



# Predujmovi – računovodstveno i porezno 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 primjeni ispravnog poreznog postupka na računu za predujam, kao i postupanjima sravnjivanja tako obračunatog PDV-a nakon obavljene isporuke. Detaljno, pojašnjavamo postupanje s predujmovima pri obavljanju posebnih postupaka oporezivanja te kada nije potrebno izdati račun za predujam, te na kraju te iznosimo stavove u vezi određenih pitanja koja nisu zadovoljavajuće obrađena odredbama propisa, niti mišljenjima nadležnih tijela.

## 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–Rješenje USRH i 148/13, 153/13, 143/14, 115/16, 106/18, 121/19, 138/20, 39/22, 113/22, 33/23, 114/23, 35/24 i 152/24); u daljnjem tekstu: **ZPDV**)
- **Pravilnika o porezu na dodanu vrijednost** (Nar. nov., br. 79/13, 85/13, 160/13, 35/14, 157/14, 130/15, 1/17, 41/17, 128/17, 1/19, 01/20, 1/21, 73/21, 41/22, 133/22, 43/23, 1/24, 39/24 i 16/25; u daljnjem tekstu: **PPDV**)

Zanimljiva je činjenica da odredbama članka 4. **ZPDV-a** kojima je propisano što je predmet oporezivanja, predujmovi nisu spomenuti. Oporezivost predujma PDV-om regulirana je tek odredbom članka

30. stavka 5. **ZPDV-a**, 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 sravnjivanja 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 iz perspektive poreznog obveznika koji ga je primio razmatramo koji su uvjeti i kada nastaje obveza obračunavanja PDV-a, a iz perspektive poreznog obveznika koji je predujam dao, kada se ostvaruje pravo na povrat pretporeza. Ministarstvo financija–Porezna uprava mišljenjem<sup>1</sup> je dala korisno pojašnjenje obveza i prava u vezi PDV-a koji koristimo kao 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. ZPDV-a. Isto pravilo uz dodatno pojašnjenje dano je odredbom članka 37. stavka 1. PPDV-a 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. PPDV-a). Preračunate stope izračunavaju se **primjenom formule** dane odredbom članka 47. stavka 4. PPDV-a:

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

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. PPDV-a propisano je da se preračunata stopa ne koristi kod prijenosa porezne obveze temeljem članka 75. stavka 3. ZPDV-a, 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** eura. Poduzetnik je izračunao iznos porezne obveze iz primljenog predujma primjenom preračunate stope od 20%:

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

Iznos poreza koji je poduzetnik–primatelj predujma dužan obračunati iznosi **25.000,00 eura**.

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

Poduzetnik je uplatio predujam u iznosu od **125.000,00** eura 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%.

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

Iznos poreza koji je poduzetnik–davatelj predujma dužan obračunati iznosi **31.250,00 eura**.

Ovdje treba naglasiti da se u slučaju, primjerice, građevinskih usluga može dogoditi da primljeni predujam sadrži dio osnovice u kojoj je sadržan PDV, ali i dio osnovice na koji se primjenjuje tuzemni prijenos porezne obveze. U tom slučaju za ispravan izračun porezne osnovice za primljeni predujam potrebno je znati na koji dio osnovice ćemo primijeniti preračunanu poreznu osnovicu, a na koji redovnu stopu PDV-a od 25%. Obzirom da upravo kod građevinske djelatnosti to ne može biti uvijek u potpunosti poznato, potrebno je obaviti procjenu na temelju činjenica poznatih u trenutku izdavanja računa za predujam. Detaljnije o procjenjivanju osnovice pisali smo u poglavlju 9.4. ovog članka.

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



Kao 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 za predujam detaljnije smo pisali u poglavlju 9.4. ovog članka.

## 2.2. Korištenje pretporeza

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) *ZPDV-a* prema kojem **porezni obveznik kod plaćenog predujma pretporez može odbiti ako je primljen račun izdan u skladu s člankom 78. stavkom 1. *ZPDV-a*.**

Odredbom članka 134. st. 1. *PPDV-a* 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 priznavanja 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.



### ističemo...

Slučaj prestanka prava na priznavanje pretporeza, zbog povrata predujma izjednačuje se s opozivom, a postupanja u tom slučaju pojasnili smo u okviru poglavlja 8. ovog članka.

## 3. Račun za predujam – obveza izdavanja, iznimke i sadržaj

Odredbama *ZPDV-a* i *PPDV-a* 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 svega navedenog evidentno je 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, za razliku od računa za isporuku koji se evidentira i kada PDV nije iskazan.

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. *ZPDV-a* propisano je da je svaki porezni obveznik obavezan 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. *ZPDV-a*,
- 3) isporuke dobara izvršene u skladu s uvjetima utvrđenima člankom 41. stavkom 1. *ZPDV-a*,
- 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. Obzirom da zahtjevi za izdavanje računa za predujam ne postoje niti u jednom drugom propisu **proizlazi da nema obveze izdavanja računa za predujam** ako je predujam primljen od građana ili druge fizičke osobe koja se prema odredbama *ZPDV-a* ne smatra poreznim obveznikom. Međutim, treba istaći da se razvila praksa prema kojoj se računi za predujam ispostavljaju i građanima. Osobito je to slučaj kada se radi o gotovinskim računima koje izdaje obveznik fiskalizacije, obzirom da i primljeni predujam u sredstvima koje se smatraju prometom u gotovini obvezno treba fiskalizirati neovisno o tome od koga je primljen, a to je moguće jedino izdavanjem računa za predujam.

Obzirom na Nacrt Prijedloga novog Zakona o fiskalizaciji koji bi trebao uvesti fiskalizaciju svih izdanih računa neovisno o tome na koji su način plaćeni, vjerujemo da će navedeno uključiti i fiskalizaciju iznosa primljenih po osnovi predujma neovisno o tome na koji su način naplaćeni. Da li će ova promjena dovesti i do promjene u vezi obveze izdavanja računa u smislu njegova ukidanja ili u smislu njegova definiranja kao obveznog za sve kategorije kupaca pokazat će izmjene odredbi *ZPDV-a* i *PPDV-a* koje će se usklađivati s odredbama novog Zakona o fiskalizaciji. Iz tog razloga smatram da račun za predujam, do navedenih izmjena, treba izdavati svim kategorijama kupaca: poreznom obvezniku, kao i građanima i pravnim osobama koji se ne smatraju poreznim obveznicima.

### 3.2. Iznimke od obveze izdavanja računa za predujam

Odredbom *ZPDV-a* predviđena je i **iznimka kada račun za predujam nije potrebno izdavati**, što pojašnjavamo u poglavlju koje slijedi. U zasebnom poglavlju pojašnjavamo i slučajeve transakcija s EU pri čemu se PDV na primljeni ili dani predujam ne mora obračunavati, te je u mišljenju Ministarstva financija–Porezne uprave zaključeno da u tim slučajevima nije potrebno izdati račun.

### 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. *PPDV-a* propisana je **iznimka od obveze izdavanja računa** propisane člankom 78. *ZPDV-a*. Navedenu odredbu citiramo:

*“Porezni obveznik nije obavezan 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 uprave<sup>2</sup> prema kojem u slučajevima kada je **predujam primljen i isporuka izvršena u istom poreznom razdoblju ne postoji obveza iskazivanja umanjena PDV-a na računu, jer račun za isporuku zamjenjuje račun za predujam, ako račun za predujam nije izdan.**

Dakle, u slučaju kada je predujam primljen zaprimljen 1. siječnja 2025. godine, primatelj predujma neće morati izdati račun za predujam u slučaju kada je isporuka obavljena do 31. siječnja 2025. godine, te je za tu isporuku izdan račun do 20. veljače 2025.<sup>3</sup> U takvom slučaju primatelj računa iskazat će poreznu obvezu u Obrascu PDV za siječanj 2025. godine, a u tom istom razdoblju davatelj računa ostvarit će kroz Obrazac PDV pravo na pretporez.

Navedeno pravilo primjenjuje se kada je primljeni predujam manji ili jednak vrijednosti isporuke. No, što ako vrijednost isporuke ne pokriva 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 uprave<sup>4</sup>:

*“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.”*

Obzirom da članak 159. stavka 4. *PPDV-a* iznimku od obveze izdavanja računa za predujam propisuje za razdoblje oporezivanja, **tromjesečni obveznici PDV-a** gore navedena pravila primjenjuju na razini tromjesečja.

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

Prema odredbama članka 38. i 39. *PPDV-a* 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. *ZPDV-a* 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. *ZPDV-a*. No, obzirom da bi 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 ne moraju izdavati račun za primljeni predujam. Relevantan dio odgovora iz tog mišljenja<sup>5</sup> 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.”*

Prema za navedeno mišljenje ne možemo naći uporište u odredbama članka 79. *ZPDV-a* koje se niti ne bave obvezom izdavanja računa, niti u članku 78. *ZPDV-a*, smatramo da porezni obveznici mogu uvažiti ovo stajalište. Pri tome treba naglasiti slijedeće:



#### ističemo...

Smatramo da je izuzetak od obveze izdavanja računa moguće primijeniti isključivo u slučajevima navedenim u odredbama članka 38. i 39, *PPDV-a*.

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. *ZPDV-a*, te ističemo specifičnosti računa za predujam u odnosu na račun za isporuku.

#### 3.3.1. Elementi računa iz Zakona o PDV-u

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

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

Prema navedenim odredbama proizlazi da **račun za predujam mora sadržavati slijedeće podatke<sup>6</sup>:**

2 Broj klase: 410-01/13-01/2851, Urudžbeni broj: 513-07-21-01/13-4, Zagreb, 28.10.2013  
3 Datum 20. veljače 2025 je krajnji rok za predaju Obrasca PDV za siječanj 2025. 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.

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.  
6 Umjesto pojmovi 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.



- 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 odredbama ZPDV-a 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.

U članku 79. stavku 1. točki 6. ZPDV-a propisano je 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 račun 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 predujma<sup>7</sup>, stopi PDV-a, i iznosu PDV-a treba iskazati razvrstane po poreznim stopama.**

Kod složenih isporuka koje mogu sadržavati više poreznih stopa može nastati problem kod utvrđivanja osnovice za svaku pojedinu stopu. Navedeno je osobito prisutno kod plaćanja temeljem narudžbi ili ponuda koje imaju mogućnost korekcije cijena u razdoblju od plaćanja predujma do obavljanja isporuke, ili kada je ugovorena mogućnost promjena količina. U takvim slučajevima porezni obveznik račun za potrebe utvrđivanja osnovice po stopama PDV-a koristi procjenu. Podsjećamo da je mogućnost korištenja procjene omogućena kod izdavanja računa za predujam po posebnom postupku oporezivanja—putničke agencije, što upućuje da bi procjena trebala biti prihvatljiva i u ovom slučaju (vidi poglavlje 9.4 ovog članka).

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. *PPDV-a* izričito utvrđuje da se za predujmove treba izdati račun u smislu članka 79. stavka 1. *ZPDV-a*, što znači da se ne može za predujmove izdati pojednostavljeni račun iz stavka 12. istog članka *ZPDV-a*.

**ističemo...**

**Za primljeni predujam nije moguće izdati pojednostavljeni račun iz članka 79. stavka 12. ZPDV-a, već se isključivo "redovan" račun iz članka 79. ZPDV-a**

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 obveznika fiskalizacije**

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, 115/16, 106/18, 121/19, 138/20 i 114/23; u daljnjem tekstu Zakon o fiskalizaciji)  **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 fiskalizacije<sup>8</sup> i
- 6) QR kod.

*Zakonom o fiskalizaciji* 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 odnosi i na račune za predujam. Isto vrijedi i za gore navedene podatke iz članka 9. *Zakona o fiskalizaciji*.

**3.3.3. Elementi računa prema odredbama ZTD-a**

*Zakonom o trgovačkim društvima* (Nar. nov., br. 11/93 do 136/24—u daljnjem tekstu *ZTD*); 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

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

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



kod kojih se vode njegovi računi i brojevi tih računa. Isto vrijedi i za sadržaj internetske stranice društva. Odredbama ZTD-a propisani su 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 zane- maruju navedene odredbe ZTD-a, te da računi ne sadrže podatke iz navedenih odredbi. Nadzorna tijela nisu do sada inzistirala na primjeni ovih odredbi, osobito kod izdavanja gotovinskih računa sa- stavljenih sukladno odredbama OPZ-a No, kod izdavanja računa iz članka 79. st. 1. ZPDV-a poreznom obvezniku smatramo da treba voditi računa o ispravnoj primjeni odredbi ZTD-a.

### 3.4. Primjer ispostavljenog računa za predujam

Dakle, račun za predujam u većem dijelu ima iste obvezne ele- mente kao i račun za isporuku. U nastavku dajemo primjer računa za predujam. Račun se može sastaviti na dva načina. Jedan način može biti da se u opis transakcije upiše ukupan iznos PDV-a, a do iznosa obveze za PDV dolazi se primjenom preračunane stope. Ovaj način međutim smatramo manjkavim jer ne daje prikaz osnovice bez PDV-a, a taj podatak je potreban radi jednostavnijeg praćenja osnovice za PDV (u koju nije uključen PDV), a koji će biti iskazan na računu za isporuku. Ista vrsta osnovice (ona bez uključenog PDV) i kod računa za isporuku i kod računa za predujam bitna je radi jed- nostavnijeg praćenja i uspoređivanja unosa u knjigu IRA podataka vezanih uz račun za predujam i podataka u vezi računa za isporuku. Poseban problem bile bi i osnovice s uključenim PDV-om u slučaju kada se radi o primjeni različitih poreznih stopa na istom računu ili primjene različitih poreznih postupaka na istom računu.

Iz tog razloga smatramo uputnijim da se račun sastavi na isti način kao da se radi o računu za isporuku, s time da se elementi računa bitni za primljeni predujam uključe u opis isporuke gdje se na računu za isporuku nalazi opis isporučene robe i opis obavljene usluge.

Nedostatak takvog računa je u činjenici da će se kao stavka raču- na iskazati u manjem iznosu od onog koji smo zaprimili. Iz tog razloga u stavku smo uključili podatak da se radi o osnovici bez PDV-a, što znači da je kao stavka računa iskazan iznos predujma umanjenog za obvezu PDV-a koja je uključena u iznos primljenog predujma. Isti nedostatak stvara potrebu da se u opisu podatka pod "C" koji odgo- vara iznosu primljenog predujma, umjesto riječi "ukupno" ili "ukupno za platiti" (kako bi bilo iskazano na računu za isporuku istakne riječ "ukupno primljeni predujam")

#### Primjer 2.–Ispostavljanje računa za predujam

Poduzetnik "De" je dana 19. siječnja 2015. primio predujam u iznosu od **37.500,00** eura, izračunao poreznu obvezu u iznosu od **7.500,00** eura. te je dan kasnije izdao račun za predujam slijedećeg sadržaja:



**TELEFON ZA KONZULTACIJE**  
**Ponedjeljkom i četvrtkom**  
 od 11.00 do 15.30 sati,  
**utorkom, srijedom i petkom**  
 od 8.30 do 13.00 sati.

**01/48 36 046 i 01/49 21 739**

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

KUPAC  
 "Fet" d.o.o.  
 Sranjska 21  
 10 000 Zagreb  
 OIB 587225698556

### Račun br. 67/VL1/1

<b>Mjesto i datum izdavanja računa:</b>	Zagreb, 20. siječnja 2025
<b>Vrijeme izdavanja:</b>	13:30
<b>Način plaćanja:</b>	transakcijski račun

R.b.	Trgovački naziv	Jed. cij.	Kol.	Iznos
1.	Predujam za automobil Clio Grandtour primljen na žiro-račun 20. siječnja 2025.	30.000,00	1	30.000,00
<b>(A) Ukupno neto usluga</b>				<b>30.000,00</b>

Obračun PDV-a	Osnovica za PDV	Iznos PDV-a
Obračun PDV-a 25%	30.000,00	7.500,00
<b>(B) Ukupno PDV:</b>		<b>7.500,00</b>

**(C) Ukupno primljeni predujam (A+B):** **37.500,00**

**Ime i prezime odgovorne osobe:**  
 Janko Janković

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

Isti ćemo još jednom da smo se za ovakvu formu računa za pre- dujam, neovisno o opisanim nedostacima odlučili prvenstveno zbog toga da pokažemo alternativu u slučaju kada program za izda- vanje računa ne omogućuje kreiranje računa za predujam sa svim njegovim specifičnostima, te jer nam se čini da je na ovaj način jednostavnije podatke s računa za predujam usporediti s podacima iz računa za isporuku, te jer su nam podaci potrebni za unos u knjigu URA na istim pozicijama kao i kod računa za isporuku.

No, u slučaju kada je prijenos podataka u porezne evidencije i izvještaje automatiziran ove prednosti su zanemarive, te se može kreirati i račun prilagođeniji svrsi izdavanja. Tako primjerice osno- vica može biti iskazana u visini primljenog predujma, a iznos PDV-a od 25% dobija se množenjem sa njegovom preračunatom stopom od 20%, u tom slučaju osnovica će odgovarati iznosu primljenog predujma, dok bi se kao dodatni podatak mogao iskazati iznos pre- dujma s isključenim PDV-om. Podržavamo i bilo koji drugi način sa- stavljanja računa, uz uvjet da se iskažu svi elementi kako smo to opisali u ovom poglavlju članka. ili na neki drugi način, a uvažavajući sva pravila sastavljanja iznijeta u ovom poglavlju članka.

### 4. Oslobođenja od oporezivanja predujma

Oslobođenja koja se odnose na isporuke dobara i usluga, primje- njuju se i na predujmove. Stoga, da li će neki predujam biti oporeziv ovisi o tome za koju isporuku je predujam namijenjen.

**ističemo...**

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 nekim članicama EU-a. Iz tog razloga **odredbama** članka 38. i 39. **PPDV-a** 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. **PPDV-a**, **ne postoji niti obveza izdavanja računa**. O obvezi i izuzetima od obveze ispostavljanja računa pisali smo u poglavlju 3.1. i 3.2. ovog članka.

Tako je oslobođenje od obračunavanja PDV-a na predujmove **pri stjecanju i isporukama unutar EU** propisano odredbama članka 38. **PPDV-a** 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 obavezan platiti primatelj usluge, a koje mu obavi porezni obveznik bez sjedišta, prebivališta ili uobičajenog boravišta u tuzemstvu ili ih on obavi takvom poreznom obvezniku.”*

Odredbom članka 39. **PPDV-a** 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.”*

Detaljnije o primjeni propisanih oslobođenja pisali smo u poglavlju 9.1. ovog članka, gdje smo preciznije naveli na koje se točno predujmove odnose, te sve pojasnili primjerom.

**5. Porezne evidencije i izvještaji**

S obzirom na to 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 do-

bavljača 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 poglavlju koje se bave navedenim isporukama.

**5.1. Knjiga U-RA i I-RA**

Odredbom članka 163. stavka 2. **PPDV-a** 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. **PPDV-a** propisano je da se:

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

U verzijama ZPDV-a i PPDV-a koji su bili na snazi prije ulaska Republike Hrvatske u Europsku uniju za potrebe vođenja predujmova bile su predviđene posebne verzije knjiga URA i IRA u koje su se unosili isključivo podaci iz računa za predujmove, te storno računi za predujmove.

U odredbama ZPDV-a i PPDV-a koji su stupili na snagu 1. srpnja 2013. više nema zahtjeva za posebnim knjigama URA i IRA za predujmove. To znači da se od tog datuma podaci o obračunatom PDV-u ili korištenom pretporezu za predujmove više ne trebaju iskazivati u posebnim knjigama koji se koriste samo za podatke o predujmovima, već u istoj knjizi URA i IRA u koju se upisuju i podaci o poreznoj obvezi i pretporezu za obavljene isporuke.

**ističemo...**

Međutim, treba istaći da to ne isključuje mogućnost da se podaci o poreznoj obvezi za primljeni predujam i pravu na pretporez za dani predujam i dalje vode u posebnim knjigama URA i IRA, odnosno u drugim odgovarajućim evidencijama.

Ova mogućnost proizlazi iz odredbe članka 167. **PPDV-a** kojom je dana sloboda pri izboru forme i sadržaja poreznih evidencija sve dok su osigurani svi podaci potrebni za utvrđivanje porezne obveze i prava na pretporez po osnovi primljenog predujma.

**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. **PPDV-a** 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 **PPDV-a**, podrazumijeva se da u odgovarajuće pozicije rednog broja III. Obrasca PDV treba unijeti iznose pretporeza koji se mogu priznati iz računa za predujmove koje je primio davatelj predujma.

## 6. Srvnjivanje 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 isporuku s PDV-om iz računa za predujam.**<sup>9</sup> Navedeno je pojašnjeno i mišljenjem Ministarstva financija–Porezne uprave<sup>10</sup>

*“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 izdan račun za predujam, tada je dio ili cijela obveza za PDV već bila obračunata u računu za predujam. U takvom slučaju obavlja se srvnjivanje PDV-a iz računa za isporuku s PDV-om iz računa za predujam. Navedeno je propisano člankom 159. st. 2. PPDV-a:

*“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 uključenim podacima iz računa za odnosni predujam.

#### Primjer 3. – Ispostavljanje računa za isporuku za koju je prethodno primljen račun za predujam

Poduzetnik “De” je dana 19. siječnja 2025. primio predujam u iznosu od **125.000,00** eura, Poduzetnik je slijedećeg dana izdao račun za predujam sa iskazanom obvezom za PDV u iznosu od **25.000,00** eura.

Poduzetnik je isporuku obavio 18. veljače 2025. te je sa danom 22. veljače 2025. izdao račun se iskazanim slijedećim iznosima:

- osnovica za PDV **100.000,00** eura,
- PDV 25% **25.000,00** eura,
- ukupno **125.000,00** eura.

Poduzetnik je sastavio račun slijedećeg sadržaja i izgleda:

“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				<b>100.000,00</b>

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

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

(D) Plaćeno predujmom dana 19. siječnja 2025. **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)		<b>0,00</b>

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...”

\*\* 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 zbrojno<sup>11</sup>.

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

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

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



## 6.2. Svrnjivanje 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 svrniti sa 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 svrnjivanja 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 uprave<sup>12</sup>. 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 isporučuje dobra ili usluge, izdaje se račun u kojem bi se naveo i broj izdanog računa za primljeni predujam. Od obračunalog 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 4. – Obračun PDV-a kad je iznos isporuka i primljenog predujma isti

Poduzetnik je 20. siječnja 2025. primio predujam u iznosu 12.500,00 eura za buduću isporuku po stopi od 25% za što je izdao račun. Isporuku je obavio 18. veljače 2025. godine, te je s danom 22. veljače 2025. izdao račun u slijedećim iznosima: osnovica za PDV 10.000,00 eura, PDV 25% 2.500,00 eura te ukupno 12.500,00 eura.

**Svrnjivanje s računom za predujam (stopa 25%)–iskazano na računu za isporuku**

	Osnovica za PDV	Iznos PDV-a
1. Obračunato u ovom računu	10.000,00	2.500,00
2. 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
<b>Razlika za sve stope</b>		<b>0.00</b>

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

### Obrazac I-RA \* KNJIGA IZDANIH (IZLAZNIH RAČUNA) – iznosi u eurima

R BR.	RAČUN		KUPAC		...	POREZ 25%	
	BROJ	DATUM	NAZIV...	...		OSNOVICA	POREZ
1	2	3	4	...	7...20	21	22
55.	67/VL1/1	20.1.25.	"Fet" d.o.o.	...		10.000,00	2.500,00

**2.500,00 eura** ⇨ u obrazac PDV 1/2025

77.	77/VL1/1	22.2.25.	"Fet" d.o.o....	...		10.000,00	2.500,00
78.	77/VL1/1	22.2.25.	"Fet" d.o.o....	...		- 10.000,00	2.500,00

**0,00 eura** ⇨ u obrazac PDV 2/2025

\* prilagođeni i skraćeni prikaz obrasca

#### Napomene:

- Poduzetnik je u siječnju obračunao PDV za primljeni predujam u iznosu **2.500,00 eura**, 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 obračunan 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 eura**. Dakle, ukupan iznos obračunalog PDV-a za ovu isporuku u razdobljima siječnju i veljači iznosi **2.500,00 eura**.

### 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 isporuke i PDV-a iskazanog na računu za predujam. U nastavku prikazujemo takav slučaj.

#### Primjer 5. – Obračun PDV-a kad je predujam manji od isporuke

Poduzetnik "De" je dana 19. siječnja 2025. primio predujam u iznosu od **10.000,00 eura**, te je odmah slijedeći dan izdao račun za predujam s iskazanom obvezom za PDV u iznosu od **2.000,00 eura**.

Poduzetnik je isporuku obavio 18. veljače 2025., te je s danom 22. veljače 2025. izdao račun u slijedećim iznosima: osnovica za PDV 10.000,00 eura, PDV 25% 2.500,00 eura te ukupno 12.500,00 eura.

**Svrnjivanje s računom za predujam (stopa 25%)–iskazano na računu za isporuku**

	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	8.000,00	2.000,00
Razlika za stopu od 25% (rb 1.–rb 2.)	2.000,00	500,00
<b>Razlika za sve stope</b>		<b>500,00</b>

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

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

**Obrazac I-RA \*****KNJIGA IZDANIH (IZLAZNIH RAČUNA) – iznosi u eurima**

R BR.	RAČUN		KUPAC		...	POREZ 25%	
	BROJ	DATUM	NAZIV...	...		OSNOVICA	POREZ
1	2	3	4	...	7...20	21	22
55.	67/VL1/1	20.1.25.	"Fet" d.o.o.	...		8.000,00	2.000,00

**2.000,00 eura** ⇒ u obrazac PDV 1/2025

77.	77/VL1/1	22.2.25.	"Fet" d.o.o....	...		10.000,00	2.500,00
78.	77/VL1/1	22.2.25.	"Fet" d.o.o....	...		- 8.000,00	2.000,00

**500,00 eura** ⇒ u obrazac PDV 2/2025

\* prilagođeni i skraćeni prikaz obrasca

**Napomene:**

- Poduzetnik je u **siječnju** obračunao PDV za primljeni predujam u iznosu od **2.000,00 eura**, 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 eura**. Nakon sravnjivanja sa obvezom za PDV iz računa za predujam, preostalo je **500,00 eura**. Podaci iz računa za isporuku unose se u knjigu IRA, a u Obrazac PDV za mjesec veljaču biti će uneseno **500,00 eura** obveze PDV-a. Dakle ukupni iznos obračunanog PDV-a za ovu isporuku u **razdobljima siječanj i veljača** iznosi **2.500,00 eura**.

Od strane naših pretplatnika u nekoliko navrata obaviješteni smo o zahtjevima djelatnika u poreznom nadzoru da se umjesto gore prikazanih rednih brojeva 77. i 78. u knjizi IRA iskaže samo jedan redni broj s prebijenim (sravnatim) iznosima osnovice i PDV-a. I takav način postupanja je ispravan, ali ne i obavezan, osobito zbog postojanja članka 167. PPDV-a kojom je dana sloboda pri izboru forme i sadržaja poreznih evidencija sve dok su osigurani svi podaci potrebni za utvrđivanje porezne obveze i prava na pretporez. Obzirom da pozive s takvom informacijom nismo zaprimili već više od 10 godina, vjerujemo da su i djelatnici poreznog nadzora svjesni mogućnosti izbora način prikazivanja podataka iz računa za isporuku kojem je prethodio račun za predujam.

**6.2.3. Predujam veći od isporuke**

U praksi se mogu pojaviti slučajevi kod kojih je vrijednost obavljene isporuka 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 obavi manja isporuka od one koja je planirana u trenutku plaćanja predujma.

Mišljenjem Ministarstva financija–Porezne uprave<sup>13</sup> 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. ZPDV-a kojim se propisuje postupak ispravka porezne osnovice**<sup>14</sup>.

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

14 Detaljno o primjeni članka 33. stavka 7. ZPDV-a pisano je u članku "PDV kod naknadne promjene osnovice u slučaju popusta, opoziva ili nemogućnosti naplate", autorice Biljane Stanković, mag. oec., ovl. porezni savjetnik koji je objavljen u časopisu RiPup 3/2024.

**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 sravnjivanju 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 isporuke za koje je potrebno obračunati PDV. Specifičnosti evidentiranja poslovnih događaja vezanih uz predujmove primljene za tuzemni prijenos porezne obveze, te za predujmove povezane s transakcijama unutar Europske unije i s trećim zemljama pojašnjene su u zasebnim poglavljima.

**7.1. Evidentiranje primljenih predujmova**

Primljeni predujmovi evidentiraju se, ovisno o tome za koju su svrhu primljeni, na konta kratkoročnih i dugoročnih obveza, sa razradom po sudionicima transakcija. Tako su prema našem kontnom planu **za potrebe evidentiranja primljenih predujmova predviđena slijedeća konta**:

- 243** - Obveze prema povezanim poduzetnicima za zaprimljene predujmove
- 2473** - Obveze prema poduzetnicima u kojima postoji sudjelujući interes za zaprimljene predujmove
- 259** - Obveze za primljene predujmove (osim prema povezanim poduzetnicima i prema poduzetnicima u kojima postoji sudjelujući interes)
- 98002** - Dugoročne obveze za predujmove prema povezanim poduzetnicima s kojima se obavlja konsolidacija
- 98052** - Dugoročne obveze za predujmove prema povezanim poduzetnicima s kojima se ne obavlja konsolidacija
- 9812** - Dugoročne obveze za predujmove poduzetnicima u kojima postoji sudjelujući interes
- 984** - Obveze za dugoročne predujmove

Kod knjiženja računa za predujam javlja se određena specifičnost. Naime evidentiranje obveze za primljene predujmove evidentira se u trenutku kada je iznos predujma primljen, a temelj za knjiženje izvod je račun na koji je predujam primljen. Postavlja se pitanje, na koji način se u tom slučaju evidentira račun za predujam. Odgovor na ovo pitanje je jedinstveno i ističemo ga u nastavku.

**ističemo...**

Kod primatelja predujma i izdavatelja računa, temeljem izdanog računa za predujam evidentira se samo obveza za PDV.



To znači da se izlazni račun za predujam za koji ne nastaje obveza obračuna PDV-a, niti ne unosi u poslovne knjige. U nastavku dajemo primjer evidentiranja primljenog predujma koji stvara obvezu obračunavanja PDV-a, evidentiranje PDV-a iz izdanog računa za predujam i naposljetku postupanje kod evidentiranja izdanog računa za obavljenju uslugu te prebijanje predujma sa potraživanjem.

### Primjer 6. – Evidentiranje primljenog predujma

- 1) Poduzetnik je 27. siječnja 2025. primio predujam od kupca za uslugu tekućeg održavanja fotokopirnog uređaja u iznosu od 2.000,00 eura.
- 2) Poduzetnik je sa datumom 29. siječnja 2025. ispostavio kupcu račun za predujam u iznosu od **2.000,00** eura (od toga je PDV **400,00** eura).
- 3.a) Poduzetnik je isporuku obavio u veljači i sa datumom 12. veljače 2025. ispostavio kupcu račun za obavljenju uslugu u iznosu od **5.000,00** eura (PDV 25% iznosi **1.000,00** eura). Na računu je PDV korigiran za iznos PDV-a iz računa za predujam u iznosu od **400,00** eura.
- 3.b) Izvršeno je **prebijanje potraživanja sa predujmom** i umanjene porezne obveze za PDV obračunan u računu za predujam.

#### Knjiženje na T-kontima

1000	Žiro račun	2590	Obveze za primljene predujmove	
(1)	2.000,00	(2)	400,00	2000,00 (1)
		(3b)	- 400,00	
		(3b)	2.000,00	
1200	Potraživanja od kupaca u zemlji...	260713	Obveze za PDV - isporuke dobara i usluga u RH - 25%	
(3a)	5.000,00		obr. PDV 1/25	400,00 (2)
	2.000,00 (3b)			1.000,00 (3a)
			obr. PDV 2/25	- 400,00 (3b)
7524	Prihod od ostalih usluga na domaćem tržištu			
	4.000,00 (3a)			

#### Napomene:

- 1) Knjiženjem 2. smo obvezu za primljene predujmove umanjili za iznos PDV-a, te umjesto obveza za primljene predujmove u tom iznosu iskazali obvezu za PDV. Knjiženje broj 2. poništava se s računom za isporuku (knjiženjem 3b), obzirom da se poništavanjem iznosa iskazanih na računu za predujam umanjuje porezna obveza iskazana za isporuku, što daje prebijeni (sravnati) iznos obveze za PDV koji u našem primjeru iznosi **600,00** eura (1.000,00 eura–400,00 eura).

## 7.2. Evidentiranje danih predujmova

Dani predujmovi evidentiraju se ovisno o svrsi za koje su dani na različita konta koja su dio onih pozicija na koje će biti upisan i trošak ili imovinska stavka knjižena temeljem ulaznog računa za primljenu isporuku na koju se odnosi dani predujam. Tako su prema našem kontnom planu za potrebe evidentiranja danih predujmova predviđena slijedeća konta:

- **018** - Predujmovi za nabavu nematerijalne imovine
- **05** - Predujmovi za dugotrajnu materijalnu imovinu i dugotrajna materijalna imovina u pripremi
- **180** - Potraživanja za predujmove za usluge
- **36** - Dani predujmovi za sirovine i materijal, rezervne dijelove, sitni inventar, auto gume i ambalažu
- **67** - Predujmovi dani za nabavu robe

Davatelj predujma stječe pravo na odbitak pretporeza u razdoblju u kojem je zaprimio račun za predujam. U razdoblju kada je davatelju predujma obavljena isporuka za koju je dao predujam provodi se postupak sravnjivanja, te se u tom razdoblju kao pretporez iskazuje:

- nula u slučaju kada vrijednost isporuke s PDV-om odgovara iznosu danog predujma
- pozitivan iznos razlike u slučaju kada je vrijednost isporuke s PDV-om veća od danog predujma.

Evidentiranje danog predujma, primljenog računa za predujam, te sravnjivanje s računom za isporuku u slučaju kada je vrijednost isporuke s PDV-om veća od danog predujma pojašnjavamo u nastavku kroz primjer.

### Primjer 7. – Evidentiranje danog predujma

- 1) Poduzetnik je 27. siječnja 2025. uplatio predujam dobavljaču za ugovorenu uslugu tekućeg održavanja fotokopirnog uređaja u iznosu od 2.000,00 eura.
- 2) Poduzetnik je primio od dobavljača ulazni račun za predujam sa datumom 29. siječnja 2025. u iznosu od **2.000,00** eura, (od toga je PDV **400,00** eura).
- 3.a) Poduzetnik je primio ulazni račun s datumom 12. veljače 2025. od dobavljača za obavljenju uslugu tekućeg održavanja fotokopirnog uređaja u iznosu od 5.000,00 eura (PDV 25% iznosi 1.000,00 eura). Na računu je PDV korigiran za iznos PDV-a iz računa za predujam u iznosu od 400,00 eura.
- 3.b) Izvršeno je prebijanje obveze sa danim predujmom i umanjene prava na pretporez po računu za predujam sa pretporezom po računu za isporuku.

#### Knjiženje na T-kontima:

180	Potraživanja za predujmove za usluge	1000	Žiro račun
(1)	2.000,00	So	44.444,44
	400,00 (2)		2.000,00 (1)
	- 400,00 (3b)		
	2.000,00 (3b)		
16071	Pretporez prema primljenim računima	2202	Obveze prema dobavljačima-pravnim osobama za usluge
(2)	400,00	(3b)	2.000,00
(3a)	1.000,00		5.000,00 (3a)
(3b)	- 400,00		
	obr. PDV 1/25		
	obr. PDV 2/25		
		4120	Usluge tekućeg održavanja
		(3a)	4.000,00

#### Napomene:

- 1) Dakle, nakon sravnjivanja prava na pretporez ostvarenog po primljenom predujmu (400,00 eura) s pravom na pretporez ostvarenim po isporuci (**1.000,00** eura), iz knjige ulaznih računa u obrazac PDV za veljaču 2025. prenijet će se prebijeni iznos prava na pretporez u iznosu od **600,00** eura

## 8. Preplata i 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 pojašnjavamo 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 oporezivana ne ispostavlja račun za predujam (vidi poglavlje \_\_\_ 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 biti isporuke, prodavatelj i kupac se moraju dogovoriti o postupanju s takvim predujmom.

U nastavku pojašnjavamo 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. Povrat predujma i storniranje računa za predujam

Ukoliko se utvrdi da je došlo do potpunog ili djelomičnog oduzimanja od isporuke, odnosno da isporuka iz bilo kojeg razloga nije obavljena u opsegu u kojem je bila predviđena tijekom plaćanja predujma, može se donijeti odluka o vraćanju preplaćenog iznosa. U slučaju kada nema isporuke i kada je predujam vraćen, više nema osnove za ispostavljenim računom za predujam pa ga je potrebno stornirati u cijelosti ili djelomično, ovisno o tome u kojem dijelu isporuka neće biti obavljena.



#### ističemo...

Storno račun za predujam izdaje se u slučaju kada ne dođe do isporuke dobra ili usluge.

To je od 1. srpnja 2013. jedini slučaj kada se sukladno odredbama Zakona može pojaviti storno račun za predujam.

Treba naglasiti da u tom slučaju pravo na priznavanje pretporeza davatelju predujma prestaje u onom razdoblju u kojem mu je predujam vraćen, dok primatelj predujma svoju obvezu za PDV po izdanom računu za predujam može umanjiti nakon provedenog postupka iz članka 33. stavka 7 ZPDV-a, na što jasno upućuje članak 134. stavak 2. PPDV-a:

*“Ako po plaćenom predujmu ne dođe do isporuke dobra ili usluge, a plaćeni predujam se vrati uplatitelju predujma, on gubi pravo na odbitak pretporeza, a ispravak se obavlja u skladu s člankom 33. stavkom 7. Zakona.”*

Detaljno o primjeni članka 33. stavka 7. ZPDV-a pisano je u članku “PDV kod naknadne promjene osnovice u slučaju popusta, opoziva ili nemogućnosti naplate”, koji je objavljen u RiPup-u br. 3/2024.

### 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 novodgovorene 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. Posljedice zadržavanja predujma bez osnove

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.



Nisu nam poznati kriteriji po kojima nadzorna tijela predujmove koji kroz duži period nisu pokriveni isporukama razmatra kao iznose stečene bez osnove, no sigurni smo da je prijelomni trenutak zastara obveze za primljeni predujam. Vjerujemo da će u takvim slučajevima nadzorna tijela osporiti da se radilo o predujmu i pokrenuti postupak analize stvarnog značenja tako zaprimljenih iznosa.

Jedan od mogućih rezultata takve analize je **pretpostavka da nije ni postojala namjera obavljanja isporuke čime bi se primljeni iznos razmatrao kao donacija**. U tom slučaju nadzorno tijelo može utvrditi da se iznos primljen po osnovi predujma treba smatrati donacijom u razdoblju kada je zaprimljen, što znači da je u tom razdoblju propušteno iskazivanje prihoda, što stvara mogućnost da kod primatelja predujma nije ispravno obračunata obveza poreza na dobit.

Ukoliko analiza poslovanja primatelja predujma ukaže na mogućnost da je isporuka ipak obavljena, ali nije evidentirana, posljedice za primatelja takvog predujma mogu biti i opasnije od neobračunatog poreza na dobit, obzirom da takvo postupanje ukazuje na pogrešno vođenje poslovnih knjiga, pogrešno vođenje poreznih evidencija, te prekršaj u vidu neizdavanje izvještaja i pogrešno ispunjavanje Obrascu PDV. Ovakvo postupanje, u najtežim slučajevima mogu rezultirati i utvrđivanjem kaznenog djela utaje poreza. Jedna od indicija prikrivene prodaje koja može stvoriti najteže posljedice kod primatelja predujma nastajanje značajnog manjka trgovačke robe u razdoblju kada su se naplaćivali predujmovi koji su ušli u zastaru.

Posljedice mogu imati i davatelji predujma u slučaju kada zastari potraživanje za dane predujmove. Iznosi predujma koji su dani pravnim osobama koji su ušli u zastaru trebaju se iskazati kao trošak za koji treba uvećati osnovicu poreza na dobit. Navedeno knjiženje treba obaviti i prije zastare, ako postoje saznanje da do isporuke neće doći, a da predujam neće biti vraćen. Samo davatelj predujma koji je do zastare poduzeo sve radnje sukladno načelu dobrog gospodarstvenika za naplatom takvog potraživanja, može potraživanje po zastari iskazati kao priznati trošak. Premda je iz navedenog vidljivo da nema izravnih poreznih posljedica, značajni iznos iskazanih potraživanja za dane predujmove za koje neće biti obavljena isporuka, i za koje se zna da neće biti vraćena mogu utjecati na vjerodostojnost financijskih izvještaja.

Ovdje ne razmatramo predujmove dane građanima po ugovorima o djelu ili autorskim ugovorima, obzirom da se za tako isplaćene predujmove u trenutku isplate predujma treba obračunati porez na dohodak, te obvezni doprinosi. Upitno je kakve su posljedice u slučaju kada ne postoje dokazi da je ugovor o djelu izvršen, obzirom da se u zadnje vrijeme primjenjuje pravilo da je svaki obračunani dohodak priznati trošak kod obveznika poreza na dobit. Izuzetak bi mogao biti predujam za neobavljeno autorsko dijelo, gdje bi nadzorno tijelo moglo osporiti umanjene osnovice poreza na dohodak od 30%, te obračunati stope obveznih doprinosa koje treba obračunati kod ugovora o djelu koje nije autorsko.

## 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, 121/19, 32/20, 42/20, 114/22 i 152/24; u daljnjem tekstu: **OPZ**). Odredbama članka 62. **OPZ-a** propisana je obveza izdavanja računa, no pri tome nije izričito navedena obveza izdavanja računa za predujam kako je to

propisano člankom 78. **ZPDV-a**. Dodatno, **Zakon o fiskalizaciji** 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 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 odredbama **ZPDV-a** 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**.

Obzirom da **postupak sravnjivanja 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 sravnjivanja 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 mišljenjem<sup>15</sup> je potvrdila da se storno račun za primljeni predujam ne ispostavlja niti za potrebe fiskalizacije. Kako je obrazloženo u mišljenju, **Zakon o fiskalizaciji** 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 uprave<sup>16</sup>:

*“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.”*

Kao što je vidljivo iz ovog citata, mišljenjem se ne daje obavezni stav nego se otvaraju mogućnosti. Iz tog razloga smatramo da se, u slučaju kada je davatelj predujma krajnji potrošač, pri sravnjivanju PDV-a može koristiti i aktualni postupak iz članka 78. **Zakona**, kao i “stari” postupak gdje se sravnjivanje obavlja pomoću samostalno izdanog računa kojim se stornira 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:

- 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

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

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



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 uprava<sup>17</sup>:

*“S obzirom na to 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 sustavu PDV-a u RH koji je predujam uplatio.

**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)

U poglavlju 4.1. i 4.2. ovog članka citirali smo odredbe članaka 38. i 39. *PPDV-a* kojima su propisana su oslobođenja od obveze obračuna PDV-a na predujmove koji su u svezi transakcija unutar Europske unije. Iz navedenih odredbi proizlazi da je **oslobođenje od obračuna PDV-a za predujmove propisano u slijedećim slučajevima:**

- 1) primljeni predujmovi iz EU
  - kada porezni obveznik iz RH treba obaviti **isporuku dobara** u EU prema uvjetima iz članka 41. *ZPDV-a*
  - 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. *ZPDV-a*)

**ističemo...**

Dakle, iznimke se ne primjenjuju na sve transakcije s EU i trećim zemljama, već samo na gore navedene transakcije.<sup>18</sup>

U prije navedenim transakcijama **porezni obveznik iz RH koji daje predujam** ne treba očekivati račun za predujam iz druge države članice EU ili treće zemlje, obzirom da u većem broju slučajeva obveza izdavanja računa nije niti propisana u drugim državama. Smatramo da čak i u slučaju kada porezni obveznik iz RH koji je dao predujam zaprimi račun za predujam od partnera iz EU, ne provodi postupak stjecanja. Isto vrijedi i za primljeni račun za predujam iz treće zemlje.

U prije navedenim transakcijama **porezni obveznik iz RH koji primi predujam** od partnera iz druge države članice EU, ne treba sastavljati račun za predujam. To znači da se za primljeni predujam ne pokreće postupak prijenosa porezne obveze, već se račun izdaje u razdoblju kada je obavljena isporuka, s iznosima obavljene isporuke. Obzirom da se radi o računu s prijenosom porezne obveze koji nema iskazani PDV, te da izdavanju tog računa za isporuku nije prethodio račun za predujam, na računu se ne provodi postupak sravnjivanja kakav smo prikazali u primjeru računa prikazanog u poglavlju 6.1. ovog članka. Na tom računu dovoljno je jasno naznačiti koliki je ukupan iznos računa, koliko je uplaćeno po predujmu, te u slučaju razlike koliki iznos je preostao za uplatu ili povrat.

<sup>18</sup> Kako postupati kada se obavljaju transakcije s EU i trećim zemljama koje nisu navedene u izuzetima iz članka 38. i 39. *PPDV-a* pišemo u poglavlju \_\_ ovog članka



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

#### 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. ZPDV-a)
- Posebni postupak oporezivanja marže za rabljena dobra, umjetnička djela, kolekcionarske ili antikne predmete (čl. 96.–103. ZPDV-a) te
- Posebni postupak oporezivanja za prodaju putem javne dražbe (čl. 104.–112. ZPDV-a).

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. PPDV-a koje se mogu izračunati primjenom formule iz članka 47. stavka 4. PPDV-a. 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. PPDV-a:

*“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. PPDV-a 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 pojašnjavamo primjerom.

#### Primjer 8. – 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 3.3.2025.). Dogovorena cijena aranžmana je **30.000,00 eura**, 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 2025. Udruga je uplatila predujam u iznosu **24.000,00 eura**
- 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:

R. br.	Opis	Iznos
1.	Račun hotela (prema ugovoru o alatmanu)	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.	<b>Ukupno očekivana vrijed. primljenih isporuka (r.b.1+2+3)</b>	<b>24.300,00</b>
5.	Ugovorena cijena aranžmana	30.000,00
6.	Očekivana marža	5.700,00
7.	<b>80% očekivane marže (r.b. 6 x 80%)</b>	<b>4.560,00</b>
8.	<b>PDV 25% (r.b. 7 x preračunata stopa 20%)</b>	<b>1.092,00</b>

Putnička agencija evidentira obvezu za PDV u iznosu **1.092,00** eura u knjigu I-RA, što se prenosi na poziciju II.3 Obrasca PDV 2/2025.

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

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

#### Izračun ostvarene marže i PDV-a:

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

**Za potrebe unosa u knjigu I-Ra i Obrasca PDV 3/2025, PDV obračunat na maržu sravnjuje se s PDV-om obračunatim na predujmu na slijedeći način:**

#### Sravnjivanje PDV-a:

R. br.	Opis	Iznos
1.	PDV iz računa za putnički aranžman	1.400,00
2.	PDV iz računa za predujmu	1.092,00
3.	<b>Ukupno PDV za Obrazac PDV 3/2025 (pozicija II.3)</b>	<b>318,00</b>

Putnička agencija evidentira obvezu za PDV u iznosu **318,00** eura u knjigu I-RA, što se prenosi na poziciju II.3 Obrasca PDV 3/2025 koji se predaje do 20.4.2025.

- 6) Putnička agencija ispostavlja račun za putnički aranžman u posebnom postupku oporezivanja putničke agencije s iznosom od **30.000,00** eura od čega uključeni PDV iznosi **318,00** eura
- 7) Udruga je uplatila preostali dio duga za putnički aranžman u iznosu **6.000,00** eura

### 9.5. Predujmovi i prelazak na redovno oporezivanje

Odredbama članka 186. *PPDV-a* propisano je postupanje sa predujmovima u slučaju **kada je mali porezni obveznik predujmu 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**,

### 9.6. Otvorena pitanja

U ovom poglavlju pojašnjavamo detaljno određena područja predujma u sustavu PDV-a za koja ne postoje u potpunosti definirani odgovori, te upozoravamo na problematiku određenih postupanja vezanih uz predujmove.

#### 9.6.1. Je li moguće sravnjivanje PDV-a obaviti izdavanjem storno računa za predujmu?

Ukoliko za primljeni predujmu 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 predujmu vratiti davatelju, tada je potrebno i stornirati račun za predujmu u tom iznosu. Dakle, u tom slučaju primatelj predujma ispostaviti će račun za predujmu u kojem će razlika predujma i obračunati PDV biti iskazani u negativnim iznosima. Navedena postupanja pojasnili smo u prethodnom poglavlju.

**No, postavlja se pitanje: Da li se storno račun za predujmu može ispostaviti i za sravnjivanje PDV-a po obavljenoj isporuci?**

**Do. 30. lipnja 2013.** za storniranje PDV-a obračunatog za primljeni predujmu **porezni obveznici bili su dužni izdati takav storno račun za predujmu** gdje su se iznosi iz računa za predujmu 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 sravnjivanja računa za predujmu na samom računu za isporuku**, te je time prestao razlog postojanja storno računa za predujmu i on se više ne ispostavlja.

Međutim, pojedini porezni obveznici i danas ispostavljaju storno račune za predujmu, 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 mišljenjem<sup>19</sup> u kojem pojašnjava da porezni obveznik koji za primljeni predujmu izda račun mora za isporučena dobra ili obavljene usluge izdati novi račun u kojem će od obračunatog PDV-a umanjiti PDV koji je obračunan na primljeni predujmu, **te sukladno navedenom neće stornirati račun za predujmu**.

Treba istaći da u nekim mišljenjima Ministarstvo financija–Porezna uprava upućuje da se sravnjivanje PDV-a kod gotovinskog računa i dalje može provoditi izdavanjem storno računa za predujmu. Treba naglasiti da je navedeno moguće jer se gotovinski računi ispostavljaju prema pravilima **OPZ-a** kojima nije reguliran način sravnjivanja PDV-a preko računa za isporuku.

Nakon svega navedenog možemo istaći slijedeće:



**ističemo...**

Smatramo da je izdavanje storno računa u potpunosti zakonito u slučaju gotovinskog prometa, kada se računi sastavljaju sukladno odredbama OPZ-a. **Storniranje predujma za račune sastavljene prema odredbama ZPDV-a obavlja se preko računa za isporuku kako smo prikazali u poglavlju 9.1. ovog članka.**

<sup>19</sup> Broj klase: 410-19/13-01/342, Urudžbeni broj: 513-07-21-01/14-02, Zagreb, 03.04.2014



No, činjenica je da kroz upute za fiskalizaciju računa u mišljenjima Ministarstva financija–Porezne uprave, upotreba storno računa nije zabranjena, već je samo preporučena postupak sravnjivanja kroz račun za isporuku, te da nije naglašeno da se to odnosi samo na račune krajnjem korisniku propisane odredbama OPZ-a. Stoga nije nemoguće da se u nadzoru postupka storniranja računa izdanih prema odredbama ZPDV-a prihvaća i "stari" način storniranja, preko samostalnih storno računa za predujam. Navedeno je moguće i zbog činjenice da postupak storniranja nije propisan odredbama ZPDV-a, već isključivo odredbama PPDV-a, zbog čega bi bila upitna i zakonitost primjene kaznenih odredbi za neispravno ispostavljanje računa.

### 9.6.2. Što kada je predujam platila druga osoba?

Prema članku 159. stavku 3. PPDV-a, Ako porezni obveznik za isporučena dobra i obavljene usluge **primi naknadu u cijelosti ili djelomično od druge osobe a ne od primatelja isporučenih 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.

U slučaju kada predujam plaća osoba koja nije osoba na koju je ispostavljen račun, a ne postoji drugi odgovarajući dokument koji povezuje uplatu jedne osobe s isporukom drugoj osobi, postoji opasnost da nadzorna tijela ne povežu predujam s isporukom ili utvrde druge porezne prekršaje zbog takvog postupanja.

Iz tog razloga smatramo uputnim da se u svim slučajevima u kojima su osobe koje plaćaju predujam i primaju isporuku za koju je plaćen predujam različite osigura vjerodostojni dokument koji će povezati plaćeni predujam s isporukom. U slučaju nemogućnosti osiguranja takvog dokumente takva postupanja treba izbjegavati.

### 9.6.3. Je li dozvoljeno izdati račun za isporuku umjesto računa za predujam i kada isporuka nije u istom obračunskom razdoblju?

U poglavlju 3.2.1. ovo članka pojasnili smo da članak 159. stavka 4. PPDV-a omogućuje da se račun za primljeni predujam ne treba izdati ako je izdan račun za obavljenu isporuku dobara ili usluga do roka za podnošenje prijave PDV-a za razdoblje oporezivanja u kojem je primio predujam.

Iz navedene odredbe proizlazi da, primjerice, račun za predujam primljen u travnju 2025 ne treba ispostaviti ako je isporuka obavljena i račun izdan do 20. svibnja 2025, što je rok za podnošenje prijave PDV-a na Obrascu PDV za mjesec travanj 2025.

Treba naglasiti da u toj odredbi nije naglašeno kada isporuka treba biti obavljena. Prema nekim stajalištima isporuka treba biti obavljena u istom mjesecu kada je primljen predujam. Ovo ograničenje ipak nije vidljivo u navedenoj odredbi, u kojoj je samo precizirano da isporuka mora biti obavljena, pa proizlazi da bi se takvo postupanje trebalo prihvatiti i u slučaju kada je isporuka obavljena do 20. svibnja 2025..

No, što u slučaju ako isporuka nije obavljena niti do tada. Prema ovoj odredbi u takvim slučajevima porezni obveznik ima obvezu izdati račun za predujam. No, postoje primjeri iz prakse koji pokazuju da Porezna uprava dopušta i drugačije postupanje.

Tako smo uočili da primjerice kod prodaje karata za koncert, ili primjerice karata za pristup zemljištu, kao što je karta za ulaz u Na-

cionalni park Plitvička jezera, pružatelji usluga izdaju ulaznicu s elementima računa za isporuku, ili uz ulaznicu ispostavljaju račun za isporuku, a ne račun za predujam, premda je datum isporuke u nekom budućem poreznom razdoblju, od onog u kojem je obavljena naplata.

Obzirom da obveza izdavanja računa za predujam krajnjim potrošačima nije propisana, smatramo da je u slučaju izdavanja računa krajnjem potrošaču takvo postupanje u potpunosti zakonito, no upitna je zakonitost takvog postupanja u slučaju kada se račun izdaje drugom poreznom obvezniku.

Treba istaći da je u slučaju karata za koncerte poznat točan datum isporuke, pa možemo reći da je u tom slučaju poznat točan datum isporuke što je osnovni element računa za isporuku koji nije poznat kod svih vrsta isporuke dobara i usluga. No, treba istaći da niti jednom odredbom ZPDV-a niti PPDV-a nije pojašnjeno da taj datum može biti u budućnosti. Koliko nam je poznato ova tematika nije obrađena niti u jednom objavljenom mišljenju Ministarstva financija–Porezne uprave. Dodatno, odredba članka 159. stavka 4. PPDV-a može se promatrati i kao naznaka da takvo postupanje nije dopušteno.

Iz tog razloga, osim činjenice da se takva postupanja dopuštaju u slučaju izdavanja karata za koncerte (kako građanima, tako i poreznim obveznicima), ne možemo pouzdano tvrditi koliko je zakonito, i da li će se dopustiti i kod ostalih isporuka kod kojih je poznat datum isporuke ili razdoblje isporuke koje je u budućnosti, kao što je primjerice račun za najam.

Da nije u potpunosti izvjesno kakav stav bi mogla zauzeti porezna tijela oko ove problematike, treba istaći i problem utvrđivanja prihoda iz proračuna. Naime, u slučaju kada bi se ovakva postupanja dozvolila i u slučaju najma kod kojeg se može raditi o značajnim iznosima, zbog izdvojenih pravila utvrđivanja porezne obveze i prava na pretporez proizlazi da bi u tom slučaju značajan iznos porezne obveze bio ostvaren u jednom poreznom razdoblju, dok bi se pravo na pretporez ostvarivalo u nekom ili u više slijedećih poreznih razdoblja, što bi stvorilo neizvjesnost u pogledu sigurnosti ostvarenih prihoda proračuna RH na kraju godine, i nepredvidivih opterećenja proračuna zbog povrata pretporeza koji je zatražen u nekom od budućih poreznih razdoblja.



#### ističemo...

Iz tog razloga smatramo da nije primjereno izdavati račun za obavljenu isporuku umjesto računa za predujam osim u slučaju predviđenom člankom 159. stavkom 4. PPDV-a, premda iz prakse proizlazi da u pojedinim slučajevima porezna tijela takvo postupanje toleriraju.

Smatram da bi se u vezi navedenog trebali izjasniti savjetnici Ministarstva financija–Porezne uprave.

### 9.6.4. Obračunava li se PDV kod primljene kapare

Sukladno čl. 4. st. 1. Zakona o porezu na dodanu vrijednost, predmet oporezivanja PDV-om je isporuka dobara i obavljanje usluga u tuzemstvu uz naknadu koju obavi porezni obveznik koji djeluje kao takav, stjecanje dobara unutar Europske unije te uvoz dobara.

Za primljene predujmove za buduće isporuke dobara ili obavljanje usluga, obveza obračuna PDV-a na primljeni iznos nastaje u trenutku primitka predujma (čl. 30. st. 4. Zakona o porezu na dodanu vrijednost).

Sukladno čl. 25. st. 2. Pravilnika o porezu na dodanu vrijednost, o odšteti se radi u slučaju kada isporučitelj temeljem zakona ili ugovora

