



Prigovor na tuzemni prijenos porezne obveze

Neven Baica, mag. oec.

U članak 152. Pravilnika o PDV-u ugrađeni su stavci 4. i 5. koje daju mogućnost primatelju isporuke da postupi po računu isporučitelja unatoč sumnji u njegovu ispravnost ili činjenici da prijenos porezne obveze nije ispravno primijenjen ili je neispravno izostavljen. U ovom članku pišemo o ovim odredbama koje omogućuju prigovor na tuzemni prijenos porezne obveze

1. Uvod

Tuzemni prijenos porezne obveze propisan je:

- Zakonom o porezu na dodanu vrijednost (Nar. nov., br. 73/13, 99/13, 148/13, 153/13, 143/14 i 115/2016); u daljnjem tekstu: Zakon o PDV-u te
- Pravilnikom o porezu na dodanu vrijednost (Nar. nov., br. 79/13, 85/13, 160/13, 35/14, 157/14, 130/15 i 1/17) - u daljnjem tekstu: Pravilnik o PDV-u.

Prema članku 75. stavku 3. Zakona o PDV-u porezni obveznik upisan u registar obveznika PDV-a u Republici Hrvatskoj obavezan je platiti PDV kada mu se obave sljedeće isporuke:

- 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.

Prema članku 151. Pravilnika o PDV-u **obveznik plaćanja PDV-a temeljem tuzemnog prijenosa porezne obveze** je svaki porezni obveznik primatelj dobara, odnosno usluga, upisan u registar obveznika PDV-a u tuzemstvu kada mu dobra isporuči ili obavi usluge iz članka 75. stavka 3. Zakona porezni obveznik koji je upisan u registar obveznika PDV-a u tuzemstvu.

Tuzemni prijenos porezne obveze ne primjenjuju se na osobu koja je prešla prag stjecanja ili je od njega odustala te na osobu koja prima usluge od poreznih obveznika koji nemaju sjedište u Republici Hrvatskoj ili obavlja usluge poreznim obveznicima koji nemaju sjedište u Republici Hrvatskoj, a koje nisu upisane u registar obveznika PDV-a.

Navedeno znači da se tuzemni prijenos porezne obveze ne može obaviti kada je primatelj dobara ili usluga porezni obveznik registriran za potrebe PDV-a (imaju PDV id. broj), ali ne i upisan u registar obveznika PDV-a. U tom slučaju PDV je obavezan obračunati porezni obveznik koji isporučuje dobra ili obavlja usluge.



istićemo...

Dakle obveznik plaćanja PDV-a temeljem tuzemnog prijenosa porezne obveze može biti samo porezni obveznik upisan u registar obveznika PDV-a.

Treba imati na umu da obveznik plaćanja PDV-a temeljem tuzemnog prijenosa porezne obveze može biti i strana pravna osoba kada u RH zatraži i dobije hrvatski PDV id. broj.

2. Ispostavljanje računa

Isporučitelj koji je obavio uslugu za koju se radi prijenos porezne obveze, dužan je izdati račun koji ima sve elemente iz članka 79. stavka 7. Zakona o PDV-u, osim što na računu ne iskazuje PDV, te stavlja napomenu "prijenos porezne obveze"



istićemo...

U slučaju kada je primatelj dobara ili usluga obavezan platiti PDV isporučitelj u računu mora navesti »**prijenos porezne obveze**« ili engleski izraz »**reverse charge**«.

Neovisno o tome što tuzemni prijenos porezne obveze nije oslobođenje, smatramo da bi bilo uputno staviti i napomenu o odredbi



temeljem koje se obavlja prijenos porezne obveze kako je to u članku 79. stavku 3. Zakona o PDV-u zahtijevano za oslobođenja. U nastavku dajemo primjer izgleda računa s tuzemnim prijenosom porezne obveze.

Slika 1: Račun sa prijenosom porezne obveze

Bezmrnje d.d.
Kolinska 38
10000 Zagreb,
OIB : 21335678344

Kupac:
Stalak d.o.o.
Jukićeva 44
10000 Zagreb
OIB: 27446321239

Mjesto i datum izdavanja računa: Zagreb, 1. travanj 2017.
Vrijeme izdavanja: 10:20
Datum isporuke: 31. ožujak 2017.

Račun br. 31/1/2

R. br.	Šifra i trgovački naziv robe	Jed. cij.	Kol. j.m.	Iznos (u kn)
1.	Prozor FX-432	10.000,00	1 kom	10.000,00
2.	Stol DR-321	5.000,00	1 kom	15.000,00
3.	Usluga ugradnje	500,00	6 h	3.000,00
	Ukupno			28.000,00

Napomena za stavke 1.-3.: Prijenos porezne obveze prema članku 75. stavku 3. toč. a) Zakona o porezu na dodanu vrijednost (Nar. nov., br. 73/2013 i 148/2013)

Način plaćanja: transakcijski račun

Datum dospijanja:
30. travanj 2017

Oznaka operatera: Nev

Potpis:

O tuzemnom prijenosu porezne obveze i isporučitelj i stjecatelj moraju voditi propisane porezne evidencije i iskazati ga u izvještajima, Obrascu PDV. Isporučitelj takvu isporuku dodatno upisuje i u obrazac PPO.

Sadržaj i forma posebne evidencije za dnevni unos podataka temeljem tuzemnog prijenosa porezne obveze nije propisana, već se dijelom koriste druge propisane knjige ili se mogu kreirati nove.

U knjizi IRA za iznos vrijednosti isporuke za koju je obavljen prijenos porezne obveze predviđen je **stupac 7**. Ovu poziciju popunjava isporučitelj koji sastavlja račun bez PDV-a sa tuzemnim prijenosom porezne obveze.

U knjizi URA nije predviđena posebna pozicija za tuzemni prijenos porezne obveze, pa takav sadržaj obrasca nije dostatan za praćenje tuzemnog prijenosa porezne obveze i za popunjavanje izvještaja na obrascima PDV i PDV-K. Stoga stjecatelj treba, ili dodati odgovarajući stupac u knjigu URA radi praćenja ovih isporuka, ili oformiti vlastitu poreznu evidenciju kojom će osigurati praćenje podataka o tuzemnom prijenosu porezne obveze kako to omogućuje članak 167. Pravilnika o PDV-u.



ističemo...

Ako porezni obveznik u svome knjigovodstvu osigurava sve podatke potrebne za utvrđivanje porezne osnovice odnosno PDV-a kao i pretporeza, nije obavezan posebno voditi knjige i evidencije propisane ovim Pravilnikom (članak 167. Pravilnika o PDV-u).

Stjecatelj, kod isporuke kojom mu je prenesena porezna obveza ima obvezu evidentirati poreznu obvezu, ali istovremeno može ostvariti i pravo na pretporez, što objedinjuje dio elemenata iz knjige URA i iz knjige IRA. Stoga smatramo prikladnim, za potrebe tuzemnog prijenosa porezne obveze oformiti poreznu evidenciju u kojoj će se svaka isporuka pratiti u jednom unosu i jednom obrascu.

O tuzemnom prijenosu porezne obveze i isporučitelj i stjecatelj na kojeg je prenesena porezna obveza dužni su izvještavati **na Obrascu PDV** u kojem su za tuzemni prijenos porezne obveze predviđene tri pozicije:

1) Isporučitelj koji prenosi poreznu obvezu ispunjava poziciju:

I.1 Isporuke u RH za koje PDV obračunava primatelj (tuzemni prijenos porezne obveze)

2) stjecatelj na kojeg je porezna obveza prenesena ispunjava pozicije:
→ za poreznu obvezu:

II.4 Primljene isporuke u RH za koje PDV obračunava primatelj (tuzemni prijenos porezne obveze)

→ za pretporez:

III.4 Pretporez od primljenih isporuka u RH za koje PDV obračunava primatelj (tuzemni prijenos porezne obveze)

Detaljnije o načinu evidentiranja tuzemnog prijenosa porezne obveze pisali smo u više navrata u prethodnim brojevima časopisa RiPup.

3. Da li je PPO opcija ili obveza?

U obrazloženju prijedloga Zakona o PDV-u kojom je u porezni sustav uveden institut tuzemnog prijenosa porezne obveze bilo je naglašeno da je osnovna namjera tuzemnog prijenosa porezne obveze rasterećenje građevinske djelatnosti plaćanja PDV-a u proračun koji će i tako biti vraćen primatelju isporuke, što za posljedicu ima povećanje likvidnih sredstava isporučiteljima usluga s prijenosom porezne obveze.

Ova dobra namjera rezultirala je očekivanjem da će takav prijenos biti dobrovoljan. Međutim, treba naglasiti da su odredbe vezane uz prijenos porezne obveze formulirane na takav način da **NE dozvoljavaju isporučitelju izbor** po pitanju da li će za neku uslugu obaviti prijenos porezne obveze ili će na računu obračunati PDV.



ističemo...

Kada su zadovoljeni uvjeti za prijenos porezne obveze, **isporučitelj je dužan izdati račun s prijenosom porezne obveze.**

Dakle, isporučitelj ne može izabrati, niti se dogovoriti s primateljem kada će primijeniti tuzemni prijenos porezne obveze, već je dužan prijenos porezne obveze primijeniti za svaku uslugu za koju je takav prijenos propisan Zakonom i Pravilnikom o PDV-u. To znači da u slučaju kada se ne radi o usluzi za koju se radi tuzemni prijenos porezne

obveze, kod ispostavljanja računa mora primijeniti pravila za redovnu isporuku, te na računu obračunati i iskazati zakonom propisani iznos PDV-a

4. Pogreške pri primjeni PPO-a

Da bi isporučitelj bio siguran za koji dio isporuke mora izdati račun sa prijenosom porezne obveze, a za koji račun sa iskazanim PDV-om, treba imati odgovor na slijedeća dva pitanja:

- 1) Radi li se o isporuci iz članka 75. stavke 3. Zakona o PDV-u?
- 2) Je li takva isporuka obavljena tuzemnom poreznom obvezniku upisanom u registar obveznika PDV-a?

Provjera da li je stjecatelj isporuke iz članka 75. stavka 3. Zakona o PDV-u registrirani obveznik PDV-a može se obaviti uvidom u Registar obveznika PDV-a na internetskim stranicama Ministarstva financija - Porezne uprave (www.porezna-uprava.hr).

Dakle, na drugo pitanje isporučitelj jednostavno može dobiti odgovor provjerom primatelja u registru obveznika PDV-a na stranicama Porezne uprave.

No, odgovoriti na pitanje radi li se o isporuci iz članka 75. stavke 3. Zakona o PDV-u može biti problematično, što je posebno izraženo kod građevinskih usluga.

Za potrebe definiranja građevinskih usluga za koje se obavlja tuzemni prijenos porezne obveze Pravilnikom je propisan članak 152. i dat Dodatak II. No, velik broj nedoumica oko primjene ovih odredbi rezultirao je brojnim mišljenjima koja su objedinjena u **Uputu za primjenu prijenosa porezne obveze prilikom obavljanja građevinskih usluga** (Broj klase: 410-19/14-01/241, Urudžbeni broj: 513-07-21-01/14-02; u daljnjem tekstu Uputa).¹

No i danas u primjeni pravila iz članka 152. Pravilnika o PDV-u i uz pomoć Dodatka II, Upute i novih mišljenja Ministarstva financija koji se i dalje na ovu temu množe, obveznicima primjene tuzemnog prijenosa porezne obveze ostaju otvorene određene dileme. Veliko šarenilo poslova koje se obavljaju na građevini ostavljaju brojne dileme, koje zbog kompleksnih odredbi i brojnih uputa nerijetko dovode do različitih zaključaka kod isporučitelja i primatelja usluge.

Neispravno korišten prijenos porezne obveze može dovesti do štetnih posljedica i kod isporučitelja i kod primatelja isporuke. Isti je slučaj i sa uslugom za koju je ispostavljen račun s iskazanim PDV-om, a trebalo je ispostaviti račun s prijenosom porezne obveze. Stoga bilo koja pogreška od navedenih kod isporučitelja stvara opravdani strah, da premda ne snosi krivnju za pogrešno ispostavljanje računa, može snositi posljedice njegova zaprimanja.

Treba naglasiti da se po tom pitanju Porezna uprava niti jednim mišljenjem nije izjasnila u smislu kojim bi primatelju računa dalo garanciju da neće biti kažnjen u ovom slučaju u kojem problem nije nastao njegovom greškom i na čije rješenje ne može utjecati. No, problem je uočen.



ističemo...

U članak 152. Pravilnika o PDV-u ugrađeni su stavci 4. i 5. koje daju mogućnost primatelju isporuke da postupi po računu isporučitelja unatoč sumnji u njegovu ispravnost ili činjenici da prijenos porezne obveze nije ispravno primijenjen ili je neispravno izostavljen.

O navedenom pišemo u poglavlju koje slijedi.

5. Prigovor

Odredbom članka 152. stavka 4. propisano je da ako isporučitelj dobara i usluga iz članka 75. stavka 3. Zakona izda račun bez PDV-a s napomenom »prijenos porezne obveze« ili ako izda račun sa zasebno iskazanim PDV-om, a primatelj takve isporuke smatra da isporučitelj nije ispravno postupio, tada **pisanim putem u roku 8 dana od zaprimanja računa poziva isporučitelja da ispravi račun**. U suprotnom smatrat će se da je suglasan s načinom na koji je račun izdan. Isporučitelj u roku 8 dana mora obavijestiti primatelja isporuke je li prihvatio njegov zahtjev za ispravak računa.

Odredbom članka 153. stavka 5. Pravilnika propisano je da **ako isporučitelj ne prihvati prijedlog primatelja isporuke, tada primatelj mora prihvatiti takav račun te o navedenome pisanim putem može obavijestiti nadležnu ispostavu Porezne uprave prema svom sjedištu, prebivalištu ili uobičajenom boravištu**.



ističemo...

Iz navedenih odredbi proizlazi slijedeće:

- primatelj isporuke koji primijeti da račun nije ispravan ili posumnja u ispravnost treba u **roku od 8 dana od zaprimanja računa pozvati** isporučitelja da ispravi račun
- ako isporučitelj ne prihvati prijedlog primatelja isporuke, **primatelj mora prihvatiti** takav račun.
- obavještanje Porezne uprave o tome je preporuka, ali nije obveza.

U nastavku dajemo primjer **prigovora**, kako smo obavijest nazvali zbog njezina karaktera.

Slika 2: Prigovor na račun s prijenosom porezne obveze

Stalak d.o.o.
Jukićeva 44
10000 Zagreb
OIB: 27446321239

Bezmrlje d.d.
Kolinska 38
10000 Zagreb,
OIB : 21335678344

Zagreb, 2. travnja 2017.

Sukladno odredbi članka 152. stavka 4. Pravilnika o p porezu na dodanu vrijednost dostavljamo

PRIGOVOR

na vaš račun br. 31/1/2 od 30. travnja 2017.

Smatramo da ste za navedeni račun neispravno primijenili tuzemni prijenos porezne obveze iz članka 75. stavke 3. Zakona o porezu na dodanu vrijednost.

Molimo da ispravite račun tako da na cjelokupnu isporuku zaračunate PDV po redovnom postupku oporezivanja.

Molimo da nam ispravljeni račun dostavite u roku od 8 dana od datuma prigovora.

Potpis:

Obzirom da su spomenutim odredbama Pravilnika utvrđeni jasni rokovi smatramo da bi takav dopis primatelj usluge trebao poslati preporučenom poštom ili osobno odnijeti kod isporučitelja radi potvrde o zaprimanju (urudžbiranju).

¹ Detaljno o primjeni pravila iz navedenih odredbi Pravilnika, Dodatka II i Upute pisali smo u članku Tuzemni prijenos porezne obveze kod građevinskih usluga; Neven Baica, mag. oec.; RiPup 11/2014 str. 66.