanje poreza na dodanu vrijednost, izdan u Republici Hrvatskoj; b) PDV identifikacijski broj stjecatelja, izdan u drugoj državi članici, kojemu se isporučuju dobra prema članku 41. stavku 1. točki a) Zakona o porezu na dodanu vrijednost ili vlastiti PDV identifikacijski broj izdan u državi u kojoj završava prijevoz ili otprema dobara, ako se dobra prema članku 41. stavku 1. točki d) Zakona o porezu na dodanu vrijednost premještaju; c) dokaz iz kojeg je vidljivo da su uvezena dobra namijenjena za prijevoz ili otpremu iz Republike Hrvatske u neku drugu državu članicu.

Navedenim odredbama može se primijeniti porezno oslobođenje na temelju carinskog postupka 42 i ako je u pitanju trostrani posao (Slika 11.).



Slika 11. Primjena carinskog postupka 42 u trostranom poslu

Izvor: Markota (2019b), Posebnosti u oporezivanju trostranog posla, Računovodstvo, Revizija i Financije, 9/19, str. 103.

Isporuke dobara u okviru carinskog postupka 42 iskazuju se u Obrascu PDV-a kao i u Obrascu ZP-a. U Zbirnoj prijavi navodi se PDV ID broj stjecatelja koji obavlja daljnju isporuku dobara u drugu državu članicu, odnosno prvog stjecatelja.

## **8. Prekogranične prijevare s porezom na dodanu vrijednost unutar Europske unije**

Iako postoji niz zakona i kontrola, članice Europske unije svakodnevno se susreću s milijunskim gubitcima u poreznim prijevarama s porezom na dodanu vrijednost. Naime, analize pokazuju kako su godišnji gubici oko 100 milijardi eura. Iako se na sve načine pokušava spriječiti, odnosno smanjiti opisani kriminal, činjenica je da se navedene prijevare otkriju tek nakon počinjene štete, a akteri navedenih prijevara većinom su organizirane skupine koje su odlično umrežene te izvrsno znaju u kojim je zemljama najmanje razvijena borba protiv istih.

Malverzacije s porezom na dodanu vrijednost očituju se u obliku prijevara u kojima se umanjuje porezna obveza, prijevara u kojima se prisvaja porez na dodanu vrijednost te prijevara s istovremenom kombinacijom obaju oblika. Osim navedene podjele, moguće je podjelu izvršiti i na temelju složenosti situacije: na prijevaru samo s domaćim sudionicima ili na prijevaru s međunarodnim sudionicima, odnosno na prijevaru s pojedinačnim transakcijama ili prijevaru sa slijedom fiktivnih transakcija.

Nezakonito umanj enje porezne obveze kao i nezakonito prisvajanje poreza na dodanu vrijednost očituje se u podejnjivanju vrijednosti zaliha, odnosno u precjenjivanju vrijednosti gotovih proizvoda, neistinitog sortiranja robe, iskazivanja lažne količine robe, fiktivnih faktura itd. Najučestalije, a za države članice najopasnije, prisvajanje je povrata poreza na dodanu vrijednost unutar država članica s takozvanim trgovcem koji nestaje. Naime, navedena prijevara dijeli se na akvizicijsku prijevaru, kružnu prijevaru te kontra prijevaru. Detaljnije o tome u nastavku.

### **8.1. Kružna prijevarena**

Kružna prijevarena temelji se na stjecanju dobara iz Europske unije pri čemu dolazi do međusobnog prebijanja pretporeza i porezne obveze, odnosno nema fizičkog plaćanja poreza na dodanu vrijednost. Stjecatelj dobara tako nabavljenu robu prodaje s uračunatim porezom na dodanu vrijednost te nestaje u trenutku kada treba podmiriti obvezu za obračunati porez na dodanu vrijednost, dok kupac navedenih dobara iskazuje potraživanje za porez na dodanu vrijednost od države. U kružnoj prijevaren sudjeluje nekoliko kupaca, takozvanih *Buffera*, koji



robu, to jest proizvod preprodaju ni uz kakvu ili uz vrlo malu maržu uz najnormalnije iskazivanje poreza na dodanu vrijednost. Svi kupci u transakciji iskazuju i uredno plaćaju porez na dodanu vrijednost, jedino nestajući trgovac iskazuje porez na dodanu vrijednost u knjigovodstvenim evidencijama, ali ga nikad ne podmiri državi zato što u međuvremenu prestaje s poslovanjem. Predmet transakcija najčešće je lako utrživa roba velike vrijednosti koja je istovremeno i lako prenosiva (elektronički uređaji).

## **8.2. Akvizicijska prijevarena**

Prijevarena kod koje se uvezena roba prodaje po nultoj stopi poreza na dodanu vrijednost naziva se akvizicijskom prijevarenom. Budući da prodavatelj, to jest uvoznik ne obračuna porez na dodanu vrijednost, postaje konkurentniji na tržištu te takvom prodajom oštećuje državni proračun. Nakon prodaje prodavatelj nestaje. Navedena malverzacija lako je dokaziva.

## **8.3. Kontra prijevarena**

Kontra prijevarena temelji se na kombinaciji zakonite i nezakonite transakcije. Naime, porezni obveznik istovremeno se nalazi u dvjema odvojenim transakcijama pri čemu je jedna transakcija zakonita, a druga ne. Zakonitom transakcijom prikriva se kružna prijevarena. U slučaju nadzora teško je dokazati što je prividan posao, a što ne.

## **8.4. Ured europskog javnog tužitelja**

Dana 8. lipnja 2017. godine dvadeset članica Europske unije dogovorilo je uspostavljanje Ureda europskog javnog tužitelja koji bi bio nadležan za istraživanje, kaznene progone i otvaranje sudskih postupaka za štete nastale u proračunu Europske unije. Uredbu o osnivanju donijelo je Vijeća za pravosuđe i unutarnje poslove 12. listopada 2017. godine, dok je 20. studenoga 2017. godine ona stupila na snagu. U međuvremenu, Uredu su se pridružile još dvije članice te je s djelovanjem započeo 1. lipnja 2021. godine. Sjedište mu je u Luksemburgu.

Ured europskog javnog tužitelja je, kao što ime i kaže, neovisan i decentraliziran ured tužitelja Europske unije zadužen za istrage, kaznene progone i otvaranje sudskih postupaka koji štete proračunu Europske unije. Riječ je o prijevarama, korupciji i prekograničnim prijevarama sa sredstvima Europske unije u iznosu većem od 10.000,00 eura te prijevarama s porezom na

dodanu vrijednost čija je vrijednost veća od 10 milijuna eura. Djelovanje će se temeljiti na kombinaciji europskog i nacionalnog zakonodavstva država članica. Također, Ured će istragu temeljiti na usklađenim politikama što trenutno nije slučaj zato što se politike djelovanja razlikuju među državama članicama. Rad će se temeljiti na brzom razmjeni informacija, umreženim istragama, brzom oduzimanju imovine, brzim uhićenjima osumnjičenih osoba itd. Ured će predstavljati jedinstveno tijelo bez stalnih prekida u započetim postupcima i imat će sveobuhvatni uvid u problem što ubrzava njegovo rješavanje.

U Europskoj uniji postoje tijela zadužena za suzbijanje nepravilnosti i prijevara, kao što su Europski ured za borbu protiv prijevara, Agencija Europske unije za suradnju u području kaznenog pravosuđa te Europski policijski ured, no činjenica je kako oni nisu nadležni za realizaciju kaznenih istraga kao ni za kazneni progon počinitelja prijevara. Također, problem se javlja i zato što se zakonodavstvo razlikuje od države do države te prevaranti za isto kazneno djelo ne odgovaraju jednako. Osim toga, problem se očituje i u nerealiziranim povratima, odnosno prevaranti zadržavaju prihode stečene nezakonitim radnjama zbog nedosljednosti pravnih propisa Europske unije. Osnivanjem Ureda europskog javnog tužitelja navedeni su problemi uklonjeni.

## 9. Rasprava

Razlog pisanja rada na temu „Sprječavanje zlouporabe poreza na dodanu vrijednost u transakcijama unutar Europske unije“ pojašnjenje je transakcija na jedinstvenom tržištu Europske unije te utvrđivanje učestalosti zlouporabe poreza na dodanu vrijednost. Naime, kada se poslovanje odvija među poduzetnicima iz različitih država članica Europske unije, nužno je utvrditi zadovoljava li transakcija sve uvjete, to jest pronaći odgovore na sljedeća pitanja: tko su sudionici transakcije, gdje se obavlja transakcija, je li transakcija oporeziva porezom na dodanu vrijednost, postoji li mogućnost oslobođenja od poreza na dodanu vrijednost te tko je obveznik plaćanja poreza na dodanu vrijednost. Sve navedeno potrebno je utvrditi kako bi se transakcija izvršila po svim propisima Europske unije.

U situacijama kada uvjeti transakcije nisu dobro definirani, postoji mogućnost oštećenja proračuna Europske unije, što namjerno, što nenamjerno. U skladu s tim, uvijek se postavlja pitanje koliko su česte i koliko su značajne prijevare te kako im stati na kraj. Sve radnje poduzete protiv poreznih prijevara zapravo za glavni cilj imaju vraćanje prihoda koji nisu uplaćeni tijelima javne vlasti. Naime, ove godine na području Republike Hrvatske zabilježene se čak 234 kaznene prijave, dok je proračun utajivanjem poreza od 2019. godine do današnjeg dan oštećen za 262 milijuna kuna. Navedene malverzacije otkrivene su zahvaljujući stručnjacima iz porezne uprave, to jest iz sektora za financijske istrage.

Kada je riječ o prijevarama na području Republike Hrvatske, porezni stručnjaci ističu kako se radi o kružnim prijevarama iz područja poreza na dodanu vrijednost, a ključno je da prevaranti moraju poznavati propise o porezu na dodanu vrijednost i najslabije karike svake države članice Europske unije da bi došli do poreza. Riječima porezne stručnjakinje Đurđice Jurić, kružne prijevare nastaju kada prvi račun kreće iz druge države članice EU-a, primjerice u Hrvatsku, glasi na trgovačko društvo tog u budućnosti nestajućeg trgovca koji onda izdaje fiktivne račune za robu drugim trgovačkim društvima koji su u lancu prijevare osnovani isključivo s namjernom da jedan drugom fakturira relativno brzo. Naravno, nitko od njih nema zalihi robe jer je ostala negdje u EU-u ili prodana na crno. Svatko svakome fakturira na temelju fiktivnog računa. Zapravo izgleda kao da je sve čisto, ali onaj prvi – pokretač, nestaje. On nikada neće imati obvezu platiti PDV, a zadnji će povući pretporez iz državnog proračuna. Trenutno na području Republike Hrvatske traju uhićenja četrdesetak osoba iz Zagreba, Splita i Dubrovnika jer se

smatra kako su oštetile proračun za malo manje od 50 milijuna kuna prilikom preprodaje građevinskog materijala.

Prijevare s porezom na dodanu vrijednost među državama članicama Europske unije svakodnevne su, a procjenjuje se kako su godišnji gubici oko 100 milijardi eura. Zadnja značajnija prijevarena odvila se na području Litve. Riječ je o kružnoj prijevari u iznosu 4,9 milijuna eura. Prijevarena se temeljila na preprodaji ulja za podmazivanje. Naime, poljska firma fakturirala je ulje drugim firmama članicama Europske unije da bi isporuka bila oslobođena poreza na dodanu vrijednost. Međutim, do stvarnog fakturiranja nikad nije došlo zato što su napravljene fiktivne fakture za fiktivne firme osnovane u kriminalne svrhe u državama Europske unije. Prema tim fakturama ulje je isporučeno u Latviju, Estoniju, Češku i Mađarsku, no u stvarnosti je spomenuti proizvod prodan poljskim firmama/fizičkim osobama bez ikakvih računa i bez obračunanog poreza na dodanu vrijednost. U opisanoj situaciji otkrivena je mreža od najmanje 60 osoba unutar pet država Europske unije.

Prijevarena nestalih trgovaca unutar zajednice (MTIC) ne utječe samo na vlade nego i na sve građane. Milijarde eura koje organizirane kriminalne skupine otimaju od poreznih obveznika kroz tu shemu prijevare u konačnici pljačkaju građane čime utječu na financiranje vitalnih javnih usluga. Učinkovita borba protiv prekograničnog zahtijeva međunarodno koordinirane operacije koje okupljaju pogođene države članice, Europol i partnere od povjerenja.

Osim država članica Europske unije, odnosno osim osoba odgovornih za nadzor i kontrolu porezne politike, građani su također svjesni svih problema koji nastaju zbog navedenih propusta. Naime, novinari su svojim istraživanjima u javnost pustili sve informacije o poreznim manjkavostima što je u konačnici pridonijelo osuđivanju porezne prakse. Istraživanja pokazuju kako se mišljenje građana o sudjelovanju Europske unije u borbi protiv poreznih prijevarena u zadnje vrijeme poboljšalo iako i dalje ostaje veliki broj onih koji smatraju kako bi uključenost Europske unije trebala biti značajnija. Navedeno ni ne čudi s obzirom na to da se poreznim prijevarama oštećuje državni proračun što za posljedicu ima manjak sredstava za financiranje javnih usluga čime su naposljetku oštećeni upravo građani Europske unije.

Budući da su svi bili svjesni kako je sustav poreza na dodanu vrijednost u transakcijama unutar Europske unije bio pun manjkavosti, bez obzira na sve zakone i propise što na razini pojedinih država, a što na razini cijele Europske unije, lako je shvatiti kako je bilo nužno osmisliti nove

modele kontrola kojima će se stati na kraj navedenim problemima. Nužnost novih modela i novog načina djelovanja očituje se u osnivanju Ureda europskog javnog tužitelja koji predstavlja novu organizaciju protiv prijevара, korupcije te prekograničnih prijevара s porezom na dodanu vrijednost čija je vrijednost veća od 10 milijuna eura.

Ured europskog javnog tužitelja, iako je tek započeo s radom, već je pokazao odlične rezultate. Primjer navedenog je i Republika Hrvatska te uhićenje bivše hrvatske ministrice regionalnog razvoja i fondova Europske unije. USKOK je na temelju medijskih natpisa o navodnoj aferi ministrice pokrenuo istragu, odnosno pribavio potrebnu dokumentaciju i prikupio izjave tridesetak osoba, ali zbog manjka dokaza nije donesena meritorna odluka. Spomenuta dokumentacija predana je Uredu europskog javnog tužitelja koji je na kraju sve otkrio. Trenutno je procijenjeno kako u Republici Hrvatskoj ima 15 potencijalnih predmeta koje će preuzeti Ured europskog javnog tužitelja. Osim u Hrvatskoj, Ured pokazuje odlične rezultate i u ostatku Europe pa se tako za primjer može uzeti prijevара unutar/između Njemačke, Italije i Bugarske s uhićenjem desetak osoba zbog preprodaje luksuznih automobila. Vrijednost automobila je oko 13 milijuna eura, a riječ je o prijevari s nestajućim trgovcem. Uzimajući u obzir sve napisano, lako je zaključiti da je pred Uredom europskog javnog tužitelja blistava budućnost.

## 10. Zaključak

Porez na dodanu vrijednost je porez na promet koji se obračunava u svakoj fazi proizvodnog, odnosno prodajnog ciklusa, ali samo na iznos dodane vrijednosti. Njegova upotreba počela je šezdesetih godina 20. stoljeća, točnije u Francuskoj 1958. godine, a zatim se postepeno širila Europom i svijetom. Predmet oporezivanja porezom na dodanu vrijednost isporuka je dobara u tuzemstvu uz naknadu koju obavi porezni obveznik kao takav, stjecanje dobara unutar Europske unije koje se u tuzemstvu obavi uz naknadu, obavljene usluge u tuzemstvu uz naknadu koje obavi porezni obveznik koji djeluje kao takav i uvoz dobara. Isporuka dobara unutar Europske unije oslobođena je poreza na dodanu vrijednost, ali samo uz ukupno zadovoljenje predviđenih uvjeta.

Republika Hrvatska navedeni porez uvela je 1. siječnja 1998. godine, dok je srpanj 2013. godine za Republiku Hrvatsku značajan zbog ulaska u Europsku uniju. Naime, postavši članicom Europske unije Hrvatska je prihvatila i veliki broj promjena u svijetu poreznih obveznika koji posluju s drugim poreznim obveznicima iz preostalih država članica Europske unije. Upravo je u srpnju navedene godine i donesen novi Zakon o porez na dodanu vrijednost (Narodne novine broj 73/13), Pravilnik o porezu na dodanu vrijednost (Narodne novine broj 79/13 i 85/13), Pravilnik o postupku ostvarivanja oslobođenja o porezu na dodanu vrijednost i trošarine za diplomatska i konzularna predstavništva, institucije i tijela Europske unije te međunarodne organizacije (Narodne novine broj 79/13) i Pravilnik o oslobođenju od poreza na dodanu vrijednost i trošarine za robu uvezenu u osobnoj prtljazi osoba koje putuju iz trećih država te za robu uvezenu kao mala pošiljka nekomercijalnog značaja (Narodne novine broj 79/13).

Novim Zakonima i Pravilnicima postignute su razne korekcije na području poreza na dodanu vrijednost, a između ostalog korigirani su i pojedini izrazi. Naime, budući da više nema graničnih crta ni carinske kontrole, više nije riječ o uvozu i izvozu dobara kada se radi o kretanju i razmjeni dobara unutar područja Europske unije, stoga su navedeni izrazi zamijenjeni riječima „stjecanje dobara iz druge države članice“, odnosno izrazom „isporuka dobara u drugu državu članicu“. Navedene promjene nastale su jer se pojmovi uvoz i izvoz i dalje koriste kod razmjene dobara s državama koje nisu članice Europske unije. Prilikom poslovanja s drugim državama nužno je dobro utvrditi područja koja su uključena, odnosno isključena iz područja Europske unije za potrebe oporezivanja porezom na dodanu vrijednost zato što područje primjene PDV Direktive definira oporezuje li se analizirana transakcija porezom EU-a na dodanu vrijednost

ili ne. Osim navedenih izmjena, ulaskom Hrvatske u Europsku uniju pojavljuju se i novi izrazi kao što su PDV identifikacijski broj, prag isporuke, prag stjecanja, transakcija B2B, transakcija B2C, trostrani posao te *reverse charge*.

Iako postoje razni zakoni i pravilnici, članice Europske unije svakodnevno se susreću s milijunskim gubitcima u poreznim prijevarama s porezom na dodanu vrijednost. Naime, analize pokazuju kako su godišnji gubici oko 100 milijardi eura. Iako se na sve načine pokušava spriječiti, odnosno smanjiti opisani kriminal, činjenica je da se navedene prijevare otkriju tek nakon počinjene štete. Kako bi se navedeno spriječilo, osnovana je nova organizacija protiv prijevara, korupcije te prekograničnih prijevara s porezom na dodanu vrijednost čija je vrijednost veća od 10 milijuna eura.

Na temelju svih analiziranih pojmova i Zakona, moguće je dati odgovor na dvije postavljene hipoteze iz *Uvoda* ovog specijalističkog rada.

*H1: Prijevare s porezom na dodanu vrijednost unutar Europske unije zanemarive su i vrlo rijetke zbog umreženosti država članica.*

Hipoteza polazi od pretpostavke kako je zlouporaba poreza na dodanu vrijednost unutar Europske unije vrlo rijetka te neznčajna. Naime, istraživanjem se dolazi do zaključka kako su godišnji gubici vrlo značajni, odnosno iznose oko 100 milijardi eura. Iako se na sve načine pokušava spriječiti, odnosno smanjiti opisani kriminal, činjenica je kako se navedene prijevare otkriju tek nakon počinjene štete, a akteri navedenih prijevara većinom su organizirane skupine koje su odlično umrežene te vrlo dobro znaju u kojim državama je najmanje razvijena borba protiv istih. Prijevare nastaju umanjnjem porezne obveze, prisvajanjem poreza na dodanu vrijednost te kombiniranjem obaju oblika.

*H2: Države članice Europske unije imaju neovisnu i visoko specijaliziranu organizaciju za sprječavanje prijevara s porezom na dodanu vrijednost, a njezina članica je i Republika Hrvatska.*

Tom se hipotezom pretpostavlja kako Europska unija ima razvijeno tijelo za sprječavanje prijevara i manipulacija s porezom na dodanu vrijednost. Činjenica je kako Europska unija godinama ima tijela zadužena za suzbijanje nepravilnosti i prijevara, kao što su Europski ured

za borbu protiv prijevара, Agencija Europske unije za suradnju u području kaznenog pravosuđa te Europski policijski ured, no činjenica je i kako oni nisu nadležni za realizaciju kaznenih istraga kao ni za kazneni progon počinitelja prijevара. Također, problem se javlja i što se zakonodavstvo razlikuje od države do države te prevaranti za isto kazneno djelo ne odgovaraju jednako. Osim toga, problem se očituje i u nerealiziranim povratima, odnosno prevaranti zadržavaju prihode stečene nezakonitim radnjama zbog nedosljednosti pravnih propisa Europske unije. Kako bi se navedeni problemi riješili, osnovan je Ured europskog javnog tužitelja koji je s radom započeo 1. lipnja 2021. godine. Također, članica navedenog Ureda je i Republika Hrvatska.

Iz navedenog je jasno kako se hipoteza jedan odbacuje zato što su iznosi prijevара na godišnjoj razini itekako značajni, a osim značajnih iznosa prijevара, nedvojbeno je i kako prevaranti zbog svoje spretnosti i dobro razrađenog sustava prijevара svakodnevno oštećuju proračun članica Europske unije. Za razliku od hipoteze jedan, hipoteza dva se prihvaća s obzirom na to da je s radom, ne tako davno, započeo Ured europskog javnog tužitelja. Naime, osnivanjem Ureda riješeni su svi nedostaci koji su postajali u dosadašnjim organizacijama, no više o svemu moći će se reći nakon nekoliko godina kada se procijeni njegova učinkovitost.



## Literatura

- 1) Bejaković, P. (2016). Promjene poreza na dodanu vrijednost u Hrvatskoj u novom tisućljeću, Porezni vjesnik. <https://www.ijf.hr/upload/files/file/PV/2016/9/bejakovic.pdf> [pristupljeno 29. ožujka 2021.]
- 2) Benazić, A. (2016). Primjena mehanizma obrnutog oporezivanja i njegovi učinci na troškove ispunjavanja obveze PDV-a u Europskoj uniji, Institut za javne financije. <https://www.ijf.hr/upload/files/file/PV/2016/2/benazic.pdf> [pristupljeno 25. ožujka 2021.]
- 3) Cirkveni Filipović, T., Markota, Lj. (2020). Oslobođenja u sustavu PDV-a, Računovodstvo, revizija i financije. <https://www.rrif.hr/clanak-20226/> [pristupljeno 20. studenoga 2021.]
- 4) Delfi.lt, <https://www.delfi.lt/en/business/cross-border-vat-fraud-case-handed-over-to-court.d?id=88383385> [pristupljeno 20. studenoga 2021.]
- 5) Dnevnik.hr, <https://dnevnik.hr/vijesti/hrvatska/porezna-strucnjakinja-objasnila-je-proces-utaje-poreza-za-dnevnik-hr---681618.html> [pristupljeno 20. studenoga 2021.]
- 6) European Public Prosecutor's Office, <https://www.eppo.europa.eu/en/news/international-strike-against-organised-crime-group-10-arrests-and-seizures-worth-least-eu13> [pristupljeno 20. studenoga 2021.]
- 7) Friganović, M. (2013). Oporezivanje prodaje PDV-om prodaje dobara na daljinu unutar EU, Računovodstvo i porezi u praksi. [https://www.racunovodstvo-porezi.hr/sites/default/files/privici/ripup13-05-074\\_1.pdf](https://www.racunovodstvo-porezi.hr/sites/default/files/privici/ripup13-05-074_1.pdf) [pristupljeno 27. studenoga 2020.]
- 8) Jelčić, B. (2011). „Porezi opći dio“, Visoka Poslovna škola Libertas, Zagreb.
- 9) Jelčić, B., Jelčić B, (1998). Porezni sustav i porezna politika, Informator, Zagreb.
- 10) Kesner-Škreb, M (2005). Porez na promet, Financijska teorija i praksa. <http://www.ijf.hr/pojmovnik/promet.htm> [pristupljeno 15. lipnja 2021.]
- 11) Kliment, A., Dražić Lutilsky, I. (2005). Porez na dodanu vrijednost na temelju računa – usporedba Hrvatske sa zemljama Europske unije, Zbornik Ekonomskog fakulteta u Zagrebu. <https://hrcak.srce.hr/26226> [pristupljeno 19. lipnja 2021.]
- 12) Kliska, S. (2006). Vodič za razumijevanje poreza, Rifin, Zagreb.
- 13) Kuliš, D. (2007). Oporezivanje potrošnje: porez na dodanu vrijednost i trošarine, Institut za javne financije. <http://web3.ijf.hr/newsletter/33.pdf> [pristupljeno 24. veljače 2021.]
- 14) Lukša, B. A. (2017). PDV kružne prijevare i kako se zaštititi od gubitaka, <https://texel.hr/blog/pdv-kruzne-prijevare-se-zastiti-gubitaka/> [pristupljeno 12. travnja 2021.]

- 15) Markota, Lj. (2019a). Isporuka i stjecanje dobara unutar EU-a, PRAVO I POREZI. <https://www.rrif.hr/clanak-19611/> [pristupljeno 22. studenoga 2020.]
- 16) Markota, Lj. (2019b). Posebnosti u oporezivanju trostranog posla, Računovodstvo, revizija i financije. <https://www.rrif.hr/clanak-19584/> [pristupljeno 22. studenoga 2020.]
- 17) Markota, Lj. (2020a). Oporezivanje „inozemnih usluga“ (I. dio), Računovodstvo, revizija i financije. <https://www.rrif.hr/clanak-20280/> [pristupljeno 22. studenoga 2020.]
- 18) Markota, Lj. (2020b). Oporezivanje „inozemnih usluga“ (II. dio), Računovodstvo, revizija i financije. <https://www.rrif.hr/clanak-20346/> [pristupljeno 22. studenoga 2020.]
- 19) Mijatović, N. (2015). Oporezivanje u Europskoj uniji: promicanje unutarnjeg tržišta i ekonomskog rasta, Institut za javne financije. <https://www.ijf.hr/upload/files/file/PV/2015/4/mijatovic.pdf> [pristupljeno 18. svibnja 2021.]
- 20) Mijatović, N. (2020). Trendovi oporezivanja u Europskoj uniji (izdanje 2020. godine), [https://europa.eu/youreurope/business/taxation/vat/vat-rules-rates/index\\_hr.htm](https://europa.eu/youreurope/business/taxation/vat/vat-rules-rates/index_hr.htm)
- 21) Ministarstvo financija – Porezna uprava (2021.) Provjera PDV identifikacijskog broja, dostupno na: <https://www.porezna-uprava.hr/PdviEu/Stranice/Provjera-PDV-identifikacijskog-broja.aspx> [pristupljeno 29. studenoga 2020.]
- 22) Ministarstvo financija (2021.) Državni proračun 2020. godine, dostupno na: <https://mfin.gov.hr/proracun-86/drzavni-proracun-2020-godina/2981>, [pristupljeno 21. siječnja 2021.]
- 23) Nacional.hr, <https://www.nacional.hr/uzivo-marusic-priznala-propust-hrvoj-sipek-u-hrvatskoj-5-predmeta-za-europskog-tuzitelja/> [pristupljeno 20. studenoga 2021.]
- 24) Najčešća pitanja o Uredu europskog javnog tužitelja, Europska komisija, Službene internetske stranice Europske. [https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/hr/MEMO\\_18\\_4767](https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/hr/MEMO_18_4767) [pristupljeno 20. travnja 2021.]
- 25) Oslobođenje od PDV-a (2021). Europska komisija, Službene internetske stranice Europske unije, [https://europa.eu/youreurope/business/taxation/vat/vat-exemptions/index\\_hr.htm](https://europa.eu/youreurope/business/taxation/vat/vat-exemptions/index_hr.htm) [pristupljeno 3. travnja 2021.]
- 26) Perez Fureš, I. (2016). Promjene u sustavu PDV-a s aspekta ulaska Republike Hrvatske u EU, Specijalistički diplomski stručni, Veleučilište u Karlovcu, <https://urn.nsk.hr/urn:nbn:hr:128:778524> [pristupljeno 22. studenoga 2020.]
- 27) Pojam i vrste javnih prihoda (2015). Ekonomski fakultet u Zagrebu, <https://www.efzg.unizg.hr/UserDocsImages/fin/nsokol/1.%20POJAM%20I%20VRSTE%20JAVNIH%20PRIHODA%202015.pdf> [pristupljeno 21. svibnja 2021.]

- 28) Šimović, H. (2007). Porez na dodanu vrijednost i trošarine, Porezni sustav Republike Hrvatske. [https://bib.irb.hr/datoteka/291926.H.Simovic\\_Skripta\\_PDV\\_i\\_trosarine.pdf](https://bib.irb.hr/datoteka/291926.H.Simovic_Skripta_PDV_i_trosarine.pdf) [pristupljeno 20. svibnja 2021.]
- 29) Šimović, H. Deskar-Škrbić, M. (2019). Oporezivanje potrošnje, Ekonomski lab. <https://arhivanalitika.hr/blog/ejs-12-oporezivanje-potrosnje/> [pristupljeno 4. lipnja 2021.]
- 30) Tadin, H. (2012). Europska unije-unutarnje tržište i porezi, Hita, Zagreb.
- 31) Ured europskog javnog tužitelja, Europsko vijeće. <https://www.consilium.europa.eu/hr/policies/eppo/> [pristupljeno 24. lipnja 2021.]
- 32) Zakon o porezu na dodanu vrijednost, <https://www.zakon.hr/z/1455/Zakon-o-porezu-na-dodanu-vrijednost-> [pristupljeno 10. srpnja 2021.]

## Popis tablica

Tablica 1. Prihodi od poreza na dodanu vrijednost u ukupnim poreznim prihodima/bruto domaćem proizvodu 2018. godine .....	23
Tablica 2. Popis stopa poreza na dodanu vrijednost koje se primjenjuju u državama članicama Europske unije.....	25
Tablica 3. Pravo na odbitak pretporeza prilikom stjecanja dobara .....	35
Tablica 4. Pravo na odbitak pretporeza za primljene <i>inozemne</i> usluge.....	60

## Popis slika

Slika 1. Oporezivanje usluga B2B .....	45
Slika 2. Oporezivanje usluga B2B .....	45
Slika 3. Oporezivanje usluga B2C .....	45
Slika 4. Oporezivanje usluga B2C .....	45
Slika 5. Mjesto isporuke dobara bez prijevoza prema članku 12. Zakona o porezu na dodanu vrijednost.....	62
Slika 6. Mjesto isporuke dobara s prijevozom prema članku 13. Zakona o porezu na dodanu vrijednost.....	63
Slika 7. Mjesto isporuke i stjecanja dobara s primjenom pojednostavljenja u oporezivanju...	63
Slika 8. Hrvatski porezni obveznik kao isporučitelj dobara u trostranom poslu.....	66
Slika 9. Hrvatski porezni obveznik kao stjecatelj dobara u trostranom poslu .....	67
Slika 10. Hrvatski porezni obveznik kao primatelj dobara u trostranom poslu .....	68
Slika 11. Primjena carinskog postupka 42 u trostranom poslu .....	69

## **Popis grafikona**

Grafikon 1. Kretanje prihoda od poreza na dodanu vrijednost u 2019. i 2020. godini .....	17
Grafikon 2. Porezna struktura u zemljama OECD-a i Hrvatskoj u 2018. godini.....	18