



UDK 336.2

# PDV kod premještanja dobara unutar EU

Jadranka Knežević, mag. oec.

Porezi

Premještanje dobara koja su dio poslovne imovine poreznog obveznika smatra se isporukom dobara uz naknadu. O tome koje su to sve situacije u praksi, te o poreznom i računovodstvenom aspektu premještanja dobara unutar Europske unije, s primjerima iz prakse, detaljnije donosimo u nastavku ovog članka.

## 1. Zakonski okvir

Zakon o porezu na dodanu vrijednost<sup>1</sup> (u nastavku teksta: Zakon o PDV-u) u članku 4. definira kako je predmet oporezivanja PDV-om:

- isporuka dobara u tuzemstvu uz naknadu koju obavi porezni obveznik koji djeluje kao takav,
- stjecanje dobara unutar Europske unije koje u tuzemstvu obavi uz naknadu,
- obavljanje usluga u tuzemstvu uz naknadu koje obavi porezni obveznik koji djeluje kao takav i
- uvoz dobara.

Pod isporukom dobara se podrazumijeva **prijenos prava raspolaganja materijalnom imovinom u svojstvu vlasnika**. Materijalnom imovinom smatra se isporuka električne energije, plina, grijanja, hlađenja i slično.



### ističemo...

Isporukom dobara uz naknadu smatra se premještanje dobara koja su dio poslovne imovine poreznog obveznika koja je za potrebe svojeg poslovanja otpremio ili prevezao sam porezni obveznik ili druga osoba za njegov račun u drugu državu članicu (članak 7. stavak 5. Zakona o PDV-u).

O premještanju dobara iz Republike Hrvatske u drugu zemlju članicu Europske unije radi se u slučaju kada se dobra premještaju radi skladištenja ili komisijske prodaje u drugu zemlju članicu. Otpremu i prijevoz dobara u drugu zemlju članicu može obaviti sam porezni obveznik ili druga osoba za njegov račun. U skladu s člankom 41. stavkom 1. točke d) Zakona o PDV-u isporuke dobara koja se premještaju u drugu državu članicu oslobođene su PDV-a ako je porezni obveznik – isporučitelj iz Hrvatske, koji premješta robu u drugu zemlju članicu, pribavio PDV identifikacijski broj te zemlje članice, odnosno registrirao se za potrebe PDV-a. Tako primjerice ako porezni

obveznik iz Hrvatske premješta dobra iz svog skladišta u Hrvatskoj u svoje skladište u Sloveniji, uzet će tamo slovenski PDV identifikacijski broj, pozvati se na računu na članak 41. stavak 1. točke d) Zakona o PDV-u, a u Sloveniji će obaviti stjecanje dobara na slovenski PDV identifikacijski broj, koji je tamo prethodno ishodio.

Stjecanje dobara unutar Europske unije prema članku 9. stavku 1. Zakona o PDV-u je stjecanje prava raspolaganja pokretnom materijalnom imovinom u svojstvu vlasnika, koju prodavatelj ili stjecatelj dobara ili druga osoba za njihov račun otpremi ili preveze stjecatelju tih dobara u državu članicu koja nije država članica u kojoj je započela otprema ili prijevoz tih dobara.

Kod prodaje dobara u komisiji u tuzemstvu imamo dvije isporuke:

- isporuka dobara od strane komisionara ➔ kupcu
- isporuka dobara od strane komitenta ➔ komisionaru

Međutim, druga su pravila kod prodaje dobara u komisiji sa skladišta komitenta jedne države članice u skladište komisionara u drugoj državi članici. Pri komisijskoj prodaji dobara iz Republike Hrvatske u neku od država članica Europske unije važno je odrediti u kojem trenutku dolazi do oporezivanja i stjecanja dobara u drugoj državi članici.

Pri isporuci dobara od strane komitenta jedne države članice Europske unije u skladište komisionara druge države članice ne dolazi i do stjecanja prava raspolaganja dobrima u svojstvu vlasnika, te se postavlja pitanje u kojem trenutku dolazi do stjecanja dobara u državi članici komisionara. Neke od država članica primjenjuju pojednostavljenje, što znači kako se komitent kada isporučuje dobra iz jedne države članice u drugu, ne mora registrirati u državi članici komisionara. Ali kako svaka država članica ima svoja porezna pravila o tome kada dolazi do stjecanja dobara i pri tome sve zemlje članice ne primjenjuju pojednostavljenje, pri isporukama dobara iz Hrvatske u druge zemlje članice potrebno je jako se dobro informirati o poreznim propisima tih zemalja, prije same isporuke dobara. Ovisno o tome hrvatski porezni obveznik će isporuku dobara iskazati u poreznim knjigama ili odmah po isporuci dobara u skladište komisionara

<sup>1</sup> Nar. nov. br. 73/13, 99/13 - Rješenje USRH i 148/13, 153/13, 143/14 i 115/16

u drugu državu članicu ili tek kada komisionar proda robu kupcu, a što opet sve ovisi o poreznom zakonodavstvu zemlje komisionara.

Također, porezni obveznici iz Europske unije mogu premještat svoja dobra iz nekih od zemalja članica Europske unije u Republiku Hrvatsku radi obavljanja djelatnosti, skladištenja robe u Hrvatskoj ili komisijske prodaje.

## 2. Premještanje dobara u Republiku Hrvatsku

Premještanje dobara detaljnije propisuju odredbe članka 12. Pravilnika o porezu na dodanu vrijednost<sup>2</sup> (u nastavku teksta: Pravilnik o PDV-u) kako slijedi:

*„(1) Ako porezni obveznik premješta dobra koja čine dio njegove poslovne imovine u drugu državu članicu u svrhu smještaja tih dobara u skladištu kupca, takvo premještanje dobara smatrat će se isporukom dobara u skladu s člankom 7. stavkom 5. Zakona ako se takva transakcija u drugoj državi članici smatra stjecanjem dobara unutar Europske unije.*

*(2) Ako porezni obveznik, registriran za potrebe PDV-a u drugoj državi članici, premješta dobra koja čine dio njegove poslovne imovine u drugoj državi članici kupcu, koji je registriran za potrebe PDV-a u tuzemstvu, u svrhu smještaja dobara u skladištu kupca, takva transakcija smatra se stjecanjem dobara unutar Europske unije u trenutku kada kupac preuzme dobra sa skladišta, odnosno kada dolazi do stvarnog stjecanja dobara.*

*(3) Dobra smještena u skladištu kupca su dobra koja su u vlasništvu prodavatelja i mogu biti smještena u vlastitom ili unajmljenom skladištu kupca. Ta dobra se ne smiju koristiti od trenutka kada su primljena u skladište sve do trenutka kada kupac preuzme dobra sa skladišta, odnosno kada dolazi do stvarnog stjecanja dobara.*

*(4) Porezni obveznik iz stavka 1. ovoga članka obavezan je o dobrima koja smješta u skladištu kupca osigurati u knjigovodstvu najmanje sljedeće podatke:*

- a) naziv države članice u koju je otpremio dobra,*
- b) PDV identifikacijski broj kupca, kod kojeg smješta dobra u skladištu, koji mu je izdala država članica u kojoj smješta dobra,*
- c) datum otpreme dobara u drugu državu članicu,*
- d) ukupnu vrijednost dobara smještenih u skladištu u kunama,*
- e) opis i količinu dobara smještenih u skladištu i*
- f) datum kada je kupac preuzeo dobra sa skladišta, odnosno obavljene isporuke dobara prethodno smještenih u skladište.*

*(5) Kupac dobara iz stavka 2. ovoga članka obavezan je o dobrima koja smješta u svoje skladište osigurati u knjigovodstvu najmanje sljedeće podatke:*

- a) naziv države članice iz koje su dobra otpremljena,*
- b) PDV identifikacijski broj isporučitelja dobara kojega je izdala država članica otpreme,*
- c) datum otpreme dobara iz druge države članice,*
- d) datum primitka dobara u skladište,*
- e) ukupnu vrijednost dobara koja su smještena u skladište u kunama,*
- f) opis i količinu dobara koja su smještena u skladište i*
- g) datum kada je preuzeo dobra sa skladišta, odnosno obavljene stjecanja dobara prethodno smještenih u skladište.“*

Iz navedenih odredbi članka 12. stavka 2. Pravilnika o PDV-u proizlazi kako do **stjecanja dobara u Republici Hrvatskoj dolazi**

**u trenutku kada kupac preuzme dobra sa skladišta hrvatskog komisionara, odnosno kada dolazi do stvarnog stjecanja dobara, pri čemu Republika Hrvatska primjenjuje pojednostavljenje.**

O premještanju dobara i primjeni članka 12. Pravilnika o PDV-u očitovale se i Ministarstvo financija, Središnji ured Porezne uprave u mišljenju Broj klase:410-19/16-02/85, Uruđbeni broj: 513-07-21-01/16-2 od 31.10.2016. godine. U upitu se postavilo pitanje ima li porezni obveznik iz druge države članice Europske unije obvezu registracije za potrebe PDV-a u Republici Hrvatskoj u slučaju kada bi dobra u svojem vlasništvu dao u konsignaciju odnosno smjestio u skladište kupca tuzemnog poreznog obveznika koje se nalazi u njegovoj maloprodajnoj prodavaonici. Odgovor od strane Porezne uprave bio je kako strani porezni obveznik nije obavezan registrirati se za potrebe PDV-a u Republici Hrvatskoj isključivo s osnove smještaja vlastitih dobara u skladište kupca tuzemnog poreznog obveznika koje se nalazi u njegovoj maloprodajnoj prodavaonici. Naime, u ovom slučaju kupac je obavezan obračunati PDV na stjecanje dobara unutar Europske unije u obračunskom razdoblju u kojem preuzme dobra sa skladišta i istovremeno ima pravo na odbitak pretporeza uz zakonski propisane uvjete, a prilikom daljnje isporuke dobara u tuzemstvu obavezan je obračunati PDV na tu isporuku. Kupac dobara je obavezan o dobrima koja smješta u svoje skladište osigurati u knjigovodstvu podatke, a kako je to naprijed navedeno u skladu s odredbama članka 12. stavka 5. Pravilnika o PDV-u.

U nastavku slijedi primjer premještanja dobara iz druge države članice Europske unije u Republiku Hrvatsku.

### Primjer 1. – Premještanje dobara iz druge države članice EU u Hrvatsku

Društvo „A“ iz Slovenije je isporučilo robu u vrijednosti od 80.000,00 EUR-a (600.000,00 kn), na skladište komisionara „Iva“ d.o.o. iz Hrvatske. Komisionar „Iva“ d.o.o. je sa svog skladišta prodalo robu kupcima u Hrvatskoj u vrijednosti od 800.000,00 kn (osnovica 640.000,00 kn + PDV 160.000,00 kn). Nakon prodaje robe od strane hrvatskog komisionara „Iva“ d.o.o. kupcima u Hrvatskoj, slovensko društvo „A“ izdaje račun u iznosu od 80.000,00 EUR-a (600.000,00 kn), na koje hrvatsko društvo obračunava PDV u iznosu od 150.000,00 kn i priznaje si pretporez.

Navedeno stjecanje se evidentira u sljedećim evidencijama društva Iva d.o.o.:

- **Evidencija za stjecanje dobara iz EU** (stupac 8 – Porezna osnovica 25%, stupac 9 – Ukupni iznos računa, stupac 14 – Pretporez po stopi od 25% može se odbiti i stupac - 18 - Obveza za PDV 25%),
- **Obrazac PDV-a (pozicija II.7.** – Stjecanje dobara unutar EU po stopi 25% i **pozicija III.7.** – Pretporez od stjecanja dobara unutar EU po stopi 25%),
- **Obrazac PDV-S** (stupac 11 - Vrijednost stečenih dobara).

U skladu s člankom 12. stavkom 5. Pravilnika o PDV-u komisionar „Iva“ d.o.o. iz Hrvatske obavezan je o dobrima koja smješta u svoje skladište evidentirati u knjigovodstvu sljedeće podatke:

- a) naziv države članice iz koje su dobra otpremljena,
- b) PDV identifikacijski broj isporučitelja dobara kojega je izdala država članica otpreme,
- c) datum otpreme dobara iz druge države članice,
- d) datum primitka dobara u skladište,
- e) ukupnu vrijednost dobara koja su smještena u skladište u kunama,
- f) opis i količinu dobara koja su smještena u skladište i

<sup>2</sup> Nar. nov. br. 79/13, 85/13, 160/13, 35/14, 157/14, 130/15, 1/17 i 41/17



g) datum kada je preuzeo dobra sa skladišta, odnosno obavljeno stjecanje dobara prethodno smještenih u skladište.

U nastavku slijedi knjiženje poslovnog događaja u financijskom knjigovodstvu i evidentiranje u Evidenciji o dobrima koja su smještena u skladište društva „Iva“ d.o.o.:

#### Knjiženje:

R. br.	Opis	Konto	Iznos	
			Duguje	Potražuje
1	2	3	4	5
<b>Zaduženje izvanbilančne evidencije za primljenu robu u komisiji</b>				
1	Tuđa roba u komisiji	9900	600.000,00	
	Obveze za robu u komisiji	9950		600.000,00
<b>Obračun prodaje robe u komisiji</b>				
2	Potraživanja od kupaca u zemlji od prodaje proizvoda, roba i usluga	1200	800.000,00	
	Obveze za PDV za isporuke dobara i usluga u RH po stopi od 25% za izlazne račune	260030		160.000,00
	Ostali prihod od prodaje robe na domaćem tržištu	7564		40.000,00
	Obveze prema komitentu za robu u komisiji	2250		600.000,00
<b>Razduženje izvanbilančne evidencije za prodanu robu u komisiji</b>				
2.a	Obveze za robu u komisiji	9950	600.000,00	
	Tuđa roba u komisiji	9900		600.000,00
<b>Obračun PDV-a za stjecanje dobara iz EU</b>				
2.b	Pretporez od stjecanja dobara unutar EU po stopi od 25%	16033	150.000,00	
	Obveze za PDV od stjecanja dobara unutar EU po stopi od 25%	26033		150.000,00
<b>Podmirena obveza prema komitentu</b>				
3	Obveze prema komitentu za robu u komisiji	2250	600.000,00	
	Žiro račun	1000		600.000,00

#### Evidencija o dobrima koja su smještena u skladište društva „Iva“ d.o.o.

Naziv države članice iz koje su dobra otpremljena	PDV ID broj isporučitelja dobara	Datum otpreme dobara iz druge države članice	Datum primitka dobara u skladište	Ukupna vrijednost dobara u skladištu u kunama	Opis dobara	Količina dobara	Datum kada je kupac preuzeo dobra sa skladišta
1	2	3	4	5	6	7	8
Slovenija	SI12358812	18.09.2017.	19.09.2017.	600.000,00	perlice za veš	300	20.10.2017.

### 3. Premještanje dobara iz Republike Hrvatske u drugu državu članicu EU

U skladu s člankom 12. stavka 1. Pravilnika o PDV-u ako porezni obveznik premješta dobra koja čine dio njegove poslovne imovine u drugu državu članicu u svrhu smještanja tih dobara u skladištu kupca, takvo premještanje dobara smatrat će se isporukom dobara u skla-

du s člankom 7. stavkom 5. Zakona ako se takva transakcija u drugoj državi članici smatra stjecanjem dobara unutar Europske unije.

Do premještanja dobara iz Republike Hrvatske u druge države članice Europske unije u praksi dolazi najčešće pri prodaji robe u komisiji. Pri isporukama dobara iz Republike Hrvatske u skladište drugih država članica Europske unije, treba voditi računa o poreznom zakonodavstvu tih država članica u kojima se skladišta nalaze. Naime, **neke države članice primjenjuju pojednostavljenje, što znači kako se isporuka kod hrvatskog isporučitelja (komitenta) i stjecanje na skladište poreznog obveznika u Europskoj uniji (komisionara) evidentiraju tek kada se roba proda kupcima u drugoj državi članici.** Isporuka od strane komisionara u drugoj državi članici kupcima podliježe oporezivanju PDV-om u skladu s poreznim propisima tih zemalja. U slučaju primjene pojednostavljenja, prilikom prodaje robe kupcu od strane komisionara u drugoj državi članici, hrvatski isporučitelj ispostavlja račun sa napomenom „Isporuka je oslobođena PDV-a prema članku 41. stavku 1. točki a) Zakona o PDV-u“, a komisionar će u svojoj zemlji napraviti stjecanje u skladu sa svojim poreznim zakonodavstvom.



#### ističemo...

Ako države članice Europske unije ne primjenjuju pojednostavljenje, smatra se da do isporuke od komitenta komisionaru dolazi odmah pri otpremi robe od strane hrvatskog komitenta na komisijsko skladište druge države članice. Istovremeno kupac u drugoj državi članici iskazuje stjecanje dobara kao obvezu i pretporez, a pri daljnjoj prodaji dobara sa skladišta primjenjuju se porezni propisi tih zemalja u kojima se roba skladištila.

Primjenom pojednostavljenja prolongira se nastanak i evidentiranje isporuke dobara u poreznim knjigama isporučitelja, kao i evidentiranje stjecanja dobara u drugoj zemlji članici, a sve do prodaje tih dobara kupcima u drugoj zemlji članici.

U nastavku slijedi primjer premještanja dobara iz Republike Hrvatske u drugu državu članicu Europske unije.

#### Primjer 2. – Premještanje dobara iz Hrvatske u drugu državu članicu EU

Društvo „Ana“ d.o.o. iz Hrvatske je otpremilo robu sa svog skladišta u Rijeci na komisijsko skladište komisionara – društva „B“ u Austriji, nabavne vrijednosti od 120.000,00 EUR-a (900.000,00 kn). Kada je komisionar – porezni obveznik u Austriji prodao robu kupcima, društvo „Ana“ d.o.o. mu izdaje račun za isporuku robe u vrijednosti od 200.000,00 EUR-a (1.500.000,00 kn) sa napomenom na računu „Isporuka je oslobođena PDV-a prema članku 41. stavku 1. točki a) Zakona o PDV-u“.

Obavljena isporuka se evidentira u sljedećim evidencijama i obrascima društva „Ana“ d.o.o.:

- **Knjiga izdanih - izlaznih računa** (stupac 9 – Isporuke dobara unutar EU),
- **Obrazac PDV (pozicija I.3.** – Isporuke dobara unutar EU),
- **Obrazac ZP** (stupac 11 - Vrijednost isporuke dobara).

U skladu s člankom 12. stavkom 4. Pravilnika o PDV-u komitent „Ana“ d.o.o. iz Hrvatske obavezan je o dobrima koja smješta u skladištu komisionara – društva „B“ u Austriji osigurati u knjigovodstvu najmanje sljedeće podatke:

- a) naziv države članice u koju je otpremio dobra,

- b) PDV identifikacijski broj kupca, kod kojeg smješta dobra u skladištu, koji mu je izdala država članica u kojoj smješta dobra,
- c) datum otpreme dobara u drugu državu članicu,
- d) ukupnu vrijednost dobara smještenih u skladištu u kunama,
- e) opis i količinu dobara smještenih u skladištu i
- f) datum kada je kupac preuzeo dobra sa skladišta, odnosno obavljene isporuke dobara prethodno smještenih u skladište.

U nastavku slijedi knjiženje poslovnog događaja u financijskom knjigovodstvu i evidentiranje u Evidenciji o dobrima koja su smještena u skladište društva komisijara „B“ d.o.o. u Austriji:

**Knjiženje:**

R. br.	Opis	Konto	Iznos	
			Duguje	Potražuje
<b>Otprema robe komisijaru u Austriji na temelju ugovora o komisijskoj prodaji</b>				
1	Roba u komisijskoj prodaji	6622	900.000,00	
	Roba u skladištu	6600		900.000,00
<b>Komitent ispostavio račun komisijaru nakon prodaje robe kupcu u Austriji</b>				
2	Potraživanja za robu danu u komisiju	1240	1.500.000,00	
	Prihod od prodaje proizvoda na inozemnom tržištu	7521		1.500.000,00
<b>Razduženje skladišta prema obračunu komisijske prodaje</b>				
2.a	Nabavna vrijednost prodane robe u komisiji	7095	900.000,00	
	Roba u komisijskoj prodaji	6622		900.000,00
<b>Naplaćeno potraživanje od komisijara</b>				
3	Žiro račun	1000	1.500.000,00	
	Potraživanja za robu danu u komisiju	1240		1.500.000,00

**Evidencija o dobrima koja su smještena u skladište društva komisijara „B“ d.o.o. u Austriji**

Naziv države članice u koju su otpremljena dobra	PDV ID broj kupca	Datum otpreme dobara u drugu državu članicu	Ukupna vrijednost dobara u skladištu u kunama	Opis dobara	Količina dobara	Datum kada je kupac preuzeo dobra sa skladišta
1	2	3	4	5	6	7
Austrija	AT123456789	01.09.2017.	900.000,00	obuća	1800	28.09.2017.

**Napomena:** Ako bi porezni obveznik iz Hrvatske premještao robu u svoje skladište u drugu državu članicu, bio bi obavezan registrirati se za potrebe PDV-a u toj državi članici uzimanjem PDV identifikacijskog broja te zemlje. Nakon toga bi napravio premještanje dobara sa hrvatskog na PDV identifikacijski broj te države članice, sa napomenom oslobođenja na računu „Isporuka je oslobođena PDV-a prema članku 41. stavku 1. točki d) Zakona o PDV-u“, a u državi članici u kojoj je ishodio PDV identifikacijski broj i gdje ima skladište, obavio bi stjecanje dobara u skladu s poreznim propisima te države članice.

**4. Isporuke koje se ne smatraju premještanjem dobara**

Odredbama članka 7. stavka 6. Zakona o PDV-u propisano je što se sve ne smatra premještanjem dobara unutar Europske unije, a to su otprema ili prijevoz dobara za bilo koji od navedenih slučajeva:

„a) za isporuku tih dobara koju obavi porezni obveznik na području države članice u kojoj završava otprema ili prijevoz u skladu s uvjetima iz članka 13. stavaka 3. i 4. ovoga Zakona,

b) za isporuku tih dobara koju obavi porezni obveznik na brodu, u zrakoplovu ili vlaku prema odredbama članka 14. ovoga Zakona,

c) za isporuku tih dobara koja je oslobođena plaćanja PDV-a prema članku 41. stavku 1. te člancima 45., 46., 47. i 48. ovoga Zakona,

d) za obavljanje usluge procjene vrijednosti dobara ili rada na tim dobrima poreznom obvezniku u državi članici u kojoj otprema ili prijevoz dobara završavaju, pod uvjetom da se dobra nakon obavljanja usluge procjene ili rada na njima vrate istom poreznom obvezniku u tuzemstvo,

e) za privremeno korištenje dobara u svrhu obavljanja usluga u drugoj državi članici u kojoj završava prijevoz ili otprema tih dobara, kada te usluge obavlja porezni obveznik koji ima sjedište u tuzemstvu,

f) za privremeno korištenje dobara u razdoblju koje nije dulje od 24 mjeseca, unutar područja druge države članice u kojoj bi uvoz istih dobara s područja treće zemlje, s ciljem njihovog privremenog korištenja, bio obuhvaćen postupkom privremenog uvoza s potpunim oslobođenjem od plaćanja uvoznih carina,

g) za isporuku plina putem sustava za prirodni plin koji se nalazi na području Europske unije ili bilo koje mreže priključene na takav sustav, za isporuku električne energije, grijanja ili hlađenja preko mreže za grijanje ili hlađenje, pod uvjetima iz članka 15. ovoga Zakona,

h) za isporuku tih dobara koju obavi porezni obveznik, u svrhu njihovog sastavljanja ili postavljanja koje obavi isporučitelj ili druga osoba za njegov račun, u državu članicu u kojoj završava otprema ili prijevoz u skladu s uvjetima iz članka 13. stavka 10. ovoga Zakona.“

U nastavku slijede pojašnjenja transakcija koje se ne smatraju premještanjem dobara.

**4.1. Isporuka dobara na daljinu**

**Isporuka dobara na daljinu ne smatra se transakcijom premještanja dobara.** Prodajom na daljinu, kao posebnog oblika trgovine izvan prodavaonice, podrazumijeva se prodaja putem sredstva komunikacije na daljinu za obavljanje djelatnosti trgovine, prodaje robe i usluga (prodaja putem kataloga, TV prodaja, prodaja putem pošte, prodaja putem interneta i sl.).

U skladu s odredbama članka 13. stavka 3. i 4. Zakona o PDV-u prodaja dobara na daljinu se oporezuje u državi članici u kojoj se dobra nalaze na početku otpreme sve dok vrijednost isporuka dobara u državu članicu iz koje je kupac ne prijeđe propisanu svotu tzv. praga isporuke u državi članici odredišta. U slučaju kada vrijednost isporuka poreznog obveznika iz jedne države članice **prijeđe vrijednost tzv. praga isporuke koji je propisala zemlja članica u koju se otpremaju ta dobra mjestom isporuke smatra se mjesto u kojem završava otprema**, odnosno država članica odredišta navedene is-



poruke. Navedeno znači da se isporučitelj dobara mora registrirati za potrebe PDV-a u državi članici odredišta isporuke.

Prag isporuke je vrijednost isporuka dobara, koju propisuje svaka država članica u rasponu od 35.000,00 do 100.000,00 EUR-a za isporuke na daljinu tj. isporuke koje obavi porezni obveznik iz jedne države članice krajnjim potrošačima u drugu državu članicu i koji služi kao granica, temeljem koje se određuje da li je mjesto te isporuke dobara u državi članici gdje se dobra nalaze na početku otpreme (kad je vrijednost isporuka u drugu državu članicu iz koje su krajnji potrošači ispod propisanog praga) ili je to mjesto u državi članici gdje otprema ili prijevoz završava (kad je vrijednost isporuka iznad praga koji je propisala država članica iz koje su krajnji potrošači).

Člankom 34. Direktive 2006/112/EZ propisan je kao prag isporuke iznos od 100.000,00 EUR-a, a u slučaju da država članica smatra kako bi taj iznos doveo do ozbiljnog narušavanja tržišnog natjecanja, može prag isporuke ograničiti na 35.000,00 EUR-a. Najčešće niži prag isporuke propisuju države članice koje primjenjuju više standardne stope PDV-a. Hrvatska je propisala prag isporuke u iznosu od 270.000,00 kuna.

Kod isporuke na daljinu, isporučena dobra ne mogu biti:

- nova prijevozna sredstva
- dobra koja treba sastaviti ili montirati isporučitelj ili netko drugi u njegovo ime
- dobra koja se nalaze u državi članici EU na početku otpreme ili prijevoza do kupca na koja je primijenjen posebni postupak oporezivanja marže za rabljena dobra, umjetnička djela te kolekcionarske i antikne predmete.

Detaljnije o isporukama dobara na daljinu možete pročitati u našem članku „Internetska trgovina“, RiPup broj 10/2015, strana 53.

#### 4.2. Isporuka dobara na brodu, u zrakoplovu ili u vlaku

**Isporuka dobara na brodu, u zrakoplovu ili u vlaku ne smatra se premještanjem dobara.** U skladu s člankom 14. Zakona o PDV-u mjestom isporuke dobara koja su isporučena na brodovima, u zrakoplovima ili u vlakovima tijekom dionice prijevoza putnika obavljenog u Europskoj uniji smatra se mjesto početka prijevoza putnika. Znači kako pri isporukama dobara pri prijevozu na brodovima, u zrakoplovima ili u vlakovima pri prijevozu putnika, ne dolazi do premještanja dobara, već je mjesto oporezivanja u državi članici u kojoj je početak prijevoza putnika.

#### 4.3. Isporuka dobara unutar Europske unije, izvozne isporuke dobara i isporuke dobara izjednačenih s izvozom

**Kod prodaje i otpreme robe od strane hrvatskog poreznog obveznika drugom poreznom obvezniku iz članice Europske unije, primjenjuje se porezno oslobođenje temeljem članka 41. stavka 1. točke a) Zakona o PDV-u i te isporuke se ne smatraju premještanjem dobara.**

Uvjeti za oslobođenu isporuku dobara unutar Europske unije su sljedeći:

- dobro isporučuje prodavatelj porezni obveznik ili osoba koja stječe dobro ili druga osoba za njihov račun,
- dobro se isporučuje i prevozi iz tuzemstva u drugu državu članicu,
- tuzemni porezni obveznik izdaje račun poreznom obvezniku u drugoj državi članici sa PDV identifikacijskim brojem od kupca (obavezna provjera u VIES bazi),

- obavezna napomena na računu „Oslobođeno plaćanja PDV-a prema članku 41. stavak 1. točka a) Zakona o PDV-u.“

Prije same isporuke dobara kupcima – poreznim obveznicima u Europskoj uniji potrebno je provjeriti u VIES bazi valjanost PDV identifikacijskog broja. Samo oni kupci unutar EU koji se nalaze u VIES bazi podataka smatraju se poreznim obveznicima za potrebe PDV-a, te im jedino u tom slučaju hrvatski porezni obveznik, uz zadovoljenje ostalih uvjeta, može izdati račun bez PDV-a. Stoga je preporuka poreznim obveznicima izlistati ispis iz VIES baze, te odložiti uz svoj primjerak izlaznog računa, kao dokaz kako je u trenutku isporuke u Europu uniju, kupac bio porezni obveznik u svojoj državi.

Porezni obveznik koji primjenjuje oslobođenje od PDV-a za isporuke dobara unutar Europske unije, dokazuje da je dobro otpremjeno ili prevezeno u drugu državu članicu računom, otpremnicom, prijevoznom ispravom ili drugim dokumentom iz kojeg je razvidno da se odnosi na otpremu ili prijevoz dobara navedenih u računu. Preporuka je da porezni obveznik čuva dokaze o otpremi uz svoj primjerak izlaznog računa, kako bi u slučaju poreznog nadzora mogao dokazati porezno oslobođenje prilikom isporuke u Europu uniju.

Sukladno članku 170. stavak 2. Pravilnika o PDV-u, ako dobra otpremi ili preveze iz tuzemstva u drugu državu članicu osoba koja stječe dobro ili druga osoba za njen račun, prodavatelj dobara uz navedene dokumente kao dokaz da su dobra otpremljena ili prevezena u drugu državu članicu, koristi pisanu izjavu o otpremi ili prijevozu dobara u drugu državu članicu koju je potpisao preuzimatelj dobara.

Izjava o otpremi ili prijevozu dobara mora sadržavati sljedeće podatke:

- ime i prezime (naziv) prodavatelja,
- broj računa i datum izdavanja računa za isporučena dobra,
- ime i prezime (naziv) i PDV identifikacijski broj kupca,
- registarske oznake prijevoznog sredstva kojim su dobra otpremljena ili prevezena
- mjesto odredišta u drugoj državi članici.

Pravna ili fizička osoba koja je upisana u registar obveznika PDV-a i koja je registrirana za potrebe PDV-a u Republici Hrvatskoj popunjava i podnosi Zbirnu prijavu za isporuke dobara i obavljene usluge u druge države članice EU (obrazac ZP). Obrazac ZP podnosi se u elektroničkom obliku do 20-og dana u mjesecu koji slijedi po završetku obračunskog razdoblja (mjeseca), isto kao i redovni PDV obrazac.

**Izvozne isporuke dobara u skladu s člankom 45. stavkom 1. Zakona o PDV-u također se ne smatraju premještanjem dobara.** Članak 45. stavka 1. točke 1. Zakona o PDV-u propisuje da su plaćanja PDV-a oslobođene isporuke dobara koja iz Republike Hrvatske otpremi ili preveze isporučitelj ili neka druga osoba za njegov račun izvan Europske unije. Odredbama članka 45. stavka 1. točka 2. Zakona o PDV-u plaćanja PDV-a oslobođene su isporuke dobara, osim isporuke goriva i dobara za opremanje i opskrbu bilo kojeg prijevoznog sredstva koje se koristi u privatne svrhe, koja iz Republike Hrvatske otpremi ili preveze izvan Europske unije sam kupac koji nema sjedište u Republici Hrvatskoj ili neka druga osoba za njegov račun.

**Premještanjem dobara ne smatraju se niti isporuka dobara radi obavljanja usluga na pokretnoj imovini stečenoj ili uvezenoj u Republiku Hrvatsku u svrhu obavljanja tih usluga,** u skladu s člankom 46. Zakona o PDV-u. Radi se o uslugama prilagodbe, dorade i popravaka pokretne imovine, a pod uvjetom da se ta dobra nakon obavljenih usluga otpreme izvan Europske unije. **Također, ne smatraju se premještanjem dobara isporuke dobara za opskrbu plovila i zrakoplova kojima se obavlja međunarodni prijevoz,** a u skladu s člankom 47. Zakona o PDV-u. Isto tako, **isporukom dobara se ne smatraju određene isporuke koje su izjednačene s izvo-**

zom, a u skladu s člankom 48. Zakona o PDV-u, a to su: isporuke dobara u okviru diplomatskih i konzularnih sporazuma, isporuke dobara Europskoj uniji, isporuke dobara međunarodnim tijelima, isporuke dobara za potrebe oružanih snaga drugih država članica NATO-a ili civilnog osoblja koje ih prati i isporuke zlata središnjim bankama.

#### 4.4. Isporuka dobara radi procjene vrijednosti dobara ili rada na tim dobrima i za privremeno korištenje dobara

**Premještanjem dobara ne smatra se niti isporuka dobara, za obavljanje usluge procjene vrijednosti dobara ili rada na tim dobrima poreznom obvezniku u državi članici u kojoj otprema ili prijevoz dobara završavaju, pod uvjetom da se dobra nakon obavljanja usluge procjene ili rada na njima vrate istom poreznom obvezniku u tuzemstvo, a u skladu s odredbama članka 7. stavka 6. točke d) Zakona o PDV-u.** Primjerice, to mogu biti usluge procjene neke imovine ili usluge popravka na toj imovini u drugoj zemlji članici nakon čega se ta imovina vraća u Hrvatsku.

U skladu s odredbama članka 7. stavka 5. točki e) i f) **premještanjem dobara ne smatraju se isporuke dobara:**

- za privremeno korištenje dobara u svrhu obavljanja usluga u drugoj državi članici u kojoj završava prijevoz ili otprema tih dobara, kada te usluge obavlja porezni obveznik koji ima sjedište u tuzemstvu,
- za privremeno korištenje dobara u razdoblju koje nije dulje od 24 mjeseca, unutar područja druge države članice u kojoj bi uvoz istih dobara s područja treće zemlje, s ciljem njihovog privremenog korištenja, bio obuhvaćen postupkom privremenog uvoza s potpunim oslobođenjem od plaćanja uvoznih carina.

U ovim slučajevima, kod privremenog korištenja dobara treba voditi računa o tome da se dobra nakon korištenja u drugoj državi članici Europske unije vrate u Republiku Hrvatsku, kako se ne bi radilo o premještanju dobara. Primjerice do privremenog korištenja može doći pri korištenju opreme na sajmovima u drugoj državi članici.

Kod privremenog korištenja dobara u razdoblju koje nije dulje od 24 mjeseca, treba voditi računa da bi uvoz tih istih dobara iz trećih zemalja bio oslobođen od plaćanja uvoznih carina, a u skladu s carinskim propisima.

#### 4.5. Isporuka plina putem sustava za prirodni plin unutar Europske unije

**Premještanjem dobara ne smatra se isporuka plina putem sustava za prirodni plin koji se nalazi na području Europske unije ili bilo koje mreže priključene na takav sustav, za isporuku električne energije, grijanja ili hlađenja preko mreže za grijanje ili hlađenje, a kako to propisuje članak 15. Zakona o PDV-u.**

Kod isporuke plina putem sustava za prirodni plin koji se nalazi na području Europske unije ili bilo koje mreže priključene na takav sustav te isporuke električne energije, grijanja ili hlađenja preko mreža za grijanje ili hlađenje poreznom obvezniku preprodavatelju, mjestom isporuke smatra se mjesto gdje taj preprodavatelj ima sjedište ili stalnu poslovnu jedinicu kojima se dobra isporučuju. U slučaju nepostojanja sjedišta ili stalne poslovne jedinice preprodavatelja, mjesto isporuke je njegovo prebivalište ili uobičajeno boravište.

Preprodavatelji su porezni obveznici kojima je osnovna djelatnost kupnja i prodaja plina, električne energije, grijanja ili hlađenja i čija je vlastita potrošnja tih proizvoda zanemariva.

Znači kako se isporuka plina putem sustava za prirodni plin koji se nalazi na području Europske unije ili bilo koje mreže priključene na takav sustav te isporuke električne energije, grijanja ili hlađenja preko mreža za grijanje ili hlađenje ne smatraju premještanjem, jer se mjestom isporuke smatra sjedište ili stalna poslovna jedinica preprodavatelja.

#### 4.6. Isporuka dobara u drugu državu članicu EU u svrhu sastavljanja ili postavljanja

U skladu s odredbama članka 7. stavka 5. točke h) Zakona o PDV-u, **premještanjem dobara se ne smatraju isporuke dobara koje obavi porezni obveznik, u svrhu njihovog sastavljanja ili postavljanja u drugoj državi članici Europske unije u kojoj završava otprema ili prijevoz, a u skladu s uvjetima iz članka 13. stavka 10. ovoga Zakona.**

Naime, isporuka dobara iz Hrvatske u drugu državu članicu radi sastavljanja i postavljanja u toj državi članici, se oporezuje u zemlji gdje se ta dobra sastavljaju ili postavljaju. Članak 13. stavak 10. Zakona o PDV-u propisuje:

*„Mjesto isporuke dobara koja je otpremio ili prevezao isporučitelj, kupac ili treća osoba, a koja sastavlja ili postavlja isporučitelj ili druga osoba za njegov račun sa ili bez probnog rada, je mjesto gdje se ta dobra sastavljaju ili postavljaju.“*

U ovom slučaju isporuka dobara se oporezuje u mjestu sastavljanja i postavljanja tih prevezenih dobara, uz uvjet da je ista otpremio ili prevezao sam prodavatelj dobara, kupac dobara ili neka treća osoba kao na primjer prijevoznik. Samo sastavljanje i postavljanje dobara može obaviti sam prodavatelj koji je i isporučitelj ili treća osoba za račun isporučitelja. Također, sastavljanje i postavljanje može biti sa uključenim probnim radom dobara, a isto tako i bez probnog rada.

Pri određivanju poreznog aspekta isporuke dobara sa sastavljanjem ili postavljanjem važno je odrediti sljedeće:

- Status kupca iz druge države članice EU kod kojega se sastavljaju i postavljaju isporučena dobra - je li porezni obveznik ili nije
- Primjenjuje li država članica iz EU u kojoj se dobra sastavljaju pojednostavljenje, a kako to primjenjuje Republika Hrvatska u skladu s člankom 75. stavkom 2. Zakona o PDV-u

Naime, u slučaju kada u mjestu isporuke u kojima se dobra sastavljaju, kupac je porezni obveznik čija država primjenjuje pojednostavljenje, hrvatski porezni obveznik nije obvezan registrirati se u toj državi članici za potrebe PDV-a.

Pri ispostavljanju računa kupcu u drugu državu članicu, tuzemni porezni obveznik na račun mora staviti napomenu:

*„Ne podliježe oporezivanju PDV-om prema čl. 13. st. 10. Zakona o PDV-u.“*

U skladu s člankom 75. stavka 2. Zakona o PDV-u ako oporezive isporuke dobara ili usluga obavlja porezni obveznik koji nema sjedište, prebivalište ili uobičajeno boravište u tuzemstvu, PDV plaća porezni obveznik kojemu je obavljena isporuka dobara ili usluga ili PDV plaća pravna osoba koja nije porezni obveznik, ali je registrirana za potrebe PDV-a.

Navedeno znači kada porezni obveznik iz EU pruža usluge sastavljanja i postavljanja dobara poreznom obvezniku u Republici Hrvatskoj, nije obvezan registrirati se za potrebe PDV-a u Hrvatskoj, jer poreznu obvezu preuzima hrvatski porezni obveznik. Međutim, kada



