



Predujmovi – porezno i računovodstveno postupanje

Neven Baica, mag. oec.

U ovom članku pojašnjavamo računovodstvena i porezna postupanja s predujmovima. Osobitu pažnju posvećujemo predujmovima kod poreznih obveznika koji su u sustavu PDV-a a koji moraju voditi računa o oporezivanju predujmova PDV-om kao i o izravanju tako plaćenog PDV-a s obračunatim PDV-om na isporuku za koju je predujam primljen.

1. Uvod

Predujam (engl. payment in advance, njem. Vorschusszahlung) je plaćanje određenog novčanog iznosa unaprijed prilikom zaključenja ugovora ili u toku njegova trajanja za još neisporučenu robu ili neizvršenu uslugu, koji jedna ugovorna strana daje drugoj da bi joj olakšala ili omogućila izvršenje obveze.

Treba naglasiti da se davanja novčanog iznosa koji nije u svezi sa budućom isporukom ne smatra predujmom. U predujam nisu uključeni niti iznosi vezani za isporuku, ali čija namjena nije plaćanje buduće isporuke, kao što su kapare, jamčevine i slično.

Predujmovi se obično javljaju kod ugovora veće vrijednosti i/ili dužeg vremena ispunjenja, a mogu se ugovarati sa ciljem prevencije neplaćanja obveza i/ili financiranja ispunjenja ugovornih obveza isporučitelja dobra ili usluge.

Porezni tretman predujmova propisan je odredbama:

- **Zakona o porezu na dodanu vrijednost** (Nar. nov., br. 73/13, 99/13, 148/13, 153/13, 143/14, 115/16, 106/18 i 121/2019 ; u daljnjem tekstu: **Zakon**) te
- **Pravilnika o porezu na dodanu vrijednost** (Nar. nov., br. 79/13, 85/13, 160/13, 35/14, 157/2014, 130/15, 1/17, 41/17, 128/17, 1/19 I 1/2020; u daljnjem tekstu: **Pravilnik**).

Zanimljiva je činjenica da odredbama članka 4. Zakona kojima je propisano što je predmet oporezivanja, predujmovi nisu spomenuti. Oporezivost predujma PDV-om regulirana je tek odredbom članka 30. stavka 5. Zakona, koja utvrđuje obvezu obračunavanja PDV-a u trenutku primitka predujma.

Činjenica da je oporezivost predujmova dana odredbom u sklopu poglavlja "Isporuka dobara i usluga", upućuje da zakonodavac naplaćeni predujam smatra oporezivim događajem, te njegov **porezni status predujma povezuje sa statusom buduće isporuke za koju je primljen**. To znači da kod oporezivanja nekog predujma

treba primijeniti ista ona pravila vezana uz poreznu stopu, mjesto oporezivanja, porezna oslobođenja, prijenos porezne obveze, kao i iste posebne postupke oporezivanja koji će biti primijenjeni i na buduću isporuku za koju je taj predujam primljen.

Dosljedna primjena pravila oporezivanja propisana za isporuke na slučajeve danih i primljenih predujmova nije uvijek jednostavna i to iz više razloga. Osnovni je razlog što u trenutku primitka predujma nisu uvijek poznati svi detalji buduće isporuke za koju je predujam primljen. Upravo to onemogućava precizno "preslikavanje" poreznih pravila s buduće isporuke na predujam. Drugi problem predstavlja činjenica da oporezivanje predujmova nije poznato većini članica Europske unije a tako niti ispostavljanje računa za predujam, pa ispostavljeni račun za predujam porezne obveznike iz takvih europskih država može dovesti u zabunu.

Porezni i računovodstveni učinak predujma treba zasebno promatrati kod primatelja predujma i kod davatelja predujma, pa ih **uvjetno možemo podijeliti na primljene predujmove i dane predujmove**. Obzirom da predujam koji je zaprimio isporučitelj buduće isporuke ima značajnije porezne učinke **veći dio ovog članka odnosi se na porezna pravila koja se odnose na primljene predujmove**, što uključuje utvrđivanje poreznog tretmana, obvezu izdavanja računa, te obvezu izravanja računa za predujam s računom za isporuku. U ovom članku **pojasnili smo i sva porezna pravila te način evidentiranja danih predujmova**. Obzirom da je obveza davatelja predujma ispravno primijeniti porezna prava koja mu je omogućio primatelj predujma ispostavljanjem ispravno sastavljenog računa za predujam i isporuku, dio koji se odnosi na dane predujmove razumljivo je značajno manji.

U ovom članku pojasnit ćemo obveze i prava koja proizlaze iz danih i primljenih predujmova. odnosno pojasnit ćemo postupak obračunavanja PDV-a na primljene predujmove, izdavanje računa za predujam, ali i računa za isporuku za koju je taj predujam primljen u

slučajevima kada je predujam bio manji, veći ili jednak vrijednosti isporuke. U ovom članku kroz primjere knjiženja pojašnjavamo evidentiranje primljenih i danih predujmova u poslovnim knjigama, te povezivanje s zaprimljenim odnosno izdanim računom za isporuku.

2. Predujam u sustavu PDV-a

Kada razmatramo porezni tretman predujma tada ga trebamo promatrati kao poreznu obvezu kada promatramo iz kuta poreznog obveznika koji je predujam primio, te prava na pretporez kada promatramo iz kuta davatelja predujma. Ministarstvo financija - Porezna uprava mišljenjem¹ je dala idealni uvod u ovu temu.

“Za primljene predujmove obveza obračuna PDV-a nastaje u trenutku primitka predujma, a pravo na odbitak PDV-a nastaje u trenutku plaćanja predujma. Ako platitelj predujma ima račun do roka za podnošenje prijave PDV-a tada ima pravo na odbitak pretporeza u onom obračunskom razdoblju u kojem je platio predujam. Ako platitelj predujma nema račun za plaćeni predujam do roka za podnošenje prijave PDV-a tada ima pravo na odbitak pretporeza u onom obračunskom razdoblju u kojem je primio račun.

Prema tome, ako je porezni obveznik račun za predujam izdao 31. srpnja, a plaćanje mu je obavljeno 3. kolovoza, obveza obračuna PDV-a nastaje u kolovozu, a poreznom obvezniku koji je predujam platio također pravo na odbitak PDV-a nastaje u kolovozu.”

U nastavku prenosimo odredbe ZPDV-a i PPDV-a kojima su dana porezna pravila koja stvaraju gore navedene učinke, te ih dodatno pojašnjavamo kroz primjere.

2.1. Nastanak obveze PDV-a za primljeni predujam

Kada poduzetnik koji namjerava obaviti određenu isporuku dobara ili usluga, od primatelja takve isporuke, ili neke treće osobe za tu isporuku unaprijed primi novčana sredstva, smatra se da je primio predujam. Obveza obračuna PDV-a za tako primljene predujmove dana je odredbom članka 30. Zakona. Isto pravilo uz dodatno pojašnjenje dano je odredbom članka 37. stavka 1. Pravilnika koju citiramo:

Za primljene predujmove obveza obračuna PDV-a na primljeni iznos nastaje u trenutku primitka predujma. Za nastanak oporezivog događaja bitan trenutak naplate predujma, a ne trenutak isporuke dobara ili obavljanja usluga.

Prilikom utvrđivanja obveze obračuna PDV-a kod predujmova koristi se preračunana stopa PDV-a (čl. 37. st. 2. Pravilnika). Preračunata stopa izračunavaju se primjenom formule dane odredbom članka 47. stavka 4. Pravilnika:

$$\text{Preračunata stopa PDV-a} = \frac{\text{stopa PDV-a}}{100 + \text{stopa PDV-a}} \times 100$$

Primjenom ove formule na propisane porezne stope, kao rezultat dobit ćemo slijedeće iznose preračunatih poreznih stopa:

Porezna stopa	→	Preračunata porezna stopa
25 %	→	20 %
13 %	→	11,5044 %
5 %	→	4,7619 %

Odredbom člana 37. stavka 3. Pravilnika propisano je da se preračunata stopa ne koristi kod prijenosa porezne obveze temeljem članka 75. stavka 3. Zakona, već je u tom slučaju **PDV po stopi 25% obvezna obračunati osoba koja plaća predujam**. Način obračunavanja PDV-a u predujmu za redovnu isporuku i predujmu za isporuku sa prijenosom porezne obveze pojašnjavamo kroz primjere.

Primjer 1.a - Izračun porezne obveze za primljeni predujam (kod primatelja predujma)

Poduzetnik je od kupca primio predujam za isporuku koja će biti oporeziva po stopi od 25% u iznosu od **125.000,00** kuna. Poduzetnik je izračunao iznos porezne obveze iz primljenog predujma primjenom preračunate stope od 20%:

$$125.000,00 \times 20\% = 25.000,00 \text{ kuna}$$

Iznos poreza koji je poduzetnik - primatelj predujma dužan obračunati iznosi **25.000,00** kuna.

Primjer 1.b - Izračun porezne obveze kod tuzemnog prijenosa porezne obveze (kod davatelja predujma)

Poduzetnik je uplatio predujam u iznosu od **125.000,00** kuna te od dobavljača dobio račun na isti iznos sa tuzemnim prijenosom porezne obveze.

Poduzetnik koji je uplatio predujam izračunava iznos porezne obveze tako da na iznos iskazan na računu primijeni poreznu stopu od 25%.

$$125.000,00 \times 25\% = 31.250,00 \text{ kuna}$$

Iznos poreza koji je poduzetnik - davatelj predujma dužan obračunati iznosi **31.250,00** kuna.

Kao posebnost treba navesti i slučajeva obavljanja posebnog postupka oporezivanja putničke posebnost treba navesti i slučajeve obavljanja posebnog postupka oporezivanja putničke agencije kao i posebnog postupka oporezivanja za rabljena dobra gdje iznos PDV-a nije iskazan na računu, niti se može utvrditi iz samog iznosa predujma. U takvom slučaju izdavatelj računa za predujam obvezu za PDV utvrđuje iz izračunatog iznosa marže. Obzirom da iznos marže ne mora biti uvijek poznat u trenutku izdavanja računa za predujam, maržu će porezni obveznik, koji ispostavlja račun za predujam, morati procijeniti. O slučajevima kada je potrebno procijeniti osnovicu PDV-a za primljeni predujam detaljnije smo pisali u poglavlju 9.4. ovog članka.

2.2. Korištenje pretporeza za dani predujam

Za priznavanje pretporeza iskazanog u računima za predujmove vrijede ista pravila kao i kod računa za isporuku. Navedeno je izravno i propisano odredbom članka 60. stavka 1. točke f) Zakona prema kojem **porezni obveznik kod plaćenog predujma pretporez može odbiti ako je primljeni račun izdan u skladu s člankom 78. stavkom 1. Zakona**.

Odredbom članka 134. st. 1. Pravilnika propisano je da se za dane predujmove pretporez može odbiti u razdoblju oporezivanja u kojem je predujam plaćen, a platitelj predujma ima račun, **neovisno o tome što dobro nije isporučeno ili usluga obavljena**. Pravila pri-

1 Broj klase:410-19/14-01/51, Uruđbeni broj:513-07-21-01/14-1, Zagreb, 01.04.2014



znavanja pretporeza možemo sažeti na slijedeći način: Ako platitelj predujma do roka za podnošenje prijave PDV-a:

- **ima račun za plaćeni predujam** ➔ ima pravo na odbitak pretporeza u onom razdoblju oporezivanja u kojem je platio predujam.
- **nema račun za plaćeni predujam** ➔ ima pravo na odbitak pretporeza u onom razdoblju oporezivanja u kojem je primio račun.

Pravo na korištenje pretporeza za dani predujam prestaje:

- u razdoblju oporezivanja u kojem je primljen račun za obavljenu isporuku
- u razdoblju u kojem se doznalo da je isporuka obustavljena.

Gubitak prava na pretporez obavljanjem isporuke zapravo je redovni porezni postupak koji se obavlja u razdoblju oporezivanja u kojem je davatelj predujma zaprimio račun za isporuku na koju se predujam odnosio. Primjere poreznih postupanja u takvom slučaju pojašnjavamo u poglavlju u kojem pojašnjavamo sadržaj i porezna postupanja po izdavanju računa za isporuku za koju je primljen predujam i izdan račun za predujam, dok evidentiranje u poslovnim knjigama pojašnjavamo u poglavlju koje se bavi evidentiranjima.

Služaj prestanka prava na priznavanje pretporeza zbog povrata predujma pojasnili smo u okviru poglavlja 8. ovog članka.

3. Račun za predujam - obveza izdavanja, iznimke i sadržaj

Odredbama Zakona i Pravilnika propisana je i obveza ispostavljanja računa za primljeni predujam. Interesantna je činjenica da račun za predujam na kojem nije obračunat PDV ne treba evidentirati u poreznim knjigama, što pojašnjavamo u poglavlju ovog članka koje se bavi evidentiranjem predujmova u poslovnim knjigama trgovačkih društava. Iz toga je evidentno da je račun za predujam uglavnom porezni dokument, dok kao računovodstveni dokument služi samo u slučaju kada se temeljem njega iskazuje obveza za PDV ili pravo na pretporez. Račun za isporuku s druge strane treba uvijek promatrati i kao porezni i kao računovodstveni vjerodostojni dokument, obzirom da se temeljem njega provode evidentiranja, te da ga porezni nadzor smatra jednim od ključnih vjerodostojnih dokumenata za dokazivanja promjena na imovinskim stavkama, stavkama kapitala i obveza te stavkama temeljem kojih se utvrđuje rezultat poslovanja (prihodi i rashodi).

U ovom poglavlju prenosimo odredbe o obvezi izdavanja računa za predujam, te pojašnjavamo specifičnosti obveznog sadržaja takvog računa.

3.1. Obveza izdavanja računa za predujam

Odredbom članka 78. Zakona propisano je da je svaki porezni obveznik obvezan izdati račun za:

- 1) isporuke dobara i usluga koje je obavio drugom poreznom obvezniku ili pravnoj osobi koja nije porezni obveznik,
- 2) isporuke dobara u smislu članka 13. stavaka 3. i 4. Zakona,
- 3) isporuke dobara izvršene u skladu s uvjetima utvrđenima člankom 41. stavkom 1. Zakona,
- 4) **svaki predujam primljen prije obavljene isporuke dobara iz točaka 1. i 2. ovoga stavka i**
- 5) **svaki predujam primljen od drugoga poreznog obveznika ili pravne osobe koja nije porezni obveznik prije završetka obavljanja usluga.**

Dakle za isporuke dobara i usluga iz točke 1. i 2. potrebno je ispostaviti račun za predujam. Ovdje treba istaći da obje prethodno

citirane točke navode obvezu ispostavljanja računa poreznom obvezniku ili pravnoj osobi koja nije porezni obveznik.

3.2. Iznimke od obveze izdavanja računa za predujam

Zakonom je predviđen i iznimka kada račun za predujam nije potrebno izdavati, što pojašnjavamo u poglavlju koje slijedi. U zasebnom poglavlju pojašnjavamo i slučajeve kada se isporuke obavljaju unutar EU pri čemu je mišljenjem Ministarstvo financija - Porezna uprava dana uputa da obveza izdavanja računa ne postoji.

3.2.1. Isporuka i predujam u istom razdoblju oporezivanja

Pravilnikom je propisana **iznimka u slučaju kada je isporuka obavljena u istom razdoblju oporezivanja u kojem je primljen predujam**. Naime, u tom slučaju kada je vrijednost isporuke jednaka ili veća od iznosa primljenog predujma, obveza za PDV i pravo na pretporez biti će iskazani u istom iznosu u tom razdoblju oporezivanja i u slučaju da se izda račun za predujam i u slučaju kada račun za predujam nije izdan.

U tom slučaju odredbom članka 159. stavka 4. Pravilnika **propisana je iznimka od obveze izdavanja računa** propisane člankom 78. Zakona. Navedenu odredbu citiramo:

“Porezni obveznik nije obvezan izdati račun za primljeni predujam ako je izdao račun za obavljenu isporuku dobara ili usluga do roka za podnošenje prijave PDV-a za razdoblje oporezivanja u kojem je primio predujam.”

Navedeno je pojašnjeno i mišljenjem Ministarstva financija - Porezne uprave² prema kojem u slučajevima kada je **predujam primljen i isporuka izvršena u istom poreznom razdoblju ne postoji obveza iskazivanja umanjenja PDV-a na računu, jer račun za isporuku zamjenjuje račun za predujam, ako račun za predujam nije izdan.**

Dakle, u slučaju kada je predujam primjerice zaprimljen 1. siječnja 2020. godine, primatelj predujma neće morati izdati račun za predujam u slučaju kada je isporuka obavljena do 31. siječnja 2020. godine, te je za tu isporuku izdan račun do 20. veljače 2020.³ U takvom slučaju primatelj računa iskazat će poreznu obvezu u Obrascu PDV za siječanj 2020. godine, a u tom istom razdoblju davatelj računa ostvarit će kroz Obrazac PDV pravo na pretporez.

Treba naglasiti da se to odnosi samo u slučajevima kada je primljeni predujam manji ili jednak vrijednosti isporuke. No, što ako vrijednost isporuke ne pokrije u cijelosti iznos uplaćenog predujma? U takvom slučaju primatelj predujma treba utvrditi razliku predujma koji nije pokriven isporukom u istom razdoblju, te ispostaviti račun za predujam.

Na navedeno upućuje slijedeća napomena iz mišljenja Ministarstva financija - Porezne uprave⁴:

2 Broj klase: 410-01/13-01/2851, Urudžbeni broj: 513-07-21-01/13-4, Zagreb, 28.10.2013

3 Datum 20. veljače 2020 je krajnji rok za predaju Obrasca PDV za siječanj 2020. godine, što znači da datum izdavanja računa ne smije biti iza tog datuma.

4 Broj klase: 410-01/13-01/2851, Urudžbeni broj: 513-07-21-01/13-4, Zagreb, 28.10.2013.

“Ako je u istom obračunskom razdoblju, u kojem je primljen predujam, izdan račun za obavljenu isporuku dobara ili usluga, račun za predujam se ne bi izdavao. Drugim riječima, porezni obveznik bi krajem mjeseca utvrdio sve primljene predujmove po osnovi kojih nije obavljena isporuka i izdan račun i samo u tim bi slučajevima izdao račune za primljene predujmove.”

3.2.2. Predujmovi u vezi isporuka unutar EU i s trećim zemljama

Prema odredbama članka 38. i 39. Pravilnika obveza obračuna PDV-a ne nastaje kod pojedinih transakcija koje se odnose na isporuke unutar EU, odnosno kod izvoznih i uvoznih isporuka dobara s trećim zemljama.

Činjenica da su navedeni predujmovi oslobođeni PDV-a nema utjecaja na odredbu članka 78. st. 1. Zakona koje uređuju obvezu izdavanja računa, pa bi iz navedenog proizlazilo da i u vezi transakcija s Europskom unijom treba izdati račun za primljene predujmove sa svim propisanim elementima iz članka 79. st. 1. Zakona. No, obzirom da je hrvatska praksa izdavanja računa za predujam stvarala zabunu u odnosima sa partnerima iz EU Ministarstvo financija - Porezna uprava uputila je porezne obveznike da u takvim slučajevima nije potrebno izdavati račun za primljeni predujam. Relevantno pitanja i odgovor iz tog mišljenja⁵ citiramo u cjelosti:

“4. Postoji li obveza izdavanja računa za primljeni predujam od inozemnih kupaca s obzirom na članke 38. i 39. Pravilnika?

Iz odredbi Zakona proizlazi da se za primljene predujmove od inozemnih kupaca ne trebaju izdavati računi, obzirom da je u članku 79. Zakona izričito navedeno u kojim slučajevima se izdaje račun za predujam.”

Premda za navedeno mišljenje ne možemo naći uporište u odredbama članka 79. Zakona koje se niti ne bave obvezom izdavanja računa, niti u članku 78. Zakona, smatramo da porezni obveznici trebaju uvažiti ovo stajalište Ministarstva financija - Porezne uprave s uvjerenjem da će se nadzorna tijela nastaviti pridržavati ovog stajališta savjetnika iz svog resornog Ministarstva. Pri tome treba naglasiti slijedeće:



ističemo...

Smatramo da je izuzetak od obveze izdavanja računa moguće primijeniti isključivo u slučajevima kada je odredbama članaka 38. i 39. Pravilnika omogućeno da se na primljeni predujam iz EU ili trećih zemalja ne obračuna PDV.

Koji su to točno slučajevi, pojasnili smo u poglavlju 4. ovog članka.

3.3. Sadržaj računa za predujam

Sadržaj računa za predujam reguliraju iste odredbe kojima je reguliran i sadržaj računa za isporuku, uz određene izuzetke. U nastavku pojašnjavamo koji su osnovni elementi računa za predujam ispostavljenog sukladno obvezi iz članka 78. Zakona, te ističemo specifičnosti računa za predujam u odnosu na račun za isporuku.

3.3.1. Elementi računa iz Zakona o PDV-u

“Iznimno, račun za predujam ne mora sadržavati podatak o količini propisan člankom 79. stavkom 1. točkom 4. Zakona”

Odredbom članka 159. stavka 1. Pravilnika propisano je da se za primljene predujmove, odnosno uplate koje su izvršene prije isporuke dobra ili obavljene usluge mora izdati račun u smislu članka 79. stavka 1. Zakona uz jedan izuzetak - podatak o količini.

Prema navedenim odredbama proizlazi da **račun za predujam mora sadržavati slijedeće podatke⁶:**

- 1) broj računa i datum izdavanja,
- 2) ime i prezime (naziv), adresu, osobni identifikacijski broj ili PDV identifikacijski broj primatelja predujma,
- 3) ime i prezime (naziv), adresu, osobni identifikacijski broj ili PDV identifikacijski broj davatelja predujma,
- 4) uobičajeni trgovački naziv dobara te vrstu usluga koje će biti obavljene za primljeni predujam,
- 5) datum primitka predujma u računu za predujam, ako se taj datum može odrediti i razlikuje se od datuma izdavanja računa,
- 6) iznos primljenog predujma razvrstano po stopi PDV-a,
- 7) popuste ili rabate ako nisu uključeni u jediničnu cijenu,
- 8) stopu PDV-a,
- 9) iznos PDV-a razvrstan po stopi PDV-a, osim ako se primjenjuje posebni postupak za koji je u smislu ovoga Zakona taj podatak isključen,
- 10) zbrojni iznos naknade i PDV-a.

Premda Zakonom nije izričito navedeno, smatramo da umjesto elementa iskazanog pod rednim brojem 5. a koji se može odnositi isključivo na račun za isporuku, **treba osigurati podatak od datumu primljenog predujma**, kako bi se račun za predujam mogao jednostavno povezati s izvodom žiro računa ili drugim vjerodostojnim dokumentom koji dokazuje točan datum primitka predujma. Ukoliko je račun za predujam izdan za više različitih iznosa primljenih u više dana istog razdoblja oporezivanja, tada se na računu trebaju navesti svi datumi primitka i iznosi koji se odnose na te datume.

Zakonom je u članku 79. stavku 1. točki 6. navedeno da je obvezni element računa za isporuku “jedinična cijena bez PDV-a, odnosno iznos naknade za isporučena dobra ili obavljene usluge, razvrstane po stopi PDV-a”. **Podatak o količini nije obvezan element** računa za predujam, pa će **podatke o jediničnoj cijeni bez PDV-a** trebati **unijeti samo oni** primatelji predujma **koji su se odlučili** na računu za predujam **iskazivati podatke o količini**. Smatramo da ovu točku treba promatrati zajedno s točkom 8. 9. i 10. iste odredbe. U tom slučaju možemo istaći slijedeće:



ističemo...

Podatke o: iznosu primljenog predujma⁷, stopi PDV-a, i iznosu PDV-a treba iskazati razvrstane po poreznim stopama.

Jasno, navedeno će biti moguće ispoštovati samo u slučaju kada je poznato da će isporuka rezultirati primjenom različitih poreznih stopa. U slučaju kada primatelj predujma ne može treću stranu uvje-

⁶ Umjesto pojmova koji se odnose na prodavatelja koristili smo pojam “primatelj predujma”. Umjesto pojmaova koji se odnose na kupca koristili smo pojam “davatelj predujma”. Nazive podataka u kojima se spominje isporuka dobara i usluga prilagodili smo za transakciju primanja predujma.

⁷ Podatak o iznosu primljenog predujma možemo izjednačiti s podatkom o zbrojnom iznosu naknade i PDV-a (iz red. br. 10.)

⁵ Mišljenje ministarstva financija: broj klase: 410-01/13-01/2851 Urudžbeni broj: 513-07-21-01/13-4 Zagreb, 28.10.2013; objavljeno u RiPup-u 7/2014. str. 74.



riti da postoji vjerojatnost da će u isporuci biti uključene i snižene stope PDV-a, treba primijeniti stopu PDV-a od 25%. U slučaju kada je nepoznat točan omjer primjene različitih poreznih stopa, porezni obveznik koristi se procjenom.

Pri ispostavljanju računa za predujmove izdavatelj računa dužan se pridržavati i odredbi iz stavaka 2. do 11. istog članka u kojima su propisani **dodatni podaci i napomene** koje treba stavljati na račune izdane za oslobođene isporuke, isporuke u posebnim postupcima oporezivanja i drugim specifičnim slučajevima.

Odredba iz članka 159. stavka 1. Pravilnika izričito utvrđuje da se za predujmove treba izdati račun u smislu članka 79. stavka 1. Zakona, što znači da se ne može za predujmove izdati pojednostavljeni račun iz stavka 12. istog članka Zakona.

**ističemo...**

Za primljene predujmove do 700,00 kn **ne može se izdati pojednostavljeni račun** iz članka 79. stavka 12. Zakona.

Potrebno je naglasiti nema zahtjeva da se u samom nazivu računa ističe da se račun odnosi na predujam. Dakle možemo istaći da **naziv "RAČUN ZA PREDUJAM" nije obvezan element računa za predujam.** To znači da je dovoljno da se iz sadržaja računa može jasno utvrditi da se radi o računu koji je izdan za primljeni iznos novčanog predujma. Smatramo bitnim da se pri tome vodi računa da treća strana na jedostavan način iz računa, osim obveznih podataka o davatelju i primatelju predujma, može utvrditi i ukupan iznos primljenog predujma, datum primljenog predujma, svrhu primljenog predujma te napomene kojima se navode odredbe koje su ključne za primjenu određenog poreznog postupka na iznos primljenog predujma.

3.3.2. Elementi računa iz Zakona o fiskalizaciji u prometu gotovinom

Za potrebe provedbe postupka fiskalizacije račun, osim podataka propisanih posebnim propisima, **mora sadržavati i podatke iz članka 9. Zakona o fiskalizaciji u prometu gotovinom (Nar. nov., br. 133/12) a, to su:**

- 1) vrijeme izdavanja računa (sat i minuta),
- 2) oznaku operatera (osobe) na naplatnom uređaju,
- 3) oznaku načina plaćanja računa – novčanice, kartica, ček, transakcijski račun, ostalo,
- 4) Jedinstveni identifikator računa i
- 5) zaštitni kod izdavatelja obveznika fiskalizacije⁸ i
- 6) QR kod (od 2021 godine).

Zakonom o fiskalizaciji u prometu gotovinom propisana je i **struktura broja računa.** Tako broj računa temeljem odredbe članka 11. stavka 1. obveznici fiskalizacije iz članka 3. ovoga Zakona, kod provedbe postupka fiskalizacije moraju iskazati u polju broj računa u tri dijela:

numerički broj računa	/	oznaka poslovnog prostora	/	broj naplatnog uređaja
-----------------------	---	---------------------------	---	------------------------

Ovdje treba istaći da su navedenu strukturu računa **obveznici fiskalizacije dužni primijeniti na sve račune,** neovisno o tome kako su naplaćeni, te da li su izdani iz fiskalnog uređaja ili ne. Isto se od-

nosi i na račune za predujam. Isto vrijedi i za gore navedene podatke iz članka 9. Zakona o fiskalizaciji u prometu gotovinom.

3.3.3. Elementi računa iz Zakona o trgovačkim društvima

Zakonom o trgovačkim društvima (Nar. nov., br. 111/93 - 68/13; u daljnjem tekstu: ZTD) u odredbama članka 21. stavaka 4.-8. propisani su podaci koji moraju biti otisnuti na poslovnom papiru trgovca, a u koje se ubraja i račun. Tako se primjerice temeljem ovog propisa na račun mora otisnuti njegova tvrtka, sjedište, sud kod kojega je upisan u trgovački registar i broj pod kojim je to učinjeno, tvrtka i sjedište pravnih osoba kod kojih se vode njegovi računi i brojevi tih računa. Isto vrijedi i za sadržaj internetske stranice društva. Zakonom su propisani i neki posebni podaci koji trebaju unijeti pojedini oblici trgovačkih društava.

Odredbom članka 21. stavka 7. ZTD-a propisano je da na dopisima koji se upućuju osobama s kojima se nalazi u poslovnom odnosu ili s kojima je već započeo prijepisku, trgovac **može upotrebljavati poslovni papir na kojemu su otisnuti samo njegova tvrtka ili skraćena tvrtka i sjedište.**

Primjećujemo da trgovci kod sastavljanja računa uglavnom zanevaraju navedene odredbe ZTD-a, te da računi ne sadrže podatke iz navedenih odredbi. Obzirom da, koliko nam je poznato, porezna tijela RH nisu dosad inzistirala na primjeni ovih odredbi kod izdavanja gotovinskih računa, smatramo da je općeprihvaćeno da se navedene odredbe ne primjenjuju na gotovinske račune. No, kod izdavanja računa iz članka 79. st. 1. Zakona smatramo da treba voditi računa o ispravnoj primjeni ovih odredbi ZTD-a.

3.4. Primjer ispostavljenog računa za predujam

Dakle, račun za predujam u većem dijelu ima iste obvezne elemente kao i račun za isporuku. U nastavku dajemo primjer računa za predujam.

Primjer 3. - Ispostavljanje računa za predujam

Poduzetnik "De" je dana 19. siječnja 2015. primio predujam u iznosu od **125.000,00** kn, izračunao poreznu obvezu u iznosu od **25.000,00** kn. te je dan kasnije izdao račun za predujam slijedećeg sadržaja:

Telefon za konzultacije**01/ 48 36 046****01/ 49 21 739**

(isključivo putem PIN-a)

Ponedjeljkom i četvrtkom

od 11.00 do 15.30 sati,

utorkom, srijedom i petkom

od 8.30 do 13.00 sati.

⁸ Iznimno, kada obveznici fiskalizacije promet naplaćuju preko žiro računa nema obveze iskazivanja podatka o Jedinstvenom identifikatoru računa i zaštitnom kodu izdavatelja obveznika fiskalizacije.

“De” d.o.o.
Nad lipom 22
10 000 Zagreb
OIB 12345678910

KUPAC
“Fet” d.o.o.
Srpanjska 21
10 000 Zagreb
OIB 587225698556

Račun br. 67/VL1/1

Mjesto i datum izdavanja računa:

Zagreb,
20. siječnja 2020

Vrijeme izdavanja:

13:30

Način plaćanja:

transakcijski račun

R.b.	Trgovački naziv	Jed. cij.	Kol.	Iznos (u kn)
1.	Predujam za automobil Clio 1,4	100.000,00	1	100.000,00
(A) Ukupno neto usluga				100.000,00

	Osnovica za PDV	Iznos PDV-a
Obračun PDV-a 25%	100.000,00	25.000,00
(B) Ukupno PDV:		25.000,00
Ukupno primljeni predujam (A+B):		125.000,00

Ime i prezime odgovorne osobe:

Janko Janković

Ovdje upisati podatke zahtijevane
člankom 21. st. 4 i 5. Zakona o trgovačkim društvima

* Prema čl. 56. st. 3. OPZ-a: “Smatra se da je isprava za knjiženje uredna kad se iz nje nedvosmisleno može utvrditi mjesto i vrijeme njezina sastavljanja...”

4. Oslobođenja od oporezivanja predujma

Oslobođenja koja se odnose na isporuke dobara i usluga, primjenjuju se i na predujmove. Stoga, da li će neki predujam biti oporezivi ovisi o tome za koju isporuku je predujam namijenjen. Ovo poglavlje ne odnosi se na takva oslobođenja, već na specifična oslobođenja koja se odnose isključivo na predujmove.

Osnova za uvođenje oslobođenja oporezivanja predujmova za pojedine transakcije rezultat je činjenice da je Republika Hrvatska s 1. srpnja 2013. RH priključena jedinstvenom tržištu EU te su bile potrebne prilagodbe određenih odredbi koje nisu suglasne s poreznom praksom drugih država članica. Jedna od neusuglašenosti upravo je oporezivanje predujma, obzirom da se predujam ne oporezuje u ostalim državama članicama EU. Iz tog razloga **odredbama članaka 38. i 39. Pravilnika** predujmovi primljeni ili dani za određene transakcije s Europskom unijom, ali i s trećim zemljama oslobođeni su obračunavanja PDV-a.

Ministarstvo financija - Porezna uprava u svom mišljenju ustvrdilo je da za predujmove oslobođene obračunavanja PDV-a prema članku 38. i 39. Pravilnika, **ne postoji niti obveza izdavanja računa**. O obvezi i izuzetima od obveze ispostavljanja računa pisali smo u poglavljima 3.1. i 3.2. ovog članka. U nastavku prenosimo odredbe navedenih članka Pravilnika te pojašnjavamo na koje se točno predujmove odnosi iznimka od obveze obračuna PDV-a.

4.1. Predujmovi pri stjecanju i isporukama unutar EU

Oslobođenje od obračunavanja PDV-a na predujmove pri stjecanju i isporukama unutar EU naći ćemo u članku 38. Pravilnika koji citiramo:

(1) *Ako porezni obveznik izvrši plaćanje prije stjecanja dobara unutar Europske unije, ne nastaje obveza obračuna PDV-a.*

(2) *Ako porezni obveznik primi predujam prije nego što obavi isporuku dobara unutar Europske unije prema uvjetima iz članka 41. Zakona, ne nastaje obveza obračuna PDV-a.*

(3) *Odredbe o nastanku obveze obračuna PDV-a iz stavaka 1. i 2. ovoga članka na jednak se način primjenjuju za predujmove u vezi s uslugama za koje je PDV obvezan platiti primatelj usluge, a koje mu obavi porezni obveznik bez sjedišta, prebivališta ili uobičajenog boravišta u tuzemstvu ili ih on obavi takvom poreznom obvezniku.*

Dakle, prema odredbama članka 38. stavaka 1. i 2. Pravilnika, nema obveze obračuna PDV-a na predujam u slučajevima ako porezni obveznik izvrši plaćanje prije stjecanja dobara unutar Europske unije i ako porezni obveznik primi predujam za isporuku dobara u Europsku uniju, a ista pravila primjenjuju se i na usluge za koje je PDV obvezan platiti primatelj usluge. Detaljnije o ovom oslobođenju pisali smo u poglavlju 9.1. ovog članka

4.2. Predujmovi u vezi s trećim zemljama

Odredbom članka 39. Pravilnika propisan je izuzetak od obračunavanja PDV-a u slučaju kada je povezan s izvozom ili uvozom dobara preko carine. Navedeni članak citiramo:

“Ako porezni obveznik unaprijed izvrši ili primi plaćanje u vezi s uvozom ili izvozom dobara ne nastaje obveza obračuna PDV-a. Navedeno se odnosi i na usluge povezane s uvozom ili izvozom dobara, koje su oslobođene plaćanja PDV-a u skladu s člankom 45. stavkom 1. točkom 4. Zakona.”

Navedeno oslobođenje primjenjuje se u slučaju kada se obavljaju ili primaju usluge povezane s uvozom ili izvozom dobara, koje su oslobođene plaćanja PDV-a u skladu s člankom 45. stavkom 1. točkom 4. Zakona. Detaljnije o ovom oslobođenju pisali smo u poglavlju 9.1. ovog članka.

5. Porezne evidencije i izvještaji

Obzirom da su primljeni predujmovi u najvećem broju slučajeva oporezivi PDV-om postavlja se pitanje na koji način se tako obračunati PDV evidentira u poreznim knjigama i na koji način se o PDV-u obračunatom na predujmove izvještava u Obrascu PDV. Kao što smo u uvodnom dijelu i istaknuli, PDV obračunat na predujmove treba evidentirati točno na istim poljima gdje će se evidentirati i PDV obračunat na isporuku. Isti je slučaj i kod davatelja predujma, kod kojeg se PDV iskazan na računu za predujam koji je primio od dobavljača iskazuje na istim pozicijama na kojima će iskazati pretporez iskazan



na računu za isporuku za koju je dao predujam. U nastavku ukratko pojašnjavamo pravila evidentiranja u redovnim knjigama U-RA i I-RA, te na Obrascu PDV. Obvezu iskazivanja PDV-a u ostalim obrascima povezanim s tuzemnim prijenosom porezne obveze i isporukama iz EU pojašnjavamo u poglavljima koje se bave navedenim isporukama.

5.1. Knjiga U-RA i I-RA

Odredbom članka 163. stavka 2. Pravilnika propisano je da radi osiguravanja podataka o izdanim i primljenim računima i PDV-u sadržanom u tim računima, porezni obveznik **mora voditi** posebne evidencije – **Knjigu izdanih (izlaznih) računa (Obrazac I-RA)** i **Knjigu primljenih (ulaznih) računa (Obrazac U-RA)**. Odredbama članka 164. stavke 3. i članka 165. stavke 2. Pravilnika propisano je da se:

- računi za primljene predujmove upisuju u knjigu izdanih (izlaznih) računa te
- računi za plaćene predujmove upisuju u knjigu primljenih računa.



ističemo...

Primljeni i plaćeni predujmovi **od 1. srpnja 2013. godine** vode se u redovnoj Knjizi izdanih računa, **odnosno u Knjizi primljenih računa.**

Pravilnikom koji se primjenjuje od ulaska Republike Hrvatske u Europsku uniju se više ne spominju posebne knjige I-RA i U-RA za predujmove koje su bile obvezne do 30. lipnja 2013. godine. Međutim treba istaći da to ne znači da porezni obveznik ne može zadržati takav način evidentiranja predujmova. Naime, odredbom članka 167. Pravilnika poreznim obveznicima dana je sloboda pri formiranju evidencija sve dok tim evidencijama osiguravaju sve podatke potrebne za utvrđivanje porezne osnovice odnosno PDV-a kao i pretporeza. Naše je mišljenje da izdvajanje predujmova u posebnu knjigu izlaznih računa nije suprotan zahtjevima navedene odredbe.

5.2. Izvještaj (Obrazac PDV)

Obračunati PDV za primljene predujmove, te pretporez iz računa dobavljača za dane predujmove unose se u odgovarajuće točke Obrasca PDV. U samim odredbama članka 175. Pravilnika kojima je propisan sadržaj Obrasca PDV i način ispunjavanja pozicija propisano je da se:

- podaci o primljenim predujmovima unose u pozicije I.1., II.1, II.2 i II.3, te
- podaci o prijenosu porezne obveze za primljeni predujam u poziciju II.4.

Premda nije izričito naglašeno odredbama Pravilnika, podrazumijeva se da u odgovarajuće pozicije pod rimsko III. Obrasca PDV treba unijeti iznose pretporeza koji se mogu priznati iz računa za predujmove koje je porezni obveznik primio kao davatelj predujma.

6. Izravnanje PDV-a kroz račun za isporuku

Uobičajeno, nakon primljenog predujma slijedi isporuka za koju se izdaje račun. U tom trenutku nastaje i porezna obveza za isporuku. Kada je za takvu isporuku izdan račun za predujam, **propisana je obveza iskazivanja prebijanja PDV-a iskazanog na računu za ispo-**

ruku s PDV-om iz računa za predujam.⁹ Navedeno je pojašnjeno i mišljenjem Ministarstva financija - Porezne uprave¹⁰

“Po isporuci dobara ili obavljenoj usluzi izdaje se račun uz navođenje informacija o računu za predujam (slučajevi kada je račun za predujam izdan) s iskazivanjem umanjenja PDV-a koji će kupcu ujedno služiti za ispravak pretporeza (samo u slučaju domaćih kupaca). Navedeno bi rezultiralo iskazivanjem računa u Knjizi I-RA. U konkretnom slučaju nije potreban ispravak pretporeza jer se račun za predujam ne stornira, nego se u računu za isporuku iskazuje samo razlika.”

Dakle, Zakon zahtijeva da se račun za isporuku poveže s računom za predujam, te da se ta povezanost na propisani način i iskaže na računu za isporuku. To znači da će račun za isporuku kojem je prethodio račun za predujam imati određene specifične elemente kojih nema na “običnim” računima. Detaljnije o navedenim specifičnostima pišemo u nastavku.

6.1. Račun za isporuku prije kojeg je izdan račun za predujam

Za obavljenu isporuku porezni obveznik dužan je izdati račun. Kada je za takvu isporuku prethodno primljen predujam za koji je izdan račun, tada je dio ili cijela obveza za PDV već bila obračunata u računu za predujam. U takvom slučaju obavlja se izravnanje PDV-a iz računa za isporuku, s PDV-om iz računa za predujam, na način propisan odredbom članka 159. st. 2. Pravilnika:

“Pri isporuci dobara odnosno obavljanju usluge izdaje se račun u kojem porezni obveznik od obračunanog PDV-a po tom računu umanjuje poreznu osnovicu i PDV obračunan na primljeni predujam. Na tom računu porezni obveznik navodi i broj izdanog računa za primljeni predujam.”

Dakle, za sastavljanje računa za isporuke za koje je prethodno izdan račun za predujam moraju, iz računa za predujam, biti **upisani slijedeći podaci:**

- broj računa za predujam i
- porezna osnovica po stopama PDV-a. i
- obračunati PDV-a po stopama PDV-a.

U nastavku dajemo primjer izgleda računa za isporuku sa uključanim podacima iz računa za odnosni predujam.

Primjer 4. - Ispostavljanje računa za isporuku za koju je prethodno primljen račun za predujam

Poduzetnik “De” je dana 19. siječnja 2020. primio predujam u iznosu od **125.000,00** kn, Poduzetnik je slijedećeg dana izdao račun za predujam sa iskazanom obvezom za PDV u iznosu od **25.000,00** kn.

Poduzetnik je isporuku obavio 18. veljače 2020. te je sa danom 22. veljače 2020. izdao račun se iskazanim slijedećim iznosima:

▪ osnovica za PDV	100.000,00 kn,
▪ PDV 25%	25.000,00 kn,
▪ ukupno	125.000,00 kn.

Poduzetnik je sastavio račun slijedećeg sadržaja i izgleda:

⁹ Za takav prijebor u ovom članku koristimo naziv “izravnavanje”.

¹⁰ Broj klase: 410-01/13-01/2851, Urudžbeni broj: 513-07-21-01/13-4, Zagreb, 28.10.2013

“De” d.o.o.
Nad lipom 22
10 000 Zagreb
OIB 12345678910

KUPAC
“Fet” d.o.o.
Srpanjska 21
10 000 Zagreb
OIB 587225698556

Račun br. 67/VL1/1

Mjesto i datum izdavanja računa:

Zagreb,
22. veljače 2020.

Vrijeme izdavanja:

11:10

Način plaćanja:

transakcijski račun

R.b.	Trgovački naziv	Jed. cij.	Kol.	Iznos (u kn)
1.	Automobil Clio 1,4	100.000,00	1	100.000,00
(A) Ukupno neto usluga				100.000,00

	Osnovica za PDV	Iznos PDV-a
Obračun PDV-a 25%	100.000,00	25.000,00
(B) Ukupno PDV:		25.000,00

(C) Ukupno primljeni predujam (A+B): 125.000,00

(D) Plaćeno predujmom dana 19. siječnja 2020. 125.000,00

Ostaje za uplatu (C - D) 0,00

Izvrnanje s računom za predujam	Osnovica za PDV	Iznos PDV-a
E Obračunato u ovom računu	100.000,00	25.000,00
F Obračunato u računu za predujam br. 67/VL1/1 **	100.000,00	25.000,00
Razlika za stopu od 25% (A-B)		0,00

Ime i prezime odgovorne osobe:

Janko Janković

Ovdje upisati podatke zahtijevane
člankom 21. st. 4 i 5. Zakona o trgovačkim društvima

* Prema čl. 56. st. 3. OPZ-a: “Smatra se da je isprava za knjizenje uredna kad se iz nje nedvosmisleno može utvrditi mjesto i vrijeme njezina sastavljanja...”

** U slučaju kada je isporuci prethodilo više predujmova i računa za predujam smatramo uputnim da se podaci o broju računa i iznosu iskažu za svaki račun za predujam pojedinačno, a ne zbrojno¹¹.

6.2. Izvrnanje PDV-a i iskazivanje u poreznim evidencijama

Dakle, od 1. srpnja 2013. godine, nakon obavljene isporuke za koju je primljen predujam potrebno je izdati račun u kojem će se porezna obveza obračunana na računu za isporuku izvrnati s poreznom

obvezom obračunanom u računu za predujam. Tako će u konačnici ukupno obračunani PDV odgovarati visini obavljene isporuke.

U praksi se mogu pojaviti tri slučaja obzirom na visinu primljenog predujma u odnosu na vrijednosti obavljene isporuke:

- iznos plaćenog predujma **jednak** je vrijednosti isporuke s uključenim PDV-om;
- iznos plaćenog predujma **manji** je od vrijednosti isporuke s uključenim PDV-om;
- iznos plaćenog predujma **veći** je od vrijednosti isporuke s uključenim PDV-om.

U nastavku, u posebnim poglavljima kroz konkretne primjere obrađujemo sva tri moguća ishoda izvrnanja PDV-a.

6.2.1. Predujam i isporuka u istom iznosu

Kada uplaćeni predujam odgovara vrijednosti isporuke s uključenim PDV-om tada je PDV po toj isporuci plaćen u razdoblju kada je predujam primljen, dok u razdoblju kada je obavljena isporuka nema dodatnog poreznog opterećenja.

Postupanje u vezi evidentiranja računa za isporuku koji je ispostavljen nakon računa za predujam pojašnjeno je mišljenjem Ministarstva financija - Porezne uprave¹². U mišljenju se navodi da je jedna od opcija da se po svakom predujmu primljenom od kupca, izdaje račun za primljeni predujam. Navedeno bi rezultiralo iskazivanjem računa u Knjizi I-RA uz broj računa i računovodstveni broj dokumenta uplate.

Nakon što se isporuče dobra ili usluge, izdaje se račun u kojem bi se naveo i broj izdanog računa za primljeni predujam. Od obračunog PDV-a za isporučeno dobro i/ili uslugu oduzeo bi se iznos PDV-a koji je obračunan na primljeni predujam (predujmove). Račun za isporučena dobra/usluge iskazuje se u Knjizi I-RA sa svojim brojem računa.

Primjer 5. - Obračun PDV-a kad je vrijednosti isporuke ista kao i iznos primljenog predujma

Poduzetnik “De” je dana 19. siječnja 2015. primio predujam u iznosu od 12.500,00 kn, te je slijedeći dan izdao račun za predujam sa iskazanom obvezom za PDV u iznosu od 2.500,00 kn.

Poduzetnik je isporuku obavio 18. veljače 2020. godine, te je s danom 22. veljače 2020. izdao račun sa slijedećim iznosima: osnovica za PDV 10.000,00 kn, PDV 25% 2.500,00 kn te ukupno 12.500,00 kn.

Izvrnanje s računom za predujam (stopa 25%) - iskazano na računu za isporuku

Opis	Osnovica za PDV	Iznos PDV-a
1) Obračunato u ovom računu	10.000,00	2.500,00
2) Obračunato u računu za predujam br. 67/VL1/1	10.000,00	2.500,00
Razlika za stopu od 25% (rb 1. - rb 2.)	0,00	0,00
Razlika za sve stope		0,00

Obračun PDV-a obavlja se temeljem podataka koji su uneseni u knjigu IRA na slijedeći način:

¹¹ Broj klase: 410-01/13-01/2851, Urudžbeni broj: 513-07-21-01/13-4, Zagreb, 28.10.2013

¹² Broj klase: 410-01/13-01/2851, Urudžbeni broj: 513-07-21-01/13-4, Zagreb, 28.10.2013



Obrazac I-RA*

KNJIGA IZDANIH (IZLAZNIH RAČUNA) - iznos u kunama i lipama -

RED. BROJ	RAČUN		KUPAC	...	...	POREZ	
	BROJ	DATUM				NAZIV...	...	OSNOVICA	POREZ
1	2	3	4	...	7...20	21	22
55.	67/ML/1/1	20.1.20	"Fel" d.o.o. ...	...		10.000,00	2.500,00
2.500,00 kn ▶ u obrazac PDV 1/20							
77	77/ML/1/1	22.2.20	"Fel" d.o.o. ...			10.000,00	2.500,00
78	77/ML/1/1	22.2.20	"Fel" d.o.o. ...			-10.000,00	-2.500,00
0,00 kn ▶ u obrazac PDV 2/20							

* prilagođeni i skraćeni prikaz obrasca

Obrazac I-RA*

KNJIGA IZDANIH (IZLAZNIH RAČUNA) - iznos u kunama i lipama -

RED. BROJ	RAČUN		KUPAC	...	...	POREZ	
	BROJ	DATUM				NAZIV...	...	OSNOVICA	POREZ
1	2	3	4	...	7...20	21	22
55.	67/ML/1/1	20.1.20	"Fel" d.o.o. ...	...		8.000,00	2.000,00
2.000,00 kn ▶ u obrazac PDV 1/20							
77	77/ML/1/1	22.2.20	"Fel" d.o.o. ...			10.000,00	2.500,00
78	77/ML/1/1	22.2.20	"Fel" d.o.o. ...			-8.000,00	-2.000,00
500,00 kn ▶ u obrazac PDV 2/20							

* prilagođeni i skraćeni prikaz obrasca

Napomene: Poduzetnik je u siječnju obračunao PDV za primljeni predujam u iznosu **2.500,00 kn**, te je ovu obvezu preko knjige IRA unio u obrazac PDV za mjesec siječanj. Isporuka koju je poduzetnik obavio u veljači po vrijednosti odgovara uplaćenom predujmu, što znači da se od obveze za PDV po isporuci oduzima isti iznos koji je već obračunao u računu za predujam. Podaci se unose u knjigu IRA, a u Obrazac PDV za mjesec veljaču iskazat će se prebijeni iznos PDV-a od **0,00 kn**. Dakle ukupan iznos obračunatog PDV-a za ovu isporuku u razdobljima siječnju i veljači iznosi **2.500,00 kn**.

6.2.2. Predujam manji od isporuke

U praksi se mogu pojaviti slučajevi da je vrijednost isporuke sa PDV-om veća od iznosa primljenog predujma za koje je izdan račun za predujam. U tom slučaju u razdoblju kada je zaprimljen predujam obračunava se PDV na iznos predujma preračunatom stopom, dok se u razdoblju kada je obavljena isporuka u Obrazac PDV upisuje iznos razlike između PDV-a obračunatog na isporuku i PDV-a iskazanog na računu za predujam. U nastavku prikazujemo takav slučaj.

Primjer 6. - Obračun PDV-a kad je iznos predujma manji od vrijednosti isporuke

Poduzetnik "De" je dana 19. siječnja 2020. primio predujam u iznosu od **10.000,00 kn**, te je odmah slijedeći dan izdao račun za predujam s iskazanom obvezom za PDV u iznosu od **2.000,00 kn**.

Poduzetnik je isporuku obavio 18. veljače 2020., te je s danom 22. veljače 2020. izdao račun se slijedećim iznosima: osnovica za PDV 10.000,00 kn, PDV 25% 2.500,00 kn te ukupno 12.500,00 kn.

Izravnjanje s računom za predujam (stopa 25%) - iskazano na računu za isporuku

Opis	Osnovica za PDV	Iznos PDV-a
1) Obračunato u ovom računu	10.000,00	2.500,00
2) Obračunato u računu za predujam br. 67/ML/1/1	8.000,00	2.000,00
Razlika za stopu od 25% (rb 1. - rb 2.)	2.000,00	500,00
Razlika za sve stope		500,00

Obračun PDV-a obavlja se temeljem podataka koji su uneseni u knjigu IRA na slijedeći način:



Telefon za konzultacije

01/ 48 36 046 / 01/ 49 21 739

(isključivo putem PIN-a)

Ponedjeljkom i četvrtkom od 11.00 do 15.30 h, utorkom, srijedom i petkom od 8.30 do 13.00 h.

Napomene: Poduzetnik je u siječnju obračunao PDV za primljeni predujam u iznosu od **2.000,00 kn**, te je ovu obvezu preko knjige IRA unio u obrazac PDV za mjesec siječanj. Isporuka koju je poduzetnik obavio u veljači bila je veća od iznosa primljenog predujma. PDV obračunan na isporuku iznosi **2.500,00 kn**. Nakon izravnjanja s obvezom za PDV iz računa za predujam, preostalo je **500,00 kn**. Podaci iz računa za isporuku unose se u knjigu IRA, a u Obrazac PDV za mjesec veljaču biti će uneseno **500,00 kn** obveze PDV-a. Dakle ukupni iznos obračunatog PDV-a za ovu isporuku u razdobljima siječanj i veljača iznosi **2.500,00 kn**.

6.2.3. Predujam veći od isporuke

U praksi se mogu pojaviti slučajevi kod kojih je vrijednost obavljene isporuke s PDV-om manja od uplaćenog predujma za koji je ispostavljen račun za predujam. Takav slučaj uobičajeno nastaje kada se nakon plaćanja predujma smanji cijena dobra odnosno usluge ili se na kraju obavi manja isporuka od one koja je planirana u trenutku plaćanja predujma

Mišljenjem Ministarstva financija - Porezne uprave¹³ ovi razlozi se izjednačuju te se smatra da se u svim slučajevima preplaćenog iznosa PDV-a **treba izvršiti ispravak računa u skladu s člankom 33. stavkom 7. Zakona kojim se propisuje postupak ispravka porezne osnovice.**



ističemo...

To znači da se očekuje da iznos iskazanog primljenog predujma u računu za isporuku ne može biti veći od vrijednosti isporuke, odnosno da **razlika PDV-a obračunatog u računu za predujam i PDV-a obračunatog u računu za isporuku ne može biti negativna.**

Dakle, pri izravnjanju u račun za isporuku obuhvaća se samo iznos predujma do visine isporuke, te iznos obračunatog PDV-a iz predujma do iznosa PDV-a obračunatog na isporuku. Preostali iznos predujma i obračunatog PDV-a predstavlja ili:

- preplaćeni iznos koji će biti vraćen kupcu ili
- predujam za neku buduću isporuku.

Postupanja koja u takvom slučaju treba provesti pojašnjavamo u poglavlju 8. ovog članka.

7. Evidentiranje predujmova

U ovom poglavlju dajemo primjer evidentiranja predujmova kada su oba sudionika transakcije tuzemni porezni obveznici u sustavu PDV-a za usluge za koje je potrebno obračunati PDV. Specifičnosti evidentiranja poslovnih događaja vezanih uz predujmove primljene za tuzemni prijenos porezne obveze, te za predujmove povezane s

¹³ Broj klase: 410-01/13-01/2851, Uruđbeni broj: 513-07-21-01/13-4, Zagreb, 28.10.2013



Knjiženje na T-kontima:

180	Potraživanja za predujmove za usluge		1000	Žiro račun	
(1)	2.000,00	400,00 (2)	So	44.444,44	2.000,00 (1)
		- 400,00 (3b)			
		2.000,00 (3b)			
16071	Pret porez prema primljenim računima		2202	Obveze prema dobavljačima-pravnim osobama za usluge	
(2)	400,00		(3b)	2.000,00	5.000,00 (3a)
(3a)	1.000,00				
(3b)	- 400,00		4120	Usluge tekućeg održavanja	
			(3a)	4.000,00	

Dakle, nakon izravnanja prava na pret porez ostvarenog po primljenom predujmu (400,00 kuna) s pravom na pret porez ostvarenim po isporuci (1.000,00 kuna), iz knjige ulaznih računa u obrazac PDV za veljaču 2020. prenijet će se prebijeni iznos prava na pret porez u iznosu od 600,00 kuna

8. Povrat predujma

U prethodnom poglavlju pojasnili smo postupanja u slučaju kada nakon uplaćenog predujma slijedi isporuka čija je vrijednost jednaka ili veća od uplaćenog predujma. Međutim, u pojedinim slučajevima iznos predujma može biti veći od vrijednosti isporuke ili iz nekog razloga nije došlo do isporuke. U tom slučaju kupac i prodavatelj trebaju se dogovoriti što s uplaćenim iznosom koji nije pokriven isporukom. U nastavku pojašnjavam sva postupanja bitna za ispravno postupanje s predujmovima koji nisu pokriveni isporukom.

8.1. Utvrđivanje viška uplaćenog predujma i odluka o postupanju

Primatelj i davatelj predujma u svojim poreznim i knjigovodstvenim evidencijama trebaju osigurati jednostavan i brz način utvrđivanja da li je za određeni primljeni, odnosno dani predujam obavljena isporuka. Navedeno je osobito važno onom sudioniku transakcije koji ima obvezu obračunavanja PDV-a i/ili obvezu ispostavljanja računa za primljeni predujam.

Tako primjerice primatelj predujma koji koristi mogućnost da za predujmove čije su isporuke obavljene u istom razdoblju oporezivanja ne ispostavlja račun za predujam (vidi poglavlje 3.2.1. ovog članka), mora voditi računa o iznosima predujma koji u tom razdoblju oporezivanja nisu pokriveni isporukama, jer u tom slučaju za te iznose ima obvezu izdavanja računa za predujam.

Ukoliko se utvrdi da za primljeni predujam isporuka neće biti obavljena ili je isporuka obavljena u manjoj vrijednosti od iznosa primljenog predujma, a račun za taj predujam već je ispostavljen, prodavatelj i kupac moraju se dogovoriti o postupanju s takvim predujmom, kako bi mogli obaviti ispravne računovodstvene i porezne postupke.



ističemo...

U slučajevima kada se utvrdi da za određeni iznos predujma neće niti biti isporuke, prodavatelj i kupac se moraju dogovoriti o postupanju s takvim predujmom.

U nastavku pojašnjavam sva moguća postupanja u slučaju kada je iznos uplaćenog predujma veći od isporuke, ili je isporuka u potpunosti obustavljena.

8.2. Povrat predujma za koji nije ispostavljen račun za predujam

Ukoliko se iznos predujma vrati davatelju predujma u istom razdoblju kada je i primljen, nema potrebe za ispostavljanjem računa za predujam, te se takve transakcije neće niti prikazivati u poreznim knjigama.

Smatramo da račun za predujam ne treba izdavati niti u slučaju ako je do roka za predaju Obrasca PDV za to razdoblje poznato da je isporuka obustavljena, čak i u slučaju ako do tada predujam nije vraćen davatelju. No, u takvom slučaju treba voditi računa da se predujam što prije vrati davatelju predujma, a za potrebe nadzora potrebno je pripremiti dokaze da je isporuka bila obustavljena prije obveze ispostavljanja računa za predujam.

8.3. Postupanja kada je račun za predujam izdan

U slučaju kada je ispostavljen račun za predujam na kojem je iskazan PDV, vraćanje predujma zbog obustavljanja isporuke stvara određene porezne učinke i kod kupca i kod prodavatelja. Postupanja u takvom slučaju jasno su propisana člankom 134. stavkom 2. Pravilnika:

“Ako po plaćenom predujmu ne dođe do isporuke dobra ili usluge, a plaćeni predujam se vrati uplatitelju predujma, on gubi pravo na odbitak pret poreza. U tom slučaju on mora pisano izvijestiti primatelja predujma da je obavio ispravak pret poreza, a primatelj predujma tada smanjuje svoju poreznu obvezu.”

U nastavku pojašnjavam da li je u takvom slučaju prodavatelj dužan ispostaviti storno račun za predujam, te pojašnjavam postupanja kod kupca i prodavatelja u pogledu ispravljanja korištenog pret poreza i storniranja porezne obveze iz poreznih evidencija i izvještaja.

8.3.1. Obveze davatelja predujma

Iz gore citirane odredbe članka 134. stavka 2. Pravilnika vidljivo je da pravo na pret poreza iz računa za predujam prestaje samim činom povrata predujma. To znači da nije relevantno da li je kupac primio obavijest o tome da mu je predujam vraćen bilo u obliku dopisa ili storno računa za predujam.



ističemo...

Vraćanjem predujma kupcu, kupac gubi pravo na pret porez koji je priznao temeljem računa za predujam. Iznos pret poreza u negativnom iznosu kupac unosi na iste pozicije knjige U-RA i u isto polje Obrasca PDV gdje je bio iskazan i pret porez za taj predujam.

Propuštanje ispravljanje pret poreza kupac neće moći opravdati činjenicom da nije primio storno račun za predujam. Stoga je izuzetno važno da kupac ima sustav kontrole koji će provjeravati da li je za neki predujam ispostavljen račun za predujam, te pripremiti dokumentaciju potrebnu da bi se pret porez priznat po takvom predujmu ispravio u knjizi U-RA.

Treba naglasiti da je gore citiranom odredbom članka 134. stavka 2. Pravilnika razvidno da kupac ima i **obvezu izvijestiti primatelja predujma o ispravljanju pret poreza.**

**ističemo...**

Kupac je dužan izvijestiti primatelja predujma da je obavio ispravak pretporeza.

8.3.2. Kada prodavatelj može ispraviti PDV po računu za predujam?

Iz gore citirane odredbe članka 134. stavka 2. Pravilnika vidljivo je da pravo na pretporeza iz računa za predujam prestaje samim činom povrata predujma. To znači da kupac nakon povrata predujma mora ispraviti pretporez. Istom odredbom kupcu je propisana obveza da o ispravljanju pretporeza obavijesti prodavatelja.

Primatelja predujma obvezu za PDV iskazanu po računu za predujam ne može umanjiti samim činom povrata predujma. Iz navedene odredbe proizlazi da primatelj predujma obvezu za PDV može umanjiti po primitku obavijesti kupca o umanjenju pretporeza po računu za predujam. Naglašavamo, da odredbom nije spomenut storno račun za predujam, pa je razvidno da taj dokument nije relevantan niti primatelju predujma za smanjenje obveze za PDV.

**ističemo...**

Prodavatelj nakon vraćanja predujma **obvezu za PDV** iskazanu na računu za predujam **može umanjiti u razdoblju oporezivanja u kojem je primio obavijest** davatelja predujma da je kod sebe ispravio pretporez.

Ovdje treba naglasiti da odredbom članka 134. stavka 2. Pravilnika nisu razrađeni detalji u slučaju kada je davatelj predujma krajnji potrošač ili porezni obveznik koji nije mogao odbiti pretporez, pa se postavlja pitanje da li je za ispravak pretporeza u takvim slučajevima zaista nužna obavijest o ispravljanju pretporeza.

Smatramo da se u tom slučaju može postupiti sukladno odredbama članka 160. Pravilnika koji je predvidio izuzetke u slučaju ispravljanja pogrešno iskazanog PDV-a. Relevantne odredbe navedenog članka prenosimo u nastavku:

“(1) Izdavatelj računa može ispraviti pogrešno iskazani PDV u računu o isporučenim dobrima i obavljenim uslugama ako primatelj po tom računu još nije iskoristio pravo na odbitak pretporeza. U tom slučaju, izdavatelj računa obavezan je o ispravku računa pisanim putem obavijestiti primatelja računa. Izdavatelju računa u elektroničkom obliku mora biti dostavljena obavijest o storniranju toga računa u elektroničkom obliku na temelju koje će izdavatelj ispravak PDV-a proknjižiti u svom knjigovodstvu. Izdavatelju računa na papiru mora biti vraćen izvornik računa u kojemu je PDV bio pogrešno iskazan, a on ga mora pohraniti u svoju dokumentaciju i ispravak PDV-a proknjižiti u svome knjigovodstvu.

(2) Ako je primatelj računa iz stavka 1. ovoga članka prije ispravka računa već odbio pretporez u svome obračunu PDV-a, ispravak iskazanog i obračunanog PDV-a može se provesti samo pod uvjetima iz članka 33. stavka 7. Zakona. Ovo se ne odnosi na ispravak računa izdanog poreznom obvezniku koji nema pravo na odbitak pretporeza ili krajnjem potrošaču. U tom slučaju obveza obračuna PDV-a može se ispraviti u razdoblju oporezivanja, u kojem je prodajna cijena ili dio prodajne cijene vraćen poreznom obvezniku koji nema pravo na odbitak pretporeza ili krajnjem potrošaču, a porezni obveznik raspolaže s odgovarajućim dokazom o povratu prodajne cijene.

Smatramo da se u slučaju obustavljanja isporuke, povrat predujma može izjednačiti s povratom prodajne cijene ili dijela prodajne cijene poreznom obvezniku, pa smatramo da su ove odredbe prodavatelj smije primijeniti i u slučaju kada predujam vraća poreznom obvezniku koji nema pravo na odbitak pretporeza ili krajnjem potrošaču. O navedenom se do sada nije izjasnilo Ministarstvo financija - Porezna uprava.

8.3.3. Je li potrebno ispostaviti storno račun za predujam u slučaju povrata predujma?

Obzirom da je PDV na primljeni predujam u knjigu I-RA kod prodavatelja i knjigu U-RA kod kupca unesen temeljem računa za predujam postavlja se pitanje da li u slučaju vraćanja predujma treba ispostaviti novi račun - **storno račun za predujam**. Iz prethodnih poglavlja jasno je da kupac pretporez treba ispraviti u razdoblju kada mu je predujam vraćen, dok prodavatelj svoju obvezu za PDV može ispraviti tek kad ga kupac izvijesti da je obavio ispravak pretporeza.

Iz svega navedenog proizlazi da **prodavatelj nije obavezan sastaviti storno račun za predujam**.

**ističemo...**

Storno račun za predujam u slučaju povrata predujma nije obavezan, niti je potreban za provođenje postupaka ispravljanja pretporeza kod davatelja predujma i smanjivanja obveze za PDV kod prodavatelja.

Storno račun za predujam ipak se i dalje javlja u poslovnoj praksi. Razlog možemo naći u činjenici da je predujam potrebno vratiti kada je izvjesno da do isporuke neće doći i ako se zna ili je s kupcem dogovoreno da neće biti naknadnih isporuka, te nema osnove da prodavatelj zadrži iznos koji je primio od kupca na ime predujma. Obzirom da taj trenutak nije jednostavno dokazati, storno račun za predujam možemo upotrijebiti kao dokument u kojem ćemo naglasiti u kom trenutku je došlo do odustajanja od isporuke, te naznačiti razloge. Ukoliko je sklopljen ugovor, u tom dokumentu bilo bi uputno pozvati se na odredbe ugovora čijom aktivacijom je došlo do raskida kupoprodajnog ugovora te obrazložiti i dokumentirati okolnosti koje su aktivirale odredbe koje su dovele do raskida ugovora.

Svaki dokument koji ima elemente računa smatra računom, pa sve možemo promatrati i iz drugog kuta. **Na dokumentu u kojem pojašnjavamo zbog čega je došlo do povrata predujma možemo staviti elemente storno računa za predujam.**

8.4. Prenamjena predujma

Ukoliko prodavatelj zadrži uplaćeni predujam i u slučaju kada nije pokriven isporukom za koju je uplaćen, biti će dužan pojasniti u koju svrhu je iznos zadržan. Naime, preplaćeni predujam može se prenamijeniti te postati predujam za neku buduću isporuku, ili mu se može dodijeliti neka druga namjena.

U slučajevima **kada davatelj i primatelj predujma imaju već ugovorene daljnje isporuke iste vrste dobara, odnosno usluga, predujam nije potrebno vraćati a račun za predujam stornirati, obzirom da postaju dio novodogovorene buduće isporuke.** Navedeno postupanje uobičajeno je kada kupac i prodavatelj imaju ugovorenu kontinuiranu isporuku dobara, ili je dogovoreno obavljanje kontinuiranih usluga. Tako primjerice u slučaju kada je ugovoren najam, smatramo da se u razdoblju trajanja takvog ugovora može pretpostaviti da iznosi predujma koji nisu još pokriveni isporukama



predstavljaju iznose predujma za neko buduće razdoblje. **U svim drugim slučajevima smatramo uputnim da se preplaćeni iznos predujma navede u novom ugovornom odnosu**, ili da se kupac izjavom izjasni da preplaćeni iznos predujma smatra predujmom za novougovoreni odnos.

Ukoliko je novim ugovornim odnosom ugovorena ista vrsta isporuke na koju se odnosi i preplaćeni iznos predujma, smatramo da nema potrebe za izdavanjem novog računa za predujam.

Međutim **ukoliko se predujam odnosi na neku drugu isporuku** tada smatramo uputnim pristupiti storniranju starog računa za predujam, i ispostavljanje novog računa za predujam. Na, taj način **osobito treba postupiti u slučajevima kada nova isporuka ima drugačiji porezni tretman od prethodne isporuke** obzirom da porezni tretman računa za predujam mora biti identičan poreznom tretmanu očekivane isporuke.

8.5. Moguće posljedice neosnovanog zadržavanja predujma

Ukoliko se predujam zadrži, a nema dokaza da je za taj predujam obavljena isporuka ili da je to predviđeno, radi se o neosnovano zadržanom iznosu predujma. U takvom slučaju određene porezne posljedice mogu nastati i kod primatelja predujma i kod davatelja predujma.

Naime, sve dok dobavljač zadrži uplatu, ona će imati karakter predujma i vjerujemo da nadzorna tijela navedeno neće osporavati, premda je vjerojatno da će predujmovima koji kroz duži vremenski period nisu povezani s isporukom uputiti pojačanu pažnju. No, **nakon protoka zastarnog roka** nadzorna tijela morat će **odrediti stvarni značaj iznosa koji su niz godina smatrani predujmom**

Jedna od **mogućih pretpostavki je da se radi o doniranim iznosima**, obzirom da kupac nije reagirao na činjenicu da isporuka nakon uplaćenog predujma nije obavljena godinama. U tom slučaju moguće je da će nadzorno tijelo pristupiti utvrđivanju trenutka kada se spoznalo da do isporuke neće doći, kako bi se utvrdilo razdoblje u kojem su iznosi trebali biti iskazani kao prihod razdoblja.

Nadzorna tijela bi mogla **krenuti i od pretpostavke da postoji prikriveni razlog zbog čega kupac nije zahtijevao povrat uplaćenog predujma** sve do zastare. Stoga je vjerojatno da će nadzorna tijela usmjeriti pojačanu pažnju i provjeriti da li postoje indicije da su se obavljale isporuke za koje nije ispostavljen račun. Jedna od takvih indicija mogao bi biti i primjerice utvrđeni manjak trgovačke robe u tom razdoblju.

Obzirom na mogućnost stvaranja pretpostavki koje bi u poreznom nadzoru mogle rezultirati nepovoljnim poreznim učincima za poreznog obveznika koji je zadržao predujam smatramo nužnim da na predujmove koji nisu duži period zatvoreni s isporukama obrati posebna pažnja pri obavljanju godišnjeg popisa imovine i obveza. Iznosi pretporeza za koje je izvjesno da neće biti isporuke treba vratiti kupcu ili od kupca zatražiti uputu o daljnjem postupanju.

9. Posebnosti

U ovom poglavlju ističemo određene detalje u svezi predujmova, te odgovaramo na neka pitanja s kojima se često susrećemo u praksi pružanja usluge telefonskih konzultacija.

9.1. Račun za predujam prema OPZ-u

Za izdavanje gotovinskih računa relevantne odredbe Općeg poreznog zakona (Nar. nov., br. 115/16, 106/18 i 121/19; u daljnjem tekstu: OPZ). Odredbama članka 62. OPZ-a propisana je obveza izdavanja računa, no pri tome nije izrijekom navedena obveza izda-

vanja računa za predujam kako je to propisano člankom 78. Zakona. Dodatno, zakon o fiskalizaciji u prometu gotovinom (Nar. nov., br. 133/12, 115/16, 106/18 i 121/19) ne propisuje obvezu izdavanja računa, već samo njegovu fiskalizaciju, pa se iz svega proizlazi da nema zakonske osnove za izdavanjem gotovinskog računa za primljene predujmove. Međutim, pri tumačenju Zakona o fiskalizaciji u prometu gotovinom u više mišljenja Ministarstvo financija - Porezna uprava pojasnilo je postupanje u slučaju zaprimanja predujma u gotovini. Pri tome u mišljenjima nije dovoljno istaknuto da li se pri tome misli na gotovinske račune ispostavljene poreznom obvezniku koji se sastavljaju sukladno Zakonu ili račune koje se ispostavljaju krajnjem potrošaču. Vjerojatno iz tog razloga obveza izdavanja računa za predujam "preslikana" je i na gotovinske račune ispostavljene krajnjem potrošaču, a to svakako odgovara smislu Zakona o fiskalizaciji u prometu gotovinom.

Obzirom da **postupak izravnjanja PDV-a** obračunatog na predujam s PDV-om obračunatim na isporuku, **kada se radi o gotovinskim računima** propisanim odredbama OPZ-a, **nije propisan**, pitanje je da li se postupak izravnjanja obavlja na *stari* način primjenom storno računa, ili se postupa prema pravilima koje vrijede za račune iz članka 78. Zakona, dakle putem računa za isporuku.

Ministarstvo financija - Porezna uprava mišljenjem¹⁴ je potvrdila da se storno račun za primljeni predujam ne ispostavlja niti za potrebe fiskalizacije. Kako je obrazloženo u mišljenju, Zakon o fiskalizaciji u prometu gotovinom ne propisuje obvezu izdavanja računa, već samo njegovu fiskalizaciju, te se sukladno navedenom fiskalizira samo onaj gotovinski račun koji je izdan, a obzirom da Zakonom porezni obveznik nije obavezan stornirati račun za primljeni predujam, obveza fiskaliziranja u tom slučaju ne postoji.

Sve navedeno jednostavno je sažeto drugim mišljenjem Ministarstva financija - Porezne uprave¹⁵:

"Storno račun više nije potreban, već se račun za obavljenu isporuku umanjuje za primljeni predujam. Navedeni način izdavanja računa dovoljan je i za potrebe Zakona o fiskalizaciji u prometu gotovinom."

Smatramo, da sama formulacija ovog mišljenja upućuje da je u slučaju gotovinskih računa ispostavljanje storno računa za predujam prihvatljivo kada se radi o računima ispostavljenim krajnjem potrošaču, koji su regulirani odredbama OPZ-a. Stoga smatramo da je u slučaju kada je davatelj predujma krajnji potrošač pri izravnavanju PDV-a moguće koristiti i aktualni postupak iz članka 78. Zakona, kao i "stari" postupak gdje se izravnjanje obavlja pomoću storno računa za predujam.

9.2. Predujam i tuzemni prijenos porezne obveze

Kod predujmova plaćenih za isporuke na koje se primjenjuje prijenos porezne obveze u tuzemstvu dolazi do specifičnog obračuna obzirom da takav obračun obavlja platitelj, a ne primatelj predujma kao što je slučaj sa isporukama za koje se izdaje račun s iskazanim PDV-om.

Obveza prijenosa porezne obveze u tuzemstvu propisana je člankom 75. stavkom 3. Zakona. Navedenom odredbom propisano je da je porezni obveznik registriran za potrebe PDV-a obavezan u Republici Hrvatskoj platiti PDV kada mu se obave slijedeće isporuke:

14 Broj klase:410-19/14-01/47, Uredžbeni broj:513-07-21-01/14-02, Zagreb, 02.07.2014

15 Broj klase: 410-01/13-01/2851, Uredžbeni broj: 513-07-21-01/13-4, Zagreb, 28.10.2013

- a) građevinske usluge kojima se smatraju usluge u vezi s izgradnjom, održavanjem, rekonstrukcijom ili uklanjanjem građevina, uključujući usluge popravka i čišćenja. Isto se odnosi i na ustupanje osoblja ako ustupano osoblje obavlja građevinske usluge,
- b) isporuke rabljenog materijala i onoga koji se u istom stanju ne može ponovno upotrijebiti, otpada, industrijskog i neindustrijskog otpada, reciklažnog otpada, djelomično obrađenog otpada, te dobara i usluga koje pravilnikom propisuje ministar financija,
- c) isporuka nekretnina, prema članku 40. stavku 1. točkama j) i k) ovoga Zakona, ako se isporučitelj odlučio za oporezivanje u skladu s člankom 40. stavkom 4. ovoga Zakona,
- d) isporuka nekretnina koje je prodao ovršenik u postupku ovrhe,
- e) prijenos emisijskih jedinica stakleničkih plinova sukladno propisima kojima se uređuje sustav trgovanja emisijskim jedinicama stakleničkih plinova.
- f) nakon primitka potvrde Odbora za PDV pri Europskoj komisiji u skladu s člankom 199.b Direktive Vijeća 2006/112/EZ ministar financija može u slučaju iznimne hitnosti pravilnikom propisati da je primatelj obavezan platiti PDV za određene isporuke dobara i usluga u svrhu suzbijanja iznenadnih i golemih prijevara koje mogu dovesti do značajnih financijskih gubitaka,
- g) isporuke betonskog čelika i željeza te proizvoda od betonskog čelika i željeza (armatura).

Kod navedenih isporuka **isporučitelj će** ispostaviti račun u kojem neće obračunavati i iskazivati PDV, već će tu obvezu prenijeti na primatelja usluge - poreznog obveznika u RH. **Primatelj usluge** po takvom računu u obrazac PDV uključuje obvezu koju je samo obračunao, te istovremeno i pretporez, ako na njega ima pravo i u dijelu u kojem na njega ima pravo.

Kao što smo već pojasnili u prethodnim poglavljima račun za predujam ima isti porezni tretman kao i račun za isporuku na koju se odnosi. To znači da će u slučaju kada se radi o nekoj od gore navedenih isporuka, i na računu za predujam primljen za takvu isporuku primijeniti tuzemni prijenos porezne obveze.



ističemo...

Prijenos porezne obveze u tuzemstvu treba primijeniti i na računima za primljene predujmove za isporuke iz članka 75. stavka 3. Zakona.

Ova činjenica istaknuta je i mišljenjem Ministarstva financija - Porezna uprava¹⁶:

“Obzirom da u slučaju primjene postupka iz članka 75. stavka 3. Zakona o PDV-u dolazi do prijenosa porezne obveze na primatelja usluge isto se odnosi i na primljene predujmove za građevinske usluge...”

Dakle kada **isporučitelj** neke od nabrojanih usluga primi predujam, za takav predujam dužan je ispostaviti račun u kojem **neće obračunati i iskazati PDV**, već će tu obvezu prenijeti na primatelja usluge - poreznog obveznika u RH.

Primatelj usluge, odnosno davatelj predujma po takvom računu obavezan je obračunati PDV, a kada su zadovoljeni opći uvjeti za odbitak pretporeza u istom razdoblju oporezivanja, **isti iznos iskazati kao pretporez**.

Identično se ponavlja i sa računom za isporuku za koju je primljen taj predujam. Po primitku računa za isporuku na kojem je također porezna obveza prenijeta na primatelja usluge, **primatelj isporuke i računa** ponoviti će postupak obračuna PDV-a i iskazivanja pretporeza, ali sa iznosom PDV-a koji je razlika PDV-a obračunatog za isporuku i PDV-a obračunatog za predujam.

9.3. Predujmovi u vezi isporuka unutar EU i isporuka s trećim zemljama (primljeni i dani)

Odredbom članka 38. i 39. Pravilnika propisana su oslobođenja od obveze obračuna PDV-a na predujmove koji su u svezi transakcija unutar Europske unije. **Navedenim odredbama oslobođenje od obračuna PDV-a za predujmove propisana su za slijedeće slučajeve:**

- 1) **primljeni predujmovi iz EU**
 - kada porezni obveznik iz RH treba obaviti **isporuku dobara** u EU prema uvjetima iz **članka 41. Zakona**
 - kada porezni obveznik iz RH treba obaviti **isporuku usluga** za koje je PDV obavezan platiti primatelj usluge
- 2) **dani predujmovi u EU**
 - kada porezni obveznik iz RH **stječe dobra od poreznog obveznika iz EU** s prijenosom porezne obveze (preko VIES baze)
 - kada porezni obveznik iz RH **stječe usluge od poreznog obveznika iz EU** s prijenosom porezne obveze (preko VIES baze)
- 3) **dan predujmovi povezani s uvozom dobara i s uslugama povezanim s uvozom**
- 4) **primljeni predujmovi povezani s izvozom dobara i s uslugama povezanim s izvozom** (iz čl. 45. st. 1. toč. 4. Zakona)

U gore navedenim slučajevima porezni obveznik iz RH:

- ne ispostavlja račune za takve predujmove
- ne radi prijenos porezne obveze (preko VIES baze) ili u treće zemlje u slučaju kada primi predujam za gore navedene usluge



ističemo...

Kada porezni obveznik **primi predujam** za neki od gore navedenih slučajeva **nije dužan ispostaviti račun**.¹⁷

U prije navedenim slučajevima porezni obveznik iz RH:

- ne obračunava PDV na stjecanje kada daje predujam u slučaju kada mu se obavljaju gore navedene isporuke
- ne evidentira primljene račune u poreznim evidencijama i poslovnim knjigama ako se odnose na predujmove dane na gore navedene usluge



ističemo...

Ukoliko porezni obveznik iz RH **za dani predujam primi račun** za predujam u gore navedenim slučajevima **nama obvezu evidentiranja** takvog računa **niti provođenja bilo kojeg poreznog postupka, već ga arhivira** kao dokument koji potvrđuje svrhu uplate predujma.



U nastavku dajemo primjer primljenog predujma za uslugu obavljenu poreznom obvezniku iz druge države članice EU na koju se primjenjuje mjesto oporezivanja prema članku:

Primjer 9. - Primljen predujam iz Europske unije

Porezni obveznik Mek iz Austrije zatražio je uslugu prijevoza od poreznog obveznika TransA iz Hrvatske za dionicu puta Zagreb - Šibenik. Za ugovoreni posao prijevoza dogovorena je uplata predujma u visini 80% od očekivane vrijednosti isporuke. Očekivana ugovorna vrijednost isporuke iznosi **1.000,00** EUR-a. Predujam je uplaćen 25. siječnja 2020. Prijevoz je obavljen 6. veljače 2020. godine za što je ispostavljen račun u iznosu **980,00** EUR-a.

Poslovni događaji:

- 1) Porezni obveznik Mek uplatio je na devizni račun poreznog obveznika TransA d.o.o. predujam od **800,00** EUR-a. Tečaj EUR-a na 25. siječnja 2020. je **7,442324** kuna. Iznos u kunama: **5.953,86** kuna;
- 2) Za obavljenu uslugu prijevoza ispostavljen je račun u iznosu **980,00** EUR, Tečaj EUR-a na 6. veljače 2020. je **7,448602** kuna. Iznos u kunama: **7.299,63** kuna;
- 3) Obavljena interna kompenzacija potraživanja s uplaćenim predujmom;
- 4) Dana 15. veljače 2020. uplaćen preostali iznos od **180,00** EUR. Tečaj EUR-a na taj datum iznosi **7,451012** kuna. Iznos u kunama: **1.341,18** kuna;
- 5) Razlika u kunama u iznosu od **4,59** kuna evidentirana na negativne tečajne razlike

Knjiženje:

Red. br.	Opis	Iznos	Račun	
			Duguje	Potražuje
1	2	3	4	5
1.	Primljen predujam od austrijskog poreznog obveznika MEK za uslugu prijevoza (800,00 EUR-a)		---	---
	■ devizni račun	5.953,86	1030	---
	■ obveze za primljene predujmove	5.953,86		2591
2.	Ispostavljen račun za uslugu prijevoza (980,00 EUR)		---	---
	■ potraživanja od ino kupaca	7.299,63	1210	---
	■ prihodi od usluge prijevoza	7.299,63	---	7525
3.	Interna kompenzacija potraživanja od kupaca i primljenog predujma 800,00 EUR-a	5.953,86	2591	1210
4.	Austrijski porezni obveznik MEK uplatio preostali iznos duga (180,00 EUR)		---	---
	■ devizni račun	1.341,18	1030	---
	■ potraživanja od ino kupaca	1.341,18	---	1210
5.	Knjiženje tečajnih razlika		---	---
	■ potraživanja od ino kupaca	4,59	---	1210
	■ rashodi od tečajnih razlika	4,59	4840	---

1030 -	Devizni račun u domaćoj banci
1210 -	Potraživanja od kupaca u inozemstvu od prodaje proizvoda, roba i usluga
2591 -	Obveze za primljene predujmove pravnim osobama u inozemstvu

4840 -	Negativne tečajne razlike
7525 -	Prihod od ostalih usluga na inozemnom tržištu

Napomene:

- **Knjiženje 1:** Primljen predujam iz EU za isporuku čije se mjesto oporezivanja utvrđuje prema općem načelu (čl. 17. st. 1.) ne stvara obvezu obračuna PDV-a. Po tako primljenom predujmu porezni obveznik iz RH u tom slučaju nema obvezu niti ispostavljanja računa.
- **Knjiženje 2:** Ispostavljen je račun s napomenom "prijenos porezne obveze temeljem čl. 17. st. 1. Zakona o porezu na dodanu vrijednost". Iznos iz računa evidentira se u poreznim knjigama po pravilima za isporuke u EU s prijenosom porezne obveze preko VIES baze.

9.4. Procjenjivanje osnovice za obračun PDV-a

Kod oporezivanja predujma koji se odnosi na isporuku za koju će se primjenjivati određeni posebni postupci u pojedinim slučajevima neće biti u potpunosti poznata osnovica na koju je potrebno obračunati PDV. Radi se o predujmovima koji su dani za isporuke kod kojih se ne oporezuje ukupan iznos računa, već iznos marže koji se utvrđuje kalkulacijama ili ispunjavanjem posebnih obrazaca u kojima se utvrđuje iznos marže. Dakle, radi se o isporukama za koje je propisan poseban način oporezivanja. To su sljedeće isporuke:

- Posebni postupak oporezivanja putničkih agencija iz (čl. 91.-95. Zakona)
- Posebni postupak oporezivanja marže za rabljena dobra, umjetnička djela, kolekcionarske ili antikne predmete (čl. 96.-103. Zakona) te
- Posebni postupak oporezivanja za prodaju putem javne dražbe (čl. 104.-112. Zakona).

Pojednostavljeno, kod svih navedenih postupaka PDV na obavljenu isporuku obavlja se na način da se **utvrdi razlika između prodajne cijene i vrijednosti nabave dobara i usluga primljenih od drugih poreznih obveznika**, a koji se odnose na obavljenu isporuku i koji se prema navedenim odredbama uključuju u izračun.

Tako utvrđena razlika **predstavlja maržu s uključenim PDV-om**. Iz tog razloga i za potrebe izračunavanja PDV-a na isporuku **treba koristiti preračunane stope** propisane člankom 37. stavka 2. Pravilnika koje se mogu izračunati primjenom formule iz članka 47. stavka 4. Pravilnika. Upotrebom te formule na stope PDV-a koje su danas na snazi dobit ćemo sljedeće iznose preračunatih poreznih stopa:

Porezna stopa	Preračunata porezna stopa
25 %	20 %
13 %	11,5044 %
5 %	4,7619 %

Postavlja se pitanje na koji način u tom slučaju treba oporezivati predujam koji je primljen za takve isporuke. Odgovor na to pitanje dan je člankom 159. stavak 5. Pravilnika:

Objavite svoje financijske izvještaje u RiPup-u

Cijena: **980,00 kn + PDV**
Tel.: **01 / 49 21 737**



“Ako obveznik primi predujam za isporuku dobra za koju obračunava i plaća PDV na razliku između prodajne i nabavne cijene, na računu za primljeni predujam obračunava PDV od porezne osnovice koja je jednaka razlici između prodajne cijene koju će zaračunati za to dobro i nabavne cijene toga dobra.”

Iz navedenog proizlazi da pri izračunu obveze za PDV po predujmu primljenom za isporuke iz gore navedenih posebnih postupaka treba primijeniti ista pravila, te obvezu utvrditi polazeći od porezne osnovice koja je jednaka razlici između prodajne cijene koju će zaračunati za to dobro i nabavne cijene toga dobra.



ističemo...

Ista pravila, propisana navedenim posebnim postupcima oporezivanja za isporuku, treba primijeniti i na predujmove primljene za te isporuke.

Problem koji u ovom slučaju može nastati leži u činjenici da **predujam može biti primljen i znatno prije obavljanja isporuke, a u tom trenutku nisu poznate sve vrijednosti potrebne za točan izračun marže**. To, znači da u trenutku primitka predujma neće biti poznata točna osnovica za obračun PDV-a. Posljedično, **obračun PDV-a, čak i u slučaju kada iznos primljenog predujma u potpunosti odgovara iznosu buduće isporuke, mogao bi biti (uvjetno rečeno) neispravan**.

Upute za slučaj kada nije moguće točno utvrditi osnovicu za izračun PDV-a kod tako primljenih predujmova dane su odredbom članka 187. stavka 5. Pravilnika koji je dan za potrebe posebnog postupka oporezivanja putničke agencije:

“Ako u trenutku primanja predujma agencija ne raspolaže s točnim podatkom o razlici u cijeni koju će ostvariti, obvezu PDV-a utvrđuje polazeći od očekivane razlike u cijeni.”

Dakle, zakonodavac niti u ovom slučaju nije odustao od obveze obračuna PDV-a na predujmove, već sugerira da utvrđivanje obveze PDV-a na predujam treba zasnovati na očekivanoj razlici u cijeni. Možemo stoga zaključiti da je time dozvoljena procjena porezne osnovice.



ističemo...

Obveza PDV-a na predujmove primljene za postupke kod kojih se oporezuje marža, **utvrđuje se procjenom**.

Navedeno pojašnjavam primjerom u nastavku.

Primjer 10. - Predujam za isporuku u posebnom postupku oporezivanja putničke agencije

Putnička agencija “Tea” ponudila je članovima Udruge “Sreća” trodnevni izlet u Dubrovnik s turističkim vodičem za 20 osoba (od 1.3 do 3.3.2020.). Dogovorena cijena aranžmana je 30.000,00 kuna, a ugovor o aranžmanu smatra se prihvaćenim uplatom predujma u vrijednosti 80% od ukupne cijene aranžmana.

U nastavku prikazujemo poslovne događaje kod putničke agencije koji započinju uplatom predujma od strane Udruge, i koji se odnose na evidentiranje svih poslovnih događaja povezanih s obavljenom uslugom izleta u Dubrovnik za 18 članova Udruge.

Poslovni događaji i knjiženja:

- 1) Putničkoj agencija dana 15. veljače 2020. Udruga je uplatila predujam u iznosu **24.000,00** kuna
- 2) Putnička agencija na temelju sklopljenog ugovora s hotelom i prijevoznikom izračunava iznos marže iz primljenog predujma na slijedeći način:

Izračun PDV-a iz očekivane marže		
1.	Račun hotela (prema ugovoru o alotmanu)	13.000,00
2.	Račun prijevoznika (prema ugovoru o prijevozu)	6.800,00
3.	Račun za uslugu turističkog vodiča (prema ugovoru)	4.500,00
4.	Ukupno očekivana vrijed. primljenih isporuka (rb.1+2+3)	24.300,00
5.	Ugovorena cijena aranžmana	30.000,00
6.	Očekivana marža	5.700,00
7.	80% očekivane marže (r.b. 6 x 80%)	4.560,00
8.	PDV 25% (r.b. 7 x preračunata stopa 20%)	1.092,00

Putnička agencija evidentira obvezu za PDV u iznosu **1.092,00** kuna u knjigu I-RA, što se prenosi na poziciju II.3 Obrascu PDV 2/2020.

Usluge iz putničkog aranžmana je obavljena. Na izletu je bilo 18 članova Udruge, a dobavljači usluga ispostavljaju račune putničkoj agenciji

- 3) Zaprimljen je račun od hotela iz Dubrovnika u iznosu **12.000,00** kuna; **iznos bez PDV-a 10.619,47** kuna, **PDV 13% 1.380,53** kuna
- 4) Zaprimljen je račun prijevoznika u iznosu **6.500,00** kuna; **iznos bez PDV-a 5.200,00** kuna, **PDV 25% 1.300,00** kuna
- 5) Zaprimljen je račun za uslugu turističkog vodiča od druge putničke agencije u iznosu u iznosu **4.500,00** kuna (mali porezni obveznik u RH)

Putnička agencija obavlja obračun PDV-a u posebnom postupku oporezivanja na slijedeći način:

Izračun ostvarene marže i PDV-a		
1.	Račun hotela	12.000,00
2.	Račun prijevoznika	6.500,00
3.	Račun za uslugu turističkog vodiča	4.500,00
4.	Ukupno usluge primljene od drugih poreznih obveznika	23.000,00
5.	Ugovorena cijena aranžmana	30.000,00
6.	Marža (porezna osnovica)	7.000,00
7.	PDV (rb. 6 x preračunana stopa PDV-a 20%)	1.400,00
8.	Iznos marže bez PDV-a	5.600,00

Za potrebe unosa u knjigu I-Ra i Obrascu PDV 3/2020, PDV obračunat na maržu izravna se s PDV-om obračunatim na predujam na slijedeći način:

Izravnanje PDV-a		
1.	PDV iz računa za putnički aranžman	1.400,00
2.	PDV iz računa za predujam	1.092,00
3.	Ukupno PDV za Obrazac PDV 3/2020 (pozicija II.3)	318,00

Putnička agencija evidentira obvezu za PDV u iznosu **318,00** kuna u knjigu I-RA, što se prenosi na poziciju II.3 Obrascu PDV 3/2020 koji se predaje do 20.4.2020.

- 6) Putnička agencija ispostavlja račun za putnički aranžman u posebnom postupku oporezivanja putničke agencije s izno-

som od **30.000,00** kuna od čega uključeni PDV iznosi **318,00** kuna

- 7) Udruga je uplatila preostali dio duga za putnički aranžman u iznosu **6.000,00** kuna

9.5. Predujmovi i prelazak na redovno oporezivanje

Odredbama članka 186. Pravilnika propisano je postupanje sa predujmovima u slučaju **kada je mali porezni obveznik predujam primio prije prijelaza na redovito oporezivanje**. Prema navedenoj odredbi primjenjuje se slijedeće:

- 1) ako se nakon prijelaza PDV obračunava prema obavljenim isporukama, isporuke za koje su prije prijelaza na redovni postupak oporezivanja primljeni predujmovi **u cijelosti se oporezuju u razdoblju oporezivanja u kojem su obavljene**,
- 2) ako porezni obveznik nakon prijelaza obračunava PDV prema naplaćenim naknadama, predujmovi za isporuke, koje je porezni obveznik primio prije prijelaza na redovno oporezivanje, **oporezuju se u prvom razdoblju oporezivanja nakon prijelaza**.

Ovdje treba naglasiti da se Ministarstvo financija - Porezna uprava do danas nije izjasnilo kakvo je postupanje u slučaju kada se na primljene predujmove obračunat PDV, a porezni obveznik isporuku obavi tek kada izađe iz sustava PDV-a, odnosno prijeđe na oporezivanje posebnim postupkom iz članka 90. za male porezne obveznike. U tom slučaju račun za isporuku će biti ispostavljen bez PDV-a, a zbog činjenice da porezni obveznik više ne predaje obrazac PDV ne postoji mogućnost izravnjanja PDV-a iz računa za predujam preko računa za isporuku, a nije nam jasno kojim bi drugim postupanjem PDV bio vraćen obzirom da do trenutka izlaska iz sustava PDV obračunat na predujam nije pogreška.

9.6. Još neki detalji kroz pitanja i odgovore

9.6.1. Je li moguće izravnjanje PDV-a obaviti izdavanjem storno računa za predujam?

Ukoliko za primljeni predujam neće biti obavljena isporuka ili je primjerice isporuka obavljena u manjem opsegu kupac i prodavatelj trebaju se dogovoriti što učiniti s razlikom predujma. Ukoliko se ne donese odluka da će se predujam vratiti davatelju, tada je potrebno i stornirati račun za predujam u tom iznosu. Dakle, u tom slučaju primatelj predujma ispostaviti će račun za predujam u kojem će razlika predujma i obračunati PDV biti iskazani u negativnim iznosima. Navedena postupanja pojasnili smo u prethodnom poglavlju.

No, postavlja se pitanje: Može li se storno račun za predujam ispostaviti i za izravnjanje PDV-a po obavljenoj isporuci?

Do. 30. lipnja 2013. za storniranje PDV-a obračunatog za primljeni predujam **porezni obveznici bili su dužni izdati takav storno račun za predujam** gdje su se iznosi iz računa za predujam iskazivali u negativnim iznosima u dijelu u kojem su bili pokriveni isporukom. Novim Zakonom o PDV-u koji je stupio na snagu **1. srpnja 2013. godine uvedena je obveza izravnjanja računa za predujam na samom računu za isporuku**, te je time prestao razlog postojanja storno računa za predujam i on se više ne ispostavlja.

Međutim, pojedini porezni obveznici i danas ispostavljaju storno račune za predujam, pa u ovom poglavlju pojašnjavamo kakva bi stav po tom pitanju mogao zauzeti porezni nadzor.

U vezi navedenog izjasnilo se i Ministarstvo financija - Porezna uprava u mišljenjem¹⁸ u kojem pojašnjava da porezni obveznik koji za primljeni predujam izda račun mora za isporučena dobra ili obavljene usluge izdati novi račun u kojem će od obračunatog PDV-a umanjiti PDV koji je obračunat na primljeni predujam, **te sukladno navedenom neće stornirati račun za predujam**.

Treba istaći da Ministarstvo financija - Porezna uprava u mišljenju koja se bave gotovinskim računima također upućuje da storno račun nije potreban. No, obzirom da odredbama OPZ-a nije preciziran način storniranja PDV-a iz računa za predujam, smatramo da ne može postojati zabrana da se PDV obračunat na predujam za koji je izdan račun prema odredbama OPZ-a stornira izdavanjem storno gotovinskog računa za predujam. Nakon svega navedenog možemo istaći da se storno račun za predujam od srpnja 2013 može izdati kod isporuka osobama koji nisu porezni obveznici kada se računi sastavljaju sukladno odredbama OPZ-a. **U ostalim slučajevima nije dozvoljeno izdavati storno račun za predujam, već se PDV iz računa za predujam stornira preko postupka obavljenog na računu za isporuku.**



ističemo...

U slučaju ako porezni obveznik drugom poreznom obvezniku ispostavi storno račun za predujam u svrhu izravnjanja PDV-a obračunatog na primljeni predujam s PDV-om obračunatim na isporuku, **nadzorna tijela imaju mogućnost utvrditi novčanu kaznu zbog neispravne primjene odredbi članka 79. Zakona.**

9.6.2. Izjednačava li se vrijednosni kupon s predujmom?

Člankom 11.a Zakona o PDV-u 11.a propisana **definicija vrijednosnih kupona**:

“Vrijednosni kupon” u smislu ovoga Zakona je instrument za koji postoji obveza da ga se prihvati kao naknadu ili djelomičnu naknadu za isporuku dobara ili usluga i kada su dobra ili usluge koji se isporučuju ili identitet njihovih potencijalnih isporučitelja naznačeni ili na samom instrumentu ili u povezanoj dokumentaciji, uključujući i uvjete uporabe takvog instrumenta.

Zakon razlikuje dvije vrste vrijednosnih kupona. Vrste vrijednosnih kupona su:

- a) **»jednonamjenski vrijednosni kupon«** je vrijednosni kupon za koji su mjesto isporuke dobara ili usluga na koje se vrijednosni kupon odnosi i PDV koji se mora platiti na ta dobra ili usluge poznati u vrijeme izdavanja vrijednosnog kupona,
- b) **»višenamjenski vrijednosni kupon«** je vrijednosni kupon koji nije jednonamjenski vrijednosni kupon.

Porezna postupanja kod jednonamjenskih vrijednosnih kupona pojašnjena mišljenjem Ministarstva financija¹⁹. Postupanja kod izdavanja jednonamjenskih vrijednosnih kupona koje prodavatelj mora obaviti u trenutku prodaje navedenog kupona kao i prilikom isporuke

18 Broj klase: 410-19/13-01/342, Uruđbeni broj: 513-07-21-01/14-02, Zagreb, 03.04.2014

19 Mišljenje Ministarstva financija - Porezna uprava: “Porez na dodanu vrijednost - oporezivanje vrijednosnih kupona”, broj klase: 410-19/17-02/314, uruđbeni broj: 513-07-21-01/18-2, Zagreb, 18.12.2018



u potpunosti odgovara postupanju koje je propisano u slučaju kada se za predujam ispostavlja račun za predujam s iskazanim PDV-om.

Premda niti u odredbama Zakona niti u odredbama Pravilnika niti u mišljenju nije spomenut predujam, plaćanje jednonamjenskog vrijednosnog kupona možemo usporediti s davanjem predujma, obzirom da je spomenutim mišljenjem predviđen postupak koji je odredbama Zakona i Pravilnika predviđen samo u slučaju ispostavljanja računa za predujam i računa za isporuku za koju je izdan račun za predujam.

Drugi je slučaj s višenamjenskim vrijednosnim kuponom za čije izdavanje nisu propisana takva postupanja. Detaljno o vrijednosnim kuponima pisali smo u članku *“Oporezivanje PDV-om vrijednosnih kupona od 1.1.2019”*; Jadranka Knežević, mag. oec.; RiPup 2019-05 str. 81

9.6.3. Što kada je predujam platila druga osoba?

Prema članku 159. stavku 3. Pravilnika, Ako porezni obveznik za isporučena dobra i obavljene usluge **primi naknadu u cijelosti ili djelomično od druge osobe a ne od primatelja ispučenih dobara i usluga (naknada od treće osobe)**, u računu mora biti iskazana ukupna naknada uključujući i naknadu druge osobe, i PDV mora biti obračunan na ukupan iznos naknade.

Ovu odredbu treba adekvatno primijeniti i na primljeni predujam u slučaju kada ga je u cijelosti ili djelomično uplatila osoba koja neće biti primatelj dobara ili usluge.

10. Na kraju

Sustav PDV-a u kojem se oporezuje predujam nosi velik broj specifičnosti i problema. Činjenica da u većem dijelu Europske unije predujam nije oporeziv potvrđuje da su druge države članice Europske unije toga svjesne.

Prvi problem oporezivanja predujmova odnosi se na samo **prepoznavanje u kojem slučaju se radi o predujmu**. Naime, ne treba svaki novčani iznos koji kupac daje prodavatelju prije isporuke predujam. Takav je slučaj s jamčevinom ili kaparom koji prodavatelj od kupca može zahtijevati kao osiguranje da će kupac ispoštovati svoj dio ugovornih obveza. Takvi iznosi po završetku ugovora vraćaju se kupcu. Da bi razlikovali primljenu jamčevinu (kapar) od predujma potrebno je zaviriti u odredbe ugovora koji ih propisuju, ali i pratiti postupanja po takvom ugovoru kako bi se utvrdila stvarna namjena iznosa primljenog prije obavljene isporuke. Neznatne pogreške u ugovaranju i propusti u primjeni mogu utjecati na odluku da li se radi

o kapari ili će se ipak primljeni iznos smatrati predujmom. Takve pogreške mogu dovesti do naknadnog obračunavanja PDV-a, te utvrđivanja novčanih kazni od strane nadzornih tijela. Ministarstvo financija - Porezna uprava do sada nije dala jasne upute koji su ugovorni elementi i postupanja značajna za razlikovanje predujma od kapare.

Drugi problem je u činjenici da **porezni tretman predujma treba pratiti porezni tretman isporuke** za koju je predujam plaćen. **To u svim slučajevima nije moguće**. Znatni problemi nastaju kod primjene posebnih postupaka kod kojih svi elementi za oporezivanja tog postupka nisu poznati u trenutku primanja predujma, što je zakonodavac riješio davanjem mogućnosti procjene (!!!) obveze za PDV.

Osobito problematičnim mogu se smatrati **odredbe o oslobodjenjima od obračunavanja PDV-a na predujam za isporuke koje se odnose na transakcije unutar Europske unije**, osobito kada je riječ o isporuci dobara. Naime, od 1. siječnja 2020. postupak dokazivanja isporuke s prijenosom porezne obveze sukladno članku 41. Zakona postao je kompleksniji s početkom primjene Provedbene uredbe vijeća (EU) 2018/1912 od 4. prosinca 2018. Iz tog razloga u većini slučajeva porezni obveznik neće znati da li će isporuka biti s prijenosom porezne obveze ili će se morati ispostaviti račun s obračunatim PDV-om. To neće biti poznato čak niti u trenutku kada se isporuka obavlja, već kroz određeno vrijeme nakon isporuke. U tom slučaju nije jasno kako će se porezni nadzor postaviti u slučaju ako postupanje kod primanja predujma ne odgovara postupanju kod isporuke. Da naglasimo, u slučaju prijena porezne obveze PDV na primljeni predujam ne treba se ispostaviti, kao niti račun za predujam, dok jedno i drugo prodavatelj treba obaviti u slučaju ako će na računu za isporuku biti iskazan PDV.

Na sve ovo treba nadodati da u slučaju kada se za predujam ispostavi račun s iskazanim PDV-om, a isporuka se ipak obavi bez PDV-a nastaje pogreška čije ispravljanje stvara dodatni novčani tijek i komplicira odnose između prodavatelja i kupca. Dodatno, Ministarstvo financija - Porezna uprava nije pojasnila na koji način se ispravlja PDV iz računa za predujam u takvim okolnostima, pa proizlazi da se treba postupiti kao u slučaju pogreške što znači da ispravljanje PDV-a kod prodavatelja ovisi o tome da li mu je kupac dao izjavu da je kod sebe ispravio pretporez.

Smatramo da ne postoje jednostavna rješenja za navedene probleme osim ukidanja oporezivanja predujmova čime bi se porezna postupanja Republike Hrvatske još više približila postupanjima kakva su uobičajena u drugim državama članicama Europske unije, a predujam bi dobio karakter kratkoročne financijske injekcije koju kupac daje prodavatelju temeljem ugovornog odnosa.

Bilješke
