

Prodaja robe u komisiji u RH i EU

Neven Baica, mag. oec.

Komisijaska prodaja dio je djelatnosti trgovačkih usluga u kojem trgovačka društva za proviziju prodaju robu u svoje ime, a za tuđi račun, te im obveza prema dobavljaču nastaje tek po prodaji te robe. U ovom članku pišemo o ugovaranju i evidentiranju komisijaska prodaje robe, a značajan dio odnosi se na pojašnjavanje ugovorne opcije "samoizdavanja računa" koji osigurava ispravna postupanja kod evidentiranja komisijaska prodaje kod oba ugovorna partnera.

1. Uvod

Ugovor o komisiji propisan je odredbama članka 785. do 803. **Zakona o obveznim odnosima** (Nar. nov., br. 35/05, 41/08, 125/11 – Zakon o rokovima ispunjenja novčanih obveza, 78/15, 29/18, 126/21, 114/22 i 156/22 - Uredba; u daljnjem tekstu **ZOO**).



ističemo...

Ugovorom o komisiji obvezuje se komisionar obaviti uz proviziju jedan ili više poslova **u svoje ime i za račun komitenta**. (čl. 785. st. 1. ZOO-a).

Kao jedan od mogućih komisijaskih poslova je i prodaja dobara koje komisionar prodaje u svoje ime a za račun komitenta, pri čemu komisionar kao prihod ostvaruje proviziju sadržanu u cijeni robe ili zaračunatu komitentu kao posebnu naknadu. Ovaj članak odnosi se upravo na komisijasku prodaju robe, odnosno proizvoda.

Ugovor o komisijaskoj prodaji robe sklapaju stranke od kojih je jedna:

- **komitent** - davatelj robe u komisijasku prodaju, a druga je
- **komisionar** - prodavatelj robe u komisiji, u svoje ime a za račun komitenta.

Komisionar robu koju prodaje preko ugovora o komisiji drži u svom skladištu, odnosno prodajnom prostoru, ali vlasnički ona pripada komitentu, pa se takva roba ne iskazuje kao zaliha, već se prati preko izvanbilančne evidencije. Premda komisionar raspolaže robom, roba je u vlasništvu komitenta sve do trenutka prodaje robe od strane komisionara.

Kao **komitent** se može pojaviti bilo koja fizička ili pravna osoba. No, u ovom članku koncentrirat ćemo se na porezna i računovodstvena postupanja kod kojih se u ulozi komitenta javlja **poduzetnik trgovac, ili poduzetnik proizvođač**, pa u nastavku teksta kad koristimo izraz "**komitent**" podrazumijevamo da se radi o navedenim

pravnim osobama. Isto tako predmet komisije u tom slučaju bila bi ili trgovačka roba ili proizvod proizveden u Republici Hrvatskoj.¹

Na način evidentiranja poslovnih događaja povezanih sa ugovorom o komisiji značajnu utječu i odredbe poreznih propisa RH i to:

- **Zakona o porezu na dodanu vrijednost** (Nar. nov., br. 73/13, 99/13 - Rješenje USRH, 148/13, 153/13 - Rješenje USRH, 143/14, 115/16, 106/18, 121/19, 138/20, 39/22 113/22 i 33/23 ; u daljnjem tekstu: **ZPDV**), te
- **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 i 133/22 ; u daljnjem tekstu: **PPDV**)

Osim odredbi navedenih propisa, kod postupanja vezanih uz komisijasku prodaju u drugoj državi članici EU bitno je poznavati i odredbe pojedinih Uredbi EU. Za razumijevanje postupanja u pojedinim slučajevima od izuzetnog značaja je i mišljenje Ministarstva financija - Porezna uprava "**Uputa za popunjavanje Zbirne prijave za isporuku dobara i usluga u druge države članice Europske unije (Obrazac ZP)**"² - u nastavku teksta: **Uputa**.



ističemo...

Upravo iz odredbi ZPDV-a i PPDV-a razvidno je da se trenutkom prodaje robe od komisionara kupcu nastaju dvije isporuke:

- 1. isporuka** ➔ isporuka robe od komisionara kupcu i
- 2. isporuka** ➔ isporuka robe komitenta komisionaru.

Kod komisijaska prodaje istovremeno nastaju dvije isporuke koje se evidentiraju u istom obračunskom razdoblju. Kako bi oba sudionika

1 Umjesto izraza "proizvodi i roba" na mnogim mjestima koristimo pojam iz odredbi poreznih propisa - "dobra" ili, kako bi istakli da je njihova sudbina vezana za ugovor o komisiji - "komisijaska dobra".

2 Broj klase: 410-19/19-02/340, Urudžbeni broj: 513-07-21-01-20-1, Zagreb, 03.01.2020



pravovremeno obavila sva postupanja propisana poreznim propisima, potrebno je posebnu pažnju posvetiti pravovremenom dostavljanju dokumentacije koju stvara komisionar, te ćemo posebnu pažnju posvetiti i organiziranju tijeka dokumentacije kod komisijske prodaje, te ugovaranju samoizdavanja računa.

U posebnom poglavlju bavimo se komisijom prodajom u slučaju kada su komitent i komisionar iz različitih država članica, te je roba komitenta za potrebe komisijone prodaje premještena u skladište koje se nalazi u drugoj državi članici. Premda su za takvu komisijsku prodaju računovodstvena pravila identična kao i kada se radi o prodaji unutar granica RH, porezna postupanja su značajno složenija, te uključuju dodatne obveze evidentiranja u poreznim evidencijama i kod komitenta i kod komisijonara.

Činjenica da se temeljem komisijanskog ugovora roba koja je i dalje u vlasništvu komitenta nalazi u skladištu komisijonara stvara dodatnu kompleksnost povezanu s ispunjavanjem računovodstvenih postupaka povezanih sa zalihama, kao i izazove praćenja kvalitativnog i kvantitativnog stanja zaliha, što pojašnjavamo na kraju ovog članka.

U ovom članku **ne bavimo se slučajevima** kada je komitent ili komisionar iz treće zemlje, odnosno kada proizvodi ili trgovačka roba prelazi granicu Europske Unije. Takva prodaja povezana je sa konsignacijom, odnosno poslovanjem konsignacijskog skladišta koje je regulirano carinskim propisima. Za takvu prodaju uobičajeno se sklapa **ugovor o konsignaciji**. Osnovne napomene u vezi korištenja konsignacijskog skladišta i ugovora o konsignaciji dali smo u poglavlju 7. ovog članka.

2. Ugovor o komisiji

Ugovor o komisiji propisan je odredbama članaka **785. do 789. ZOO-a**. U nastavku prenosimo osnovne odrednice ugovora o komisiji, odredbe o pravima i obvezama oba sudionika ugovora, te ostale bitne odrednice ugovora o komisiji.

2.1. Osnovne odrednice ugovora o komisiji

Odredbama članaka 785. do 789. ZOO-a propisane su osnovne odrednice ugovora o komisiji. Tako je navedenim odredbama propisano da se **ugovorom o komisiji obvezuje komisionar** obaviti uz proviziju jedan ili više poslova u svoje ime i za račun komitenta. Komisionar ima pravo na proviziju i kad nije ugovorena. Na ugovor o komisiji na odgovarajući se način primjenjuju pravila o nalogu, ako pravilima o komisiji nije drukčije određeno.

U slučaju sklapanja posla pod nepovoljnijim uvjetima od onih određenih nalogom, propisano je da komisionar ako to nije smio uraditi, dužan je naknaditi komitentu razliku i prouzročenu štetu. Komitent u takvom slučaju može uskratiti prihvat sklopljenog posla, ako o tome odmah obavijesti komisijonara, ali to pravo gubi ako komisionar pokaže spremnost da mu odmah isplati razliku i naknadi prouzročenu štetu. **Ako je posao sklopljen pod povoljnijim uvjetima** od onih određenih nalogom, sva tako postignuta korist pripada komitentu. Komisionar odgovara komitentu za štetu ako je prodao robu osobi za čiju je **prezaduženost** znao ili je mogao znati.

Posebna pravila propisana su za robu koja kotira na burzi ili tržištu. Komisionar kome je povjereno da proda ili kupi neku robu kotiranu na burzi ili na tržištu može, ako mu je komitent to dopustio, zadržati robu za sebe kao kupac, odnosno isporučiti je kao prodavatelj, po cijeni u vrijeme izvršenja povjerenog posla. U tom slučaju između komisijonara i komitenta nastaju odnosi iz ugovora o kupoprodaji. Ako se burzovna, odnosno tržišna cijena i cijena koju je odredio ko-

mitent ne podudaraju, komisionar – prodavatelj ima pravo na nižu od te dvije cijene, a komisionar - kupac dužan je platiti višu.

2.2. Obveze komisijonara

Odredbama članaka 790. do 795. ZOO-a propisane su **obveze komisijonara**:

- 1) Čuvanje i osiguranje
 - Komisionar je dužan čuvati povjerenu mu robu s pažnjom dobrog gospodarstvenika.
 - Komisionar odgovara i za slučajnu propast ili oštećenje robe ako je nije osigurao, a prema nalogu je bio dužan to učiniti;
- 2) Obavijest o stanju primljene robe
 - Prilikom preuzimanja robe od prijevoznika, koju mu je poslao komitent, komisionar je dužan utvrditi njezino stanje i bez odgađanja izvijestiti komitenta o danu prispjeća robe te o vidljivim oštećenjima ili manjku, inače odgovara za štetu koja bi zbog toga propusta nastala za komitenta.
 - Komisionar je dužan poduzeti sve potrebne mjere radi očuvanja prava komitenta prema odgovornoj osobi;
- 3) Obavijest o promjenama na robi
 - Komisionar je dužan obavijestiti komitenta o svim promjenama na robi zbog kojih bi ona mogla izgubiti od svoje vrijednosti, a ako nema vremena za čekanje njegovih uputa, ili odugovlači s davanjem uputa, u slučaju opasnosti znatnijeg oštećenja robe komisionar je dužan prodati je na najpovoljniji način;
- 4) Priopćavanje komitentu imena suugovaratelja
 - Komisionar je dužan priopćiti komitentu s kojom je osobom obavio posao što mu ga je komitent povjerio. Navedeno se pravilo ne primjenjuje kodu prodaje pokretnih stvari koja se obavlja preko komisijonih prodavaonica, osim ako nije drukčije ugovoreno;
- 5) Polaganje računa komitentu, predaja i prijenos
 - Komisionar je dužan:
 - položiti račun o obavljenom poslu bez nepotrebnog odgađanja,
 - predati komitentu sve što je primio po osnovi posla izvršenog za njegov račun,
 - prenijeti na komitenta tražbine i ostala prava koja je stekao prema trećemu s kojim je obavio posao u svoje ime i za njegov račun;
- 6) Jamstvo za suugovaratelja
 - Komisionar odgovara za ispunjenje obveze svog suugovaratelja samo ako je posebno jamčio da će on svoje obveze ispuniti (delkredere komisija), u kojem slučaju on odgovara solidarno s njim;
 - Komisionar koji je jamčio za ispunjenje obveza svog suugovaratelja ima pravo i na povećanu proviziju (delkredere provizija).

2.3. Obveze komitenta

Odredbama članaka 796. do 799. ZOO-a propisane su **obveze komitenta**:

- 1) Provizija
 - Komitent je dužan **isplatiti komisijonaru proviziju kad bude ispunjen posao** što ga je komisionar poduzeo ili ako ispunjenje posla bude spriječeno nekim uzrokom za koji odgovara komitent.

- U slučaju postupnog ispunjavanja posla komisionar može zahtijevati razmjernan dio provizije poslije svakoga djelomičnog ispunjenja.

- Ako ne dođe do ispunjenja sklopljenog posla iz uzroka za koji ne odgovaraju ni komisionar ni komitent, komisionar ima pravo na odgovarajuću naknadu za svoj trud.

Komisionar koji je nevjerno postupio prema komitentu nema pravo na proviziju.

- 2) Visina provizije
 - Ako iznos provizije nije određen ugovorom ili tarifom, komisionaru pripada provizija prema obavljenom poslu i postignutom rezultatu.
- 3) Naknada troškova
 - Komitent je dužan naknaditi komisionaru troškove koji su bili potrebni za izvršenje naloga, s kamatama od dana kad su učinjeni.
 - Komitent je dužan dati komisionaru posebnu naknadu za uporabu njegovih skladišta i transportnih sredstava, ako ona nije obuhvaćena provizijom.
- 4) Predujam komisionaru
 - Ako ugovorom o komisiji nije što drugo određeno, komitent nije dužan komisionaru dati predujam potreban za obavljanje posla.

2.4. Založno pravo

Odredbom članka 800. ZOO-a propisano je da komisionar ima založno pravo na stvarima koje su objekt ugovora o komisiji dok se te stvari nalaze kod njega ili kod nekog koji ih drži za njega ili dok on ima u rukama ispravu s pomoću koje može raspolagati njima.

Iz vrijednosti tih stvari komisionar može naplatiti prije ostalih komitentovih vjerovnika svoje tražbine po osnovi svih komisionih poslova s komitentom te po osnovi zajmova i predujmova danih komitentu, bez obzira jesu li nastale u vezi s tim stvarima ili nekim drugim.

Pravo prvenstvene naplate ima komisionar iz tražbina koje je izvršavajući nalog stekao za račun komitenta.

2.5. Odnosi s trećim osobama

Odredbama članaka 801. do 803. ZOO-a propisano je postupanje u odnosima komitenta s vjerovnicima komisionara, te ograničenja prava vjerovnika nad komisionarom.

Komitent može zahtijevati ispunjenje tražbine iz posla što ga je komisionar sklopio s trećim i za njegov račun tek pošto mu ih komisionar ustupi, ali glede odnosa komitenta s komisionarom i njegovim vjerovnicima, te se tražbine od svog nastanka smatraju komitentovim tražbinama.

Vjerovnici komisionara ne mogu radi naplate svojih tražbina, ni u slučaju njegova stečajja, poduzeti mjere ovrhe na pravima i stvarima što ih je komisionar izvršavajući nalog stekao u svoje ime ali za račun komitenta, osim ako je riječ o tražbinama nastalim u vezi sa stjecanjem tih prava i stvari.

U slučaju stečajja komisionara komitent može zahtijevati izlučenje iz stečajne mase stvari što ih je predao komisionaru radi prodaje za njegov račun, a i stvari što ih je komisionar nabavio za njegov račun. U istom slučaju komitent može zahtijevati od trećega kome je komisionar prodao stvari da mu isplati njihovu cijenu, odnosno njezin još neisplaćeni dio.

2.6. Primjer ugovora o komisiji

Forma ugovora o komisiji nije propisana odredbama ZOO-a, pa u nastavku dajemo primjer ugovora o komisiji sastavljen sukladno prethodno navedenim odrednicama ugovora.

Ugovorne strane:

Tvornica LE d.o.o. iz Zagreba, Ilica 555, Zagreb, OIB: 53462949855, koje zastupa direktor

_____ (u nastavku: **KOMITENT**)

i

Trgovina BDE d.o.o. iz Zagreba, Duga ulica 222, OIB: 44462949822 koje zastupa direktor

_____ (u nastavku: **KOMISIONAR**),

sklopili su ovaj

UGOVOR O KOMISIJSKOJ PRODAJI

Članak 1.

Ugovorne strane utvrđuju svoje poslovne interese tako da **KOMITENT** daje u komisijsku prodaju svoje proizvode prema katalogu iz ovog Ugovora, a **KOMISIONAR** preuzima obvezu da prodaje robu **KOMITENTA** u vlastitom poslovnom prostoru u Zagrebu i drugim mjestima u Republici Hrvatskoj prema mogućnostima plasmana.

Članak 2.

Potpisom ovog Ugovora **KOMISIONAR** preuzima obvezu da preuzima proizvode **KOMITENTA** radi komisijske prodaje za račun **KOMITENTA** u poslovnom prostoru koji se utvrđuje posebnom zahtjevnicom, a prema katalogu o količinama i asortimanu koji je sastavni dio ovog Ugovora, u posebno dogovorenim terminima, a u razdoblju od idućih šest mjeseci.

Članak 3.

KOMITENT se obvezuje da će na poziv **KOMISIONARA** osigurati sudjelovanje svoje povjerljive osobe pri preuzimanju proizvoda radi prodaje, odnosno pri utvrđivanju vraćenih proizvoda zbog skrivenih nedostataka. **KOMISIONAR** je ovlašten zapisnički utvrđivati stanje proizvoda pri preuzimanju ili vraćanju, ako **KOMITENT** ne osigura sudjelovanje osobe.

Članak 4.

Prodajne cijene pojedinih proizvoda iz ovog Ugovora ovlašten je utvrditi **KOMISIONAR** prema uvjetima pojedinog tržišta. **KOMITENTU** se jamči udjel u prodajnoj cijeni proizvoda prema cijena označenim u otpremnici, ako se za pojedini slučaj ne dogovori drukčije. Udjel **KOMISIONARA** čini razlika do pune prodajne cijene bez uključenog poreza na dodanu vrijednost. (ALTERNATIVA: Prodajne cijene pojedinih proizvoda iz ovog Ugovora utvrđuje **KOMITENT**, tako da naknada **KOMISIONARA** iznosi _____% od prodajne cijene bez uključenog poreza na dodanu vrijednost).

Članak 5.

KOMISIONAR je obavezan **KOMITENTU** dostavljati obračun komisijske prodaje proizvoda iz ovog Ugovora svakih 14 dana u mjesecu. Obračunom se osiguravaju podaci o prodanim i naplaćenim proizvodima u obračunskom razdoblju.

Članak 6.

KOMISIONAR je obavezan obračunavati porez na dodanu vrijednost za prodane proizvode iz ovog Ugovora u skladu sa Zako-



nom o porezu na dodanu vrijednost. Obračun poreza za komitenta (pretporez) komisionar dostavlja komitentu do kraja propisanog obračunskog razdoblja za obračun i plaćanje poreza na dodanu vrijednost, u sklopu obračuna prodaje iz članka 5. ovog Ugovora.

Članak 7.

Svaka ugovorna strana obvezuje se plaćati dospjeli porez na dodanu vrijednost na temelju porezne prijave koju podnosi u Zakonom propisanom roku.

Članak 8.

Ugovorne strane su sporazumne da će rizik nenaplate prodanih proizvoda podnijeti svaka do visine utvrđenog udjela u prodajnoj cijeni iz članka 4. ovog Ugovora.

Članak 9.

KOMISIONAR se obvezuje da će novčanu doznaku udjela **KOMITENTA** iz članka 4. ovog Ugovora doznačiti u roku _____ dana od dana obračuna iz članka 5. ovog Ugovora za naplaćene proizvode.

Članak 10.

KOMISIONAR se obvezuje da će držati i čuvati zalihe preuzetih proizvoda iz ovog Ugovora pozornošću dobrog gospodarara.

Članak 11.

Ako **KOMISIONAR** utvrdi da se pojedini proizvodi ne mogu prodati na tržištu u roku _____ dana od dana preuzimanja, ovlašten je takve proizvode vratiti **KOMITENTU** bez odgode.

Članak 12.

KOMITENT ima pravo uvida u poslovanje **KOMISIONARA** glede prodaje i nabave proizvoda iz ovog Ugovora uz nazočnost ovlaštene osobe **KOMISIONARA**.

Članak 13.

Stranke su sporazumne da se ovaj Ugovor može raskinuti isključivo pisanim otkazom i s otkaznim rokom od 15 dana od dana dostave.

Članak 14.

Za sve što nije uglavljeno ovim Ugovorom stranke uglavljuju primjenu Zakona o obveznim odnosima.

Članak 15.

Stranke će sporazumno rješavati nastale sporove glede primjene ovog Ugovora, a u slučaju nesporazuma podvrgnut će se presudi stvarno nadležnog suda u Zagrebu.

Članak 16.

Ovaj Ugovor načinjen je u četiri ista primjerka od kojih svakoj strani pripadaju dva.

Članak 17.

Izmjene i dopune ovog Ugovora dopuštene su samo u pisanom obliku.

Članak 18.

Ovaj Ugovor ima pravni učinak od dana potpisa.

U Zagrebu, _____ dana _____.

KOMITENT:

KOMISIONAR:

Za ispravno ugovaranje komisijske prodaje bitno je i poznavanje odredbi poreznih propisa, odnosno odredbe ZPDV-a i PPDV-a, ali i računovodstvenih pravila. Tako u ovom članku sugeriramo da se u ugovor ugrade i odredbe kojima će se regulirati slijedeća problematika:

- postupanja vezana uz protek roka od 12 mjeseci u slučaju kada je roba premještena u drugu državu članicu (vidi poglavlje 8.2.);
- provođenje obveze vrijednosnog usklađenja zaliha komisijske robe (vidi poglavlje 8.5);
- provođenje obveze godišnjeg popisa zaliha komisijske robe (vidi poglavlje 8.6.).

3. Komisija i PDV

Osim odredbi temeljnog propisa koji uređuju komisijsku prodaju, za ispravno provođenje komisijske prodaje značajna su i pravila propisana odredbama ZPDV-a i PPDV-a. Odredbe navedenih propisa uređuju pitanje nastanka isporuka kod komisijske prodaje, što određuje i trenutak plaćanja PDV-a. U nastavku pojašnjavamo odredbe navedenih propisa koje se odnose na komisijsku prodaju, a u poglavljima koje slijede pojašnjavamo i porezne postupke koje nastaju prodajom robe dane u komisiju, te mogućnost samoizdavanja računa koja također proizlazi iz odredbi navedenih propisa.

3.1. Premještanje dobara

Po sklopljenom ugovoru o komisijskoj prodaji dio dobara premjestit će se sa skladišta komitenta na skladište komisionara. Obzirom da do trenutka dok komisionar ne proda robu ne dolazi do promjene vlasništva ova roba ostat će evidentirana na zalihama komitenta. Ovakvo premještanje dobara ne smatra se isporukom pa ne dolazi do obračuna PDV-a.



ističemo...

Premještanje komisijske robe unutar RH iz skladišta komitenta u skladište komisionara ne smatra se isporukom dobara prema ZPDV-u.

Međutim, **premještanje dobara u drugu državu članicu** smatra se isporukom, što znači da bi došlo do obračuna isporuke u drugu državu članicu da u PDV sustav Europske unije nije uvedena iznimka za premještanje dobara uz aranžman za premještanje dobara. Naime, u slučaju kada je kupac poznat, a to je upravo slučaj kada je sklopljen ugovor o komisiji, porezni postupak odgađa se dok komisionar ne proda robu, odnosno do isteka roka od 12 mjeseci ili prestanka nekog od uvjeta za postojanje aranžmana.



ističemo...

Premještanje komisijske robe iz RH u EU ili obrnuto ne smatra se isporukom do prodaje robe, odnosno do isteka 12 mjeseci ili prestanka postojanja aranžmana zbog prestanka važenja nekog od propisanih uvjeta za postojanje aranžmana.

O komisijskoj prodaji uz aranžman za premještanje sudionici su dužni voditi i posebnu evidenciju. Detaljno o pravilima prodaje uz aranžman za premještanje pisali smo u članku "Premještanje dobara unutar EU" koji je objavljen u RiPup-u br. 6/2023. U ovom članku u posebnom poglavlju pravila prenosimo u sažetom obliku, te po-

jašnjavamo primjenu pravila aranžmana za premještanje na prodaji robe u okviru ugovora o komisijskoj prodaji.

3.2. Prodaja robe u komisiji - dvije istovremene isporuke

Odredbama članka 10. PPDV-a dana je odredba koja se odnosi upravo na isporuku temeljem ugovora o komisiji:

“(1) Porezni obveznik koji isporuku obavlja u vlastito ime i za vlastiti račun, obračunava i plaća PDV na punu naknadu isto kao komisionar koji nastupa u vlastito ime a za tuđi račun.

(2) Kada komisionar iz stavka 1. ovoga članka isporuči dobro u smislu Zakona, nastaju dvije isporuke:

- 1) isporuka komisionara kupcu i
- 2) isporuka komitenta komisionaru.”

U nastavku detaljno pojašnjavamo obveze u vezi obračuna prodaje i izdavanja računa.

3.2.1. Obračun i izdavanje računa

Komisionar po sklapanju ugovora o komisiji zaprima robu na raspolaganje. Uobičajeno se ugovorom određuje vrijednost robe, te provizija komisionara. Temeljem tih podataka komisionar **prije prodaje dobra sastavlja kalkulaciju** prodajne cijene dobara koje su mu stavljene na raspolaganje.

Kalkulacija prodajne cijene robe:

1.	Vrijednost dobara kao udjel komitenta	21.000,00 eura
2.	Provizija komisionara (12,5%)	3.000,00 eura
3.	Prodajna cijena bez PDV-a	24.000,00 eura

Komisionar prodaje robu komitenta u svoje ime i za tuđi račun, te se pri tome primjenjuju ista pravila kao i kada bi djelovao za svoj račun. Za robu isporučenu kupcu, komisionar je dužan izdati račun čiji je sadržaj propisan člankom 79. ZPDV-a. U slučaju naplate u gotovini obavezan je izdati račun iz članka 63. **Općeg poreznog zakona** (Nar. nov., br. 115/16, 106/18, 121/19, 32/20, 42/20 i 114/22).

Osnovica za obračun PDV-a utvrđuje se sukladno odredbi članka 33. stavka 1. ZPDV-a, i predstavlja naknadu koju čini sve ono što je isporučitelj primio ili treba primiti od kupca ili neke druge osobe za te isporuke.

Iznosi iz izlaznog računa komisionara ispostavljen kupcu robe:

1.	Vrijednost robe - ugovorena prodajna cijena bez PDV-a (razvrstano po vrsti robe)	24.000,00 eura
2.	PDV 25%	6.000,00 eura
3.	Ukupno:	30.000,00 eura

Gore navedene obveze odnose se na komisionara. No, prodaja robe utiče i na komitenta jer je upravo ova transakcija vezana za komitenta odredbom članka 10. PPDV-a. Iz toga proizlazi pitanje kada je komisionar obavezan položiti račun komitentu, odnosno kojom odredbom je propisana ta obveza.

Kao što je navedeno u prethodnom poglavlju **kod komisijske prodaje nastaju dvije isporuke**. Prva isporuka je prodaja robe kupcu

koju je obavio komisionar. Zakonski je određeno da istovremeno s tom isporukom nastaje i druga isporuka kod koje komitent isporučuje robu komisionaru. U tom razdoblju oporezivanja u kojem su obavljene isporuke kod oba ugovorna partnera nastaje i obveza obračunavanja PDV-a. Stoga komisionar mora pravovremeno dostaviti podatke o isporukama kako bi komitent mogao ispravno sastaviti Obrazac PDV za to razdoblje oporezivanja. Navedeno odredbama PDV-a nije izričito propisano, ali obveza pravovremenog dostavljanja obračuna proizlazi iz članka 794. st. 1. ZOO-a:

“Komisionar je dužan položiti račun o obavljenom poslu **bez nepotrebnog odgađanja**”

U obračunu komisijske prodaje, **komisionar dostavlja komitentu podatke na temelju kojih će komitent sastaviti račun za isporuku robe**. U obračunu komisijske prodaje moraju biti vidljivi slijedeći podaci:

- ukupna vrijednost prodane robe i obračunati PDV,
- iznos koji temeljem provizije pripada komisionaru,
- preostali iznos koji pripada komitentu.

Obračun komisijske prodaje:

1.	Vrijednost prodaje (po vrsti robe)	30.000,00 eura
2.	PDV 25% (rb1. x preračunata stopa 20%)	6.000,00 eura
3.	Vrijednost prodaje bez PDV-a (rb.1 - rb.2)	24.000,00 eura
4.	Udio komisionara - provizija 12,5% (rb.3 x 12,5%)	3.000,00 eura
5.	Udio komitenta (rb.3 - rb.4)	21.000,00 eura
6.	PDV 25%	5.250,00 eura
7.	Ukupno za platiti komitent:	26.250,00 eura

Tek na kada zaprimi takav obračun komitent ima podatke za obavljanje svog dijela obveze - izdavanja računa komisionaru.

Nedostavljanje ili nepravovremeno dostavljanje obračuna komisijske prodaje može komitenta dovesti u situaciju da, bez svoje krivnje, ne može zadovoljiti obveze iz ZPDV-a. Vjerojatno upravo iz tog razloga odredbama ZPDV-a propisana je mogućnost da svoje odnose komitent i komisionar urede na drugačiji način. Naime, *obračun komisijske prodaje* koji sastavlja komisionar može se sastaviti na način da zadovoljava formu izlaznog računa komitenta, a takvo izdavanje računa naziva se “samoizdavanje računa”. Pravne norme i mogućnost ovakvog uređenja odnosa ugovornih strana pojašnjavamo u nastavku.

3.2.2. Ugovaranje samoizdavanja računa

Kod komisijske prodaje u trenutku kada nastaje isporuka dobara kupcu od strane komisionara nastaje i isporuka komitenta komisionaru. Obzirom da je inicijator ovih transakcija komisionar, da bi komitent znao obračunati PDV na svoju isporuku potrebni su mu podaci komisionara. U ovom slučaju zahtijeva se pravovremena reakcija i komisionara, ali i komitenta koji je potom mora ispostaviti račun koji kod njega stvara poreznu obvezu, a kod komisionara otvara mogućnost korištenja pretporeza.

Ugovaranjem samoizdavanja računa koje je predviđeno odredbom članka 78. stavka 10. skraćuju se navedena postupanja na način da komisionar kao primatelj dobara ispostavlja račun komitenta (isporučitelja dobara).

Prema članku 158. PPDV-a, **porezni obveznik isporučitelj i primatelj dobara ili usluga, koji izdaje račun u ime i za račun**



poreznog obveznika isporučitelja, moraju odrediti uvjete i detalje sporazuma te postupak prihvaćanja svakog računa kod poreznog obveznika koji obavlja isporuku dobara i usluga. Na zahtjev Porezne uprave **moraju dokazati postojanje prethodnog sporazuma.** Navedeni sporazum nije potreban, ako ugovor na temelju kojeg se obavljaju isporuke dobara ili usluga sadržava sve pojedinosti.

**ističemo...**

Samoizdavanje računa je postupak gdje komisionar za isporuku dobara od komitenta, izdaje račun umjesto komitenta. Samoizdavanje računa može se uglaviti u odredbe ugovora o komisiji ili se sastavlja kao poseban sporazum.

U slučaju komisije prodaje, komisionar je prema odredbama ZOO-a dužan položiti račun u vezi komisije prodaje robe određenom komitentu, što čini sastavljanjem **obračuna komisije prodaje.** Ukoliko komitent i komisionar ugovore pojedinosti nužne za samoizdavanje računa, komisionar **obračun sastavlja u formi računa** prema odredbama ZPDV-a, te ostalim propisima koji uređuju sadržaj računa, te takav račun izgleda kao da ga je sastavio komitent uz dodatnu napomenu o samoizdavanju računa³.

**ističemo...**

Kada kupac koji prima isporuku izdaje račun umjesto isporučitelja **u računu mora navesti „samoizdavanje računa“** (čl. 79. st. 6. ZPDV-a).

Dakle, komisionar ne samo da dostavlja podatke o komisije prodaji, već i sastavlja račun umjesto komitenta temeljem kojeg komitent evidentira u svojim poreznim knjigama obvezu PDV-a ostvarenu iz komisije prodaje, a komisionar temeljem drugog primjerka istog računa ima pravo koristiti pretporez.

U vezi samoizdavanja računa Ministarstvo financija objavilo je na svojim internetskim stranicama mišljenje, klasa: 410-19/14-01/372, ur. broj: 513-07-21-01/15-2, Zagreb, 20.01.2015.

**ističemo...**

Obračun komisije prodaje i račun koji je izdan po pravilima samoizdavanja računa mogu biti ispostavljeni i kao jedinstven dokument.

U nastavku dajemo primjer obračuna komisije prodaje koji je ujedno i račun sastavljen prema pravilima samoizdavanja računa. Podaci odgovaraju obračunu komisije prodaje koju smo dali u prethodnom poglavlju, a vezani su za primjere knjiženja koje dajemo u poglavlju koji slijede.

KOMISIONAR

Trgovina AS
Marinada 11, Split
OIB 12345678910

KOMITENT

Veletrgovina TRE
Loknata 20, Sisak
OIB 23244434532

Obračun komisije prodaje i račun br. 13/KM/2 po ugovoru o komisiji br. 132/2023

- samoizdavanje računa -

Obračunsko razdoblje: 1. svibanj 2023. - 31. svibanj 2023.

Mjesto i datum izdavanja računa: Split, 5. lipanj 2023.

Vrijeme izdavanja: 10:20

Način plaćanja: transakcijski račun

A Obračun prodane robe u mjesecu u obračunskom razdoblju

R. b.	Trgovački naziv	Jed. cij.	Kol.	Iznos (u EUR)
1.	Klamerice "Klak - Vista" 2010	240,00	100	24.000,00
Ukupno bez PDV-a:				24.000,00

Obračun PDV-a	Osnovica za PDV	Iznos PDV-a
Obračun PDV-a 25%	24.000,00	6.000,00
Ukupno PDV:		6.000,00
Ukupan iznos komisije prodaje s PDV-om:		30.000,00

B. Udio komisionara

	Stopa provizije	Osnovica	Iznos
Udio komisionara	12.5%	24.000,00	= 3.000,00

C. Udio komitenta – račun

R. b.	Trgovački naziv	Ukupno bez PDV-a
1.	Roba prema popisu iz sekcije A	21.000,00

Obračun PDV-a	Osnovica za PDV	Iznos PDV-a
Obračun PDV-a 25%	21.000,00	5.250,00
Ukupno PDV:		5.250,00
Ukupno udio komitenta s PDV-om		26.250,00

Oznaka operatera: NBA1

Potpis:

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

4. Komisijka prodaja unutar RH

Prilikom evidentiranja komisije prodaje treba obratiti pažnju na činjenicu da se roba koju komisionar prodaje i s kojom ima pravo raspolaganja nije u njegovom vlasništvu. To znači da se takva roba kod komitenta i dalje evidentira kao kratkotrajna imovina. S druge strane, komisionar ne može takvu zalihu priznati kao imovinu pa je vodi u izvanbilančnu evidenciju.

³ Ovdje treba naglasiti da u slučaju kada je komitent iz druge države članice EU, račun treba biti sastavljen prema pravilima koje vrijede u državi članici EU komitenta.

**ističemo...**

Roba u komisijnoj prodaji koja se nalazi na skladištu komisijonara evidentira se:

- **kod komitenta** ➔ na zalihima dobara
- **kod komisijonara** ➔ u izvanbilančnoj evidenciji.

Postupanja komisijnske prodaje možemo razdvojiti u dva koraka. Prvi korak je premještanje dobara sa skladišta komitenta u skladišta komisijonara. Drugi korak je prodaja te robe od strane komisijonara kupcu pri čemu istovremeno istu robu komitent prodaje komisijonaru. U nastavku pojašnjavamo ova dva koraka u zasebnim poglavljima.

4.1. Evidentiranje premještanja dobara

Prvi korak u komisijnskoj prodaji premještanje je komisijnske robe sa skladišta komisijonara na skladište komitenta. Obzirom da roba ostaje u vlasništvu komitenta, komitent takvu robu i dalje vodi kao svoju imovinsku stavku. S druge strane komisijonar će takvu robu voditi u izvanbilančnoj evidenciji. U poglavlju koje slijedi detaljno obrađujemo evidentiranja kod komitenta povezana s premještanjem dobara, dok u poglavlju 4.1.2. pojašnjavamo način vođenja izvanbilančne evidencije kod komisijonara.

4.1.1. Evidentiranje premještanja dobara kod komitenta

Kod komitenta koji zadržava pravo vlasništva nad robom do trenutka prodaje, premještanje u tuđe skladište treba evidentirati i na razini materijalnog knjigovodstva i glavne knjige. Komisijnsku robu odnosno proizvod koju komitent premješta iz vlastitog skladišta u skladište komisijonara, komitent će evidentirati na, za to predviđen, poseban konto zalih:

- **kod trgovca** ➔ na konto **6622** - *Roba u komisijnskoj prodaji*
- **kod proizvođača** ➔ na konto **6312** - *Proizvodi u komisijnskoj prodaji*.

**ističemo...**

Dakle, proizvođač će **premještanje proizvoda sa svog skladišta na skladište komisijonara** evidentirati tako da vrijednost premještene robe evidentira:

- **potražno na kontu 6300** - *Proizvodi u skladištu*, i
- **dugovno na kontu 6312** - *Proizvodi u komisijnskoj prodaji*.

Naravno, neovisno o tome što vlasništvo zadržava komitent, kod komisijnske robe pravo raspolaganja preneseno je na komisijonara. U tom smislu potrebno je voditi računa i o uređivanju postupka kojim će se utvrditi stanje komisijnske robe na skladištu komisijonara, te obvezu pravovremenog dostavljanja takvih dokumenata komitentu. O navedenom pišemo u poglavlju 8.6. ovog članka.

Za potrebe praćenja proizvoda, odnosno robe u komisijnskoj prodaji biti će potrebno **organizirati i posebnu analitičku evidenciju takve robe**. Naime, osim analitike po vrsti robe, u slučaju kada se posluje sa više komisijonara, analitiku je potrebno voditi i po komisijonarima u čijim skladištima se roba nalazi. Jedino na taj način mogu se osigurati podaci za analizu uspješnosti komisijnske prodaje po pojedinom komisijonararu. Kada se komisijonar nalazi u drugoj državi članici, takva analitička evidencija treba osigurati i podatke za

potrebe ispunjavanja posebne evidencije za aranžman, što znači da je potreban i podatak o danu premještanja dobara u drugu državu članicu EU. Detaljnije o analitičkoj evidenciji komisijnske prodaje i praćenju rokova prodaje pisali smo u poglavljima 8.1. i 8.2. ovog članka.

4.1.2. Izvanbilančna evidencija komisijonara

Komisijonar robu koju prodaje preko ugovora o komisiji drži u svom skladištu, odnosno prodajnom prostoru, ali **vlasnički ona pripada komitentu**. To znači da se takva roba ne može iskazivati kao kratkotrajna imovina jer nisu zadovoljeni uvjeti za njezino računovodstveno priznavanje. Naravno ne znači da komisijonar ne vodi evidenciju o takvoj robi već da će njezino vođenje biti izvanbilančno.

**ističemo...**

Robu koju prodaje temeljem ugovora o komisijnskoj prodaji, komisijonar je dužan voditi izvanbilančno.

Ulaz robe, odnosno poslovni događaj kojim je roba u vlasništvu njegovog komitenta premještana na njegovo skladište komisijonar će unijeti u izvanbilančnu evidenciju tako da će **vrijednosti primitka evidentirati**:

- **dugovno** ➔ na konto **9900** - *Tuđa roba u komisiji*, te
- **potražno** ➔ na konto **9950** - *Obveze za robu u komisiji*.

Evidentiranje se obavlja na temelju prijevoznčkog ili drugog odgovarajućeg dokumenta koji dokazuje premještanje robe iz skladišta komitenta u skladište komisijonara, te na temelju internog dokumenta kojim se potvrđuje primitak dobara na skladište (uobičajeno: primka). U slučaju kada se radi o maloprodaji, tada je komisijonar za takvu robu dužan sastaviti i kalkulaciju. Odredbama računovodstvenih propisa, međutim, nije propisana obveza da se takva kalkulacija mora provesti kroz izvanbilančnu evidenciju.

Neovisno o tome da li se radi o prodaji ili povratu robe komitentu, ili nekom drugom obliku otuđenja (poklanjanje, slanje na otpad uništene robe), komisijonar evidentira **vrijednost robe koja izlazi iz skladišta**:

- **potražno** ➔ na konto **9900** - *Tuđa roba u komisiji* te
- **dugovno** ➔ na konto **9950** - *Obveze za robu u komisiji*.

Obzirom da od tog trenutka zaprimanja komisijnske robe, uobičajeno komisijonar treba voditi računa o njegovu stanju i ispravnosti i o tome obavijestiti komitenta, komisijnsku robu u okviru izvanbilančne evidencije potrebno je voditi i analitički po vrsti robe, a u slučaju da se posluje s više komitenta i po komitentu što pojašnjavamo u poglavlju 8.1. ovog članka. Evidentiranja u izvanbilančnoj evidenciji komisijonara pojašnjali smo kroz primjere 1.a i 1.b.

4.2. Evidentiranje komisijnske prodaje

Kada komisijonar proda robu evidentiranu u izvanbilančnoj evidenciji, istovremeno nastaju dvije isporuke za koju se izdaju računi. Isporuka komisijonara kupcu (poreznom obvezniku ili krajnjem potrošaču), te isporuka komitenta komisijonararu.

Prema RiPup-ovom kontnom planu, **za potrebe knjigovodstvenog evidentiranja prodaje u komisiji predvidjeli smo slijedeća posebna analitička konta**:

- **za evidentiranja kod komitenta**:
1240 - Potraživanja za robu danu u komisiju
1294 - Vrijednosno usklađenje potraživanja od komisijnske prodaje
7095 - Nabavna vrijednost prodane robe u komisiji

■ za evidentiranje kod komisijara:

- 2250 - Obveze prema obračunu za robu u komisiji
- 7524 - Prihod od ostalih usluga na domaćem tržištu

U posebnim poglavljima kroz primjere pojašnjavamo hodogram računa i dokumentacije povezane s materijalnom evidencijom robe, te evidentiranje kroz glavnu knjigu i izvanbilančnu evidenciju u dva slučaja:

- kada obračun sastavlja komisijar, a račun komitent (poglavlje 4.2.1.) te
- kada obračun i račun sastavlja komisijar temeljem ugovoreno samoizdavanja računa (poglavlje 4.2.2.).

4.2.1. Evidentiranje komisijske prodaje s obračunom komisijara i računom komitenta

U ovom poglavlju kroz primjere pojašnjavamo knjiženja koja za komisijsku prodaju robe provodi komisijar koji je u sustavu PDV-a i koji za komisijarnog partnera (komitenta) ima proizvođača u sustavu PDV-a. Komisijsku prodaju obračunava komisijar, te obračun dostavlja komitent. Komitent u istom obračunskom razdoblju komisijaru ispostavlja račun za robu koju je komisijar prodao. U primjeru koji slijedi pojašnjavamo evidentiranje ovog načina komisijske prodaje

Primjer 1.a - Komisijska prodaja

Komitent i komisijar sklopili su ugovor o komisiji u kojem se komisijar obvezao prodati 100 kom robe vrijednosti **26.250,00** eura (s uključenim PDV-om 25%), što je i minimalni iznos koji je komisijar po prodaji dužan isplatiti komitentu. Komisijar ima pravo na maksimalnu proviziju od 12,5%. Po sklopljenom komisijskom poslu obavljani su slijedeći poslovni događaji:

- 1) Komisijar je 16. travnja 2023. zaprimio na skladište robu komitenta u vrijednosti **26.250,00** eura s uključenim PDV-om. Komisijar primjenom preračunate stope od 20% iz vrijednosti robe isključuje PDV (**5.250,00** eura) i evidentira robu u izvanbilančnoj evidenciji u neto vrijednosti od **21.000,00** eura. Komitent obavlja prijenos robe s konta zaliha na konto zalihe u komisijskoj prodaji kako bi naznačio da zalihe više nisu na njegovom skladištu već kod komisijara
- 2) Komisijar je svu zaprimljenu robu prodao kupcima tijekom mjeseca svibnja 2023. godine po ukupnoj vrijednosti od **30.000,00** eura. Dana 1. lipnja 2023. komisijar dostavlja obračun komisijske prodaje slijedećeg sadržaja:

Obračun komisijske prodaje:

1.	Vrijednost prodaje (po vrsti robe)	30.000,00
2.	PDV 25% (rb.1. x preračunata stopa 20%)	6.000,00
3.	Vrijednost prodaje bez PDV-a (rb.1 - rb.2)	24.000,00
4.	Udio komisijara - provizija 12,5% (rb.3 x 12,5%)	3.000,00
5.	Udio komitenta (rb.3 - rb.4)	21.000,00
6.	PDV 25%	5.250,00
7.	Ukupno za platiti komitent:	26.250,00

- 2a Komisijar zatvara izvanbilančnu evidenciju za prodanu robu.
- 2b Komitent razdužuje robu sa zaliha u komisijskoj prodaji temeljem obračuna komisijske prodaje primljenog od komisijara.
- 3) Komitent je 5. lipnja 2023. t ispostavio račun temeljem obračuna koji je primio od komisijara, a komisijar evidentira takav

račun. Iznosi na računu su slijedeći: osnovica **21.000,00** eura, PDV 25% **5.250,00** eura, ukupno **26.250,00** eura.

- 4) Komisijar je podmirio obvezu prema komitentu na njegov žiro račun u iznosu od **26.250,00** eura.

Knjiženja kod komisijara:

Red. br.	Opis	Iznos	Račun	
			Duguje	Potražuje
1	2	3	4	5
1.	Zaduženje izvanbilančne evidencije za primljenu robu u komisiji			
	■ tuđa roba u komisiji	21.000,00	9900	
	■ obveze za robu u komisiji	21.000,00		9950
2.	Obračun komisijske prodaje			
	■ izlazni račun kupcu za prodanu robu u komisiji	30.000,00	1200	
	■ obveza za PDV (25%)	6.000,00		260030
	■ prihodi od prodaje robe u komisiji	3.000,00		7564
	■ obveze prema komitentu	21.000,00		2250
2a.	Razduženje izvanbilančne evidencije za prodanu robu u komisiji			
	■ tuđa roba u komisiji	21.000,00	9950	
	■ obveze za robu u komisiji	21.000,00		9900
3.	Zaprimljen račun od komitenta			
	■ povećanje obveze za iznos pretporeza	5.250,00		2250
	■ pretporez za robu prodanu u komisiji	5.250,00	16005	
4.	Podmirena obveza prema komitent			
	■ zatvorena obveza prema komitent	26.250,00	2250	

1000 - Žiro-račun za redovno poslovanje	260030 - Obveze za PDV za isporuke dobara i usluga u RH po stopi od 25% za izlazne račune
1200 - Potraživanja od kupaca u zemlji od prodaje proizvođača, roba i usluga	7564 - Ostali prihodi od prodaje robe na domaćem tržištu
16005 - Pretporez od primljenih isporuka u tuzemstvu po stopi od 25%	9900 - Tuđa roba u komisiji
2250 - Obveze prema obračunu za robu u komisiji	9950 - Obveze za robu u komisiji

Napomene:

- 1) **Knjiženje 2:** Komisijar podatke za račun ispostavljen kupcima **na poziciji II.3 obrasca PDV** iskazuje slijedeće: osnovica **24.000,00** eura, PDV **6.000,00** eura.
- 2) **Knjiženje 3:** Komisijar za račun primljen od komitenta u istom obrascu PDV-a **na poziciji II.3 obrasca PDV** iskazuje slijedeće: osnovica **21.000,00** eura, PDV **5.250,00** eura.
- 3) Iz napomene 1. i 2. vidljivo je da komisijar poreznu obvezu evidentira po obračunu komisijske prodaje, dok pravo priznavanja pretporeza ima tek po primitku računa od komitenta (knjiženje 3). U konačnici PDV koji plati za razdoblje u kojem je obavljena prodaja po ugovoru u komisiji iznositi **750,00** eura (6.000,00 - 5.250,00), što odgovara iznosu PDV-a obračunatog na njegovu proviziju (3.000,00 eura), **ali pod uvjetom da račun komitenta primi do predaje Obrasca PDV za razdoblje u kojem je prodao robu.**

U nastavku prikazujemo evidentiranje istih poslovnih događaja kod komitenta.

Knjiženje kod komitenta:

Red. br.	Opis	Iznos	Račun	
			Duguje	Potražuje
1	2	3	4	5
1.	Otpremljeni proizvodi komisionaru			
	■ gotovi proizvodi u komisijskoj prodaji	12.200,00	6312	
	■ gotovi proizvodi u skladištu	12.200,00		6300
2.b	Razduženje skladišta - prema obračunu komisijске prodaje			
	■ troškovi prodanih proizvoda	12.200,00	700	
	■ Gotovi proizvodi u komisijskoj prodaji	12.200,00		6312
	■ Prihodi od prodaje proizvoda	21.000,00		7520
3.	Komitent ispostavio račun komisionaru			
	■ potraživanja za robu danu u komisiju	26.250,00	1240	
	■ PDV 25%	5.250,00		260030
	■ prihodi od prodaje proizvoda	21.000,00		7520
4.	Naplaćeno potraživ. od komisionara			
	■ potraživanja za robu danu u komisiju	26.250,00		1240
	■ primljena sredstva na žiro račun	26.250,00	1000	

1000 - Žiro-račun za redovno poslovanje
1240 - Potraživanja za robu danu u komisiju
260030 - Obveze za PDV za isporuke dobara i usluga u RH po stopi od 25% za izlazne račune

6312 - Proizvodi u komisijskoj prodaji
6300 - Proizvodi u skladištu
700 - Troškovi prodanih zaliha gotovih proizvoda iz skladišta
7520 - Prihod od prodaje proizvoda na domaćem tržištu

Napomene:

- Kada komisionar sastavi obračun komisijске prodaje, tada temeljem iznosa iskazanih u obračunu, a u istom razdoblju opozivanja u kojem je nastala isporuka, komitent, obavlja razduženje na kontu gotovi proizvodi u komisijskoj prodaji (knjiženje 2.) i izdaje račun komisionaru (knjiženje 3.)
- Knjiženje 3:** Račun je potrebno izdati u istom razdoblju za koje je primljen obračun komisijске prodaje od komisionara. Komitent iz računa izdanog komisionaru **na poziciji II.3 obrasca PDV** uključuje slijedeće iznose: **osnovica 21.000,00 eura, PDV 5.250,00 eura.**
- Zbog praktičnosti prikaza suštine komisijске prodaje u primjer nisu uključeni troškovi prijevoza i eventualni drugi manipulativni troškovi povezani s dovođenjem dobara premještenih u skladište komisionara u stanje koje omogućuje namjeravanu upotrebu (najčešće: prodaju, ali moguće i drugu vrstu korištenja). Detaljno o troškovima prijevoza i ostalim zavisnim troškovima, te postupanjima u slučaju kada je njihov iznos značajan za financijsko izvještavanje pišemo u posebnom poglavlju ovog članka.

4.2.2. Evidentiranje komisijске prodaje kod ugovorenog samoizdavanja računa

Što je samoizdavanje računa detaljno smo pojasnili u poglavlju 3.2.2. ovog članka. U ovom poglavlju kroz primjer pojašnjavamo specifičnost evidentiranja obračuna komisijске prodaje komisionara koji je ujedno i račun komitenta ispostavljen od strane komisionara. Obzirom da u ovom slučaju ovaj dokument ima dvije funkcije predlažemo da se i evidentiranje obračuna komisijске prodaje i evidentira-

nja dijela koji se odnosi na račun komitenta izdan od strane komisionara objedine kako to prikazujemo u knjiženju 2. primjera koji slijedi.

Primjer 1.b - Komisijška prodaje robe proizvođača uz samoizdavanjem računa⁴

Komitent i komisionar sklopili su ugovor o komisiji s klauzulom o samoizdavanju računa u kojem se komisionar obvezao prodati 100 kom robe vrijednosti **26.250,00** (s uključenim PDV-om 25%), što je i minimalni iznos koji je komisionar po prodaji dužan isplatiti komitentu. Komisionar ima pravo na maksimalnu proviziju od 12,5%. Po sklopljenom komisijskom poslu obavljani su slijedeći poslovni događaji:

- Komisionar je zaprimio na skladište robu komitenta u vrijednosti **26.250,00** eura. Komisionar primjenom preračunate stope od 20% iz vrijednosti robe isključuje PDV (**5.250,00** eura) i evidentira robu u izvanbilančnoj evidenciji u neto vrijednosti od **21.000,00** eura.
- Komisionar je robu prodao kupcima tijekom mjeseca svibnja 2023. godine u cijelosti po ukupnoj vrijednosti od **30.000,00** eura. Dana 1. lipnja 2023. komisionar dostavlja obračun komisijске prodaje koji je ujedno i račun komitenta (samoizdavanje računa).

Obračun komisijске prodaje:

1.	Vrijednost prodaje (po vrsti robe)	30.000,00
2.	PDV 25% (rb.1. x preračunata stopa 20%)	6.000,00
3.	Vrijednost prodaje bez PDV-a (rb.1 - rb.2)	24.000,00
4.	Udio komisionara - provizija 12,5% (rb.3 x 12,5%)	3.000,00
5.	Udio komitenta (rb.3 - rb.4)	21.000,00
6.	PDV 25%	5.250,00
7.	Ukupno za platiti komitent:	26.250,00

2a Komisionar zatvara izvanbilančnu evidenciju za prodanu robu.

2b Komitent razdužuje robu sa zaliha u komisijskoj prodaji temeljem obračuna komisijске prodaje primljenog od komisionara

2c Komitent obračun komisionara iz knjiženja 2 koji ima i sve elemente računa prihvaća i kao vlastiti račun te evidentira slijedeće iznose: **osnovica 21.000,00 eura, PDV 25% 5.250,00 eura, ukupno 26.250,00 eura.**

- Komisionar je podmirio obvezu prema komitent u iznosu od **26.250,00** eura.

Knjiženje kod komisionara:

Red. br.	Opis	Iznos	Račun	
			Duguje	Potražuje
1	2	3	4	5
1.	Zaduženje izvanbilančne evidencije za primljenu robu u komisiji			
	■ Tuđa roba u komisiji	21.000,00	9900	
	■ Obveze za robu u komisiji	21.000,00		9950

⁴ Zbog jednostavnijeg uspoređivanja razlika u poslovnim događajima kada postoji dogovor o samoizdavanju računa u odnosu kada ga nema (prethodni primjer), u ovom primjeru ponavljamo podatke iz prethodnog primjera



Red. br.	Opis	Iznos	Račun	
			Duguje	Potražuje
1	2	3	4	5
2.	Obračun komisijske prodaje			
	■ Izlazni račun kupcu za prodanu robu u komisiji	30.000,00	1200	
	■ Obveza za PDV (25%)	6.000,00		260030
	■ Pret porez po obračunu - računu	5.250,00	16005	
	■ Prihodi od prodaje robe u komisiji	3.000,00		7564
	■ Obveze prema komitentu	26.250,00		2250
2a.	Razduženje izvanbilančne evidencije za prodanu robu u komisiji			
	■ Tuđa roba u komisiji	21.000,00	9950	
	■ Obveze za robu u komisiji	21.000,00		9900
3.	-- nema knjiženja --			
4.	Podmirena obveza prema komitentu			
	■ Zatvorena obveza prema komitentu	26.250,00	2250	
	■ Isplaćeno sa žiro računa	26.250,00		1000

Red. br.	Opis	Iznos	Račun	
			Duguje	Potražuje
1	2	3	4	5
2c	Evidentiranje obračuna komisionara kao izlaznog računa (samoizdavanje računa)			
	■ potraživanja za robu danu u komisiju	26.250,00	1240	
	■ PDV 25%	5.250,00		260030
	■ prihodi od prodaje proizvoda	21.000,00		7520
4.	Naplaćeno potraživ. od komisionara			
	■ potraživanja za robu danu u komisiju	26.250,00		1240
	■ primljena sredstva na žiro račun	26.250,00	1000	

1000 - Žiro-račun za redovno poslovanje
 1240 - Potraživanja za robu danu u komisiju
 260030 - Obveze za PDV za isporuke dobara i usluga u RH po stopi od 25% za izlazne račune

6312 - Proizvodi u komisijskoj prodaji
 6300 - Proizvodi u skladištu
 700 - Troškovi prodanih zaliha gotovih proizvoda iz skladišta
 7520 - Prihod od prodaje proizvoda na domaćem tržištu

1000 - Žiro-račun za redovno poslovanje
 1200 - Potraživanja od kupaca u zemlji od prodaje proizvoda, roba i usluga
 16005 - Pret porez od primljenih isporuka u tuzemstvu po stopi od 25%
 2250 - Obveze prema obračunu za robu u komisiji

260030 - Obveze za PDV za isporuke dobara i usluga u RH po stopi od 25% za izlazne račune
 7564 - Ostali prihod od prodaje robe na domaćem tržištu
 9900 - Tuđa roba u komisiji
 9950 - Obveze za robu u komisiji

- 1) **Knjiženje 2:** Komisionar iz računa ispostavljenog kupcima na poziciji II.3 obrasca PDV iskazuje slijedeće iznose porezne obveze: osnovica **24.000,00** eura, PDV **6.000,00** eura. Komisionar obračun komisijske prodaje smatra ujedno i računom komitenta pa u istom obrascu PDV na poziciji III.3 obrasca PDV iskazuje potraživanje za pret porez u slijedećim iznosima: osnovica **21.000,00** eura, PDV **5.250,00** eura.⁵

U nastavku prikazujemo evidentiranja istih poslovnih događaja kod komitenta.

Knjiženje kod komitenta:

Red. br.	Opis	Iznos	Račun	
			Duguje	Potražuje
1	2	3	4	5
1.	Otpremljeni proizvodi komisionaru			
	■ gotovi proizvodi u komisijskoj prodaji	12.200,00	6312	
	■ gotovi proizvodi u skladištu	12.200,00		6300
2b	Razduženje skladišta - prema obračunu komisijske prodaje			
	■ troškovi prodanih proizvoda	12.200,00	700	
	■ Gotovi proizvodi u komisijskoj prodaji	12.200,00		6312
	■ Prihodi od prodaje proizvoda	21.000,00		7520

Napomene:

- 1) Kada komitent primi obračun komisijske prodaje od komisionara koji je zbog pravila samoizdavanje ujedno i njegov račun, temeljem takvog obračuna evidentira razduženje na kontu gotovi proizvodi u komisijskoj prodaji (**knjiženje 2b**) i knjiženja kakva bi proveo da je sam izdao račun prema komisionaru (**knjiženje 2c**)
- 2) Knjiženja kod komitenta u ovom primjeru potpuno su ista kao i u prethodnom primjeru, osim što se **knjiženje 2c** u ovom primjeru obavlja temeljem obračuna komisionara koji komitent ujedno prihvaća kao svoj račun temeljem ugovorenog samoizdavanja računa, dok je u prethodnom primjeru komitent izdao vlastiti račun (**knjiženje 3. iz prethodnog primjera**).
- 3) Unos u obrazac PDV kod komitenta identičan je kao u prethodnom primjeru osim što se obavlja temeljem obračuna komisionara koji je komitent prihvatio kao svoj račun jedno prihvaća kao svoj račun temeljem ugovorenog samoizdavanja računa.
- 5) Komisijska prodaja u drugoj državi članici EU

U slučaju kada prodavatelj iz RH odluči robu koju ima na svojem skladištu u RH prodavati u drugim državama članicama EU, tada ugovor o komisijskoj prodaji sklapa sa komisionarom koji ima sjedište u drugoj državi članici EU.

U tom slučaju dobra koja će se prodavati preko ugovora o komisijskoj prodaji trebaju se prenijeti iz skladišta u RH u skladište komisionara u drugoj državi članici EU. Premda u tom slučaju nije došlo do prijenosa vlasništva, zbog potrebe praćenja robnog prometa odredba članka 7. stavka 5. ZPDV-a **takvo premještanje izjednačuje s isporukom uz naknadu.**

"Isporukom dobara uz naknadu smatra se premještanje dobara koja su dio poslovne imovine poreznog obveznika koja je za potrebe svojeg poslovanja otpremio ili prevezao sam porezni obveznik ili druga osoba za njegov račun u drugu državu članicu."

⁵ Iz navedenog je jasno je da komisionar poreznu obvezu i pret porez evidentira po obračunu komisijske prodaje koji je ujedno i račun ispostavljen prema pravilo samoizdavanja računa. Obzirom da ne mora čekati račun komitenta izvjesno je da će u konačnici PDV koji plati za razdoblje u kojem je obavljena prodaja po ugovoru u komisiji iznositi 750,00 eura (6.000,00 - 5.250,00), što odgovara iznosu PDV-a obračunatog na njegovu proviziju (3.000,00 eura).

štenje PDV-ID broja, ispunjavanjem ZP prijave i pozicije I.3 u obrascu PDV-a. To znači da bi do obračunavanja PDV-a došlo u trenutku samog premještanja, a stjecatelj, a time i posjednik PDV ID broja druge države članice morao bi biti sam prodavatelj koji je do same prodaje stvarni vlasnik robe smještene u skladište kod komisionara iz druge države članice EU.



ističemo...

Međutim, za komisijsku prodaju predviđen je izuzetak od ovog pravila koji je od 1. siječnja 2020. jedinstven za sve države članice EU.

Kako bi se izbjegla ova obveza oporezivanja premještanja, u odredbama koje reguliraju oporezivanje PDV-om, mnoge su države članice imale propisan izuzetak koji omogućuje oporezivanja do trenutka prodaje robe. Takvo pojednostavljenje za robu iz EU koja se prodaje u RH bilo je propisano i odredbama našeg PPDV-a. Do 31. prosinca 2019. nije postojalo jedinstveno rješenje za čitavu EU, pa su se izuzetci u mnogim detaljima razlikovali od jedne države članice. S vremenom je uočena potreba da se **postupanja kod prodaje robe u komisiji** koja prelazi granice unutar EU **ujednače na razini Europske unije**, te da se istovremeno osigura dosljedno evidentiranje robe koja zbog komisijske prodaje prelazi granice članica EU. To je rezultiralo donošenjem

- Provedbene uredbe Vijeća (EU) 2018/1912 kojom su izmijenjene odredbe Provedbene uredbe Vijeća (EU) 282/2011, te
- Uredbe Vijeća (EU) 2018/1909 kojom su izmijenjene odredbe Uredbe Vijeća (EU) 904/2010



ističemo...

Od 1. siječnja 2020. **na postupanja kod prodaje robe u komisiji** kada dolazi do premještanja dobara unutar država članica EU **primjenjuju se odredbe navedenih Uredbi koje se odnose na premještanja u okviru aranžmana za premještanje dobara.**

Detaljno o odredbama koje se odnose na aranžman za premještanje dobara pisali smo u članku **"Premještanje dobara unutar EU"** koji je objavljen u RiPup-u br. 6/2023. U ovom članku pravila povezana s aranžmanom za premještanje prenosimo u sažetom obliku, a kroz primjere detaljno obrađujemo postupanja vezana uz komisijsku prodaju u drugoj državi članici EU.

5.1. Aranžman za premještanje dobara - osnovno

Temeljno pravilo oporezivanja u trenutku premještanja u drugu državu članicu EU iz članka 7. stavka 5. ZPDV-a ima svoj izuzetak u slučaju kada je takvo premještanje obavljeno uz aranžman za premještanje. Takav izuzetak od 1. siječnja 2020. propisan je odredbama članka 7.a ZPDV-a, kojima je propisano postupanje u sklopu **aranžmana za premještanje dobara** koje se ne smatra isporukom uz naknadu. Kod takvog premještanja dolazi u stvari **do odgode provođenja postupka isporuke u drugu državu članicu EU.**



ističemo...

Ugovor o komisijskoj prodaji kod koje se roba premješta iz skladišta u RH u skladište komisionara u drugoj državi članici EU **udovoljava uvjetima za postojanje premještanju uz aranžman za premještanje dobara.**

5.1.1. Uvjeti za postojanje aranžmana i njihov prestanak

Odgoda oporezivanja premještanja dobara traje sve dok postoji aranžman za premještanje, odnosno najdulje do isteka roka od dvanaest mjeseci. Da bi se utvrdilo da li postoji aranžman za premještanje značajne su odredbe članka 7.a ZPDV-a kojima su propisani uvjeti za postojanje aranžmana za premještanje a koje možemo podijeliti na dva temeljna uvjeta:

- osnovni uvjeti koji su propisani člankom 7.a stavkom 2. ZPDV-a, a koji moraju biti kumulativno zadovoljeni. i
- vremenski uvjet propisan člankom 7.a stavkom 4. ZPDV-a (12. mjeseci).

U osnovi, sve dok se sa robom postupa u okviru ugovora o komisijskoj prodaji i pod uvjetom da nije prošlo 12 mjeseci od premještanja iz skladišta u RH u skladište komisionara u drugu državu članicu, smatra se da aranžman za premještanje postoji, te je oporezivanje premještanja odgođeno do trenutka prodaje.

Detaljno o uvjetima za postojanje aranžmana za premještanje i postupanjima u slučaju kada ti uvjeti više nisu zadovoljeni pisali smo u članku **"Premještanje dobara unutar EU"** koji je objavljen u RiPup-u br. 6/2023. U nastavku postupanja u vezi premještanja dobara unutar EU zbog komisijske prodaje, te posljedice prestanka postojanja aranžmana pojašnjavamo na primjeru komisijske prodaje u kojoj je komitent iz RH, a robu prihvaća i prodaje komisionar iz druge države članice EU.



ističemo...

Odgoda oporezivanja zbog postojanja aranžmana za premještanje **maksimalno traje dvanest mjeseci, a prestaje i ranije** kada su dobra prodana kupcu koji je naveden u aranžmanu ili je prestao neki od osnovnih uvjeta za postojanje aranžmana za premještanje.

5.1.2. Obveza vođenja Evidencije AZPD ⁶

Premještanje dobara uz aranžman za premještanje dobara, a to znači i premještanje u drugu državu članicu temeljem ugovora o komisiji potrebno je evidentirati u **Evidenciju AZPD.**

Ovu evidenciju dužna su voditi oba sudionika transakcije, a u evidenciju se osim podataka o premještenoj robi i trenutku premještanja, unosi i svaka promjena povezanu s premještenom robom za koju je sklopljen aranžman, te prestanak aranžmana.

⁶ Evidencija AZPD nije službeni naziv evidencije. Skraćenicu AZPD (Aranžman Za Premještanje Dobara) dodali smo za potrebe ovog članka kako bi naglasili važnost unošenja podataka u evidenciju kojoj u propisima nije dodijeljen naziv premda je obveza njezinog popunjavanja propisana odredbama PPDV-a, a obvezni sadržaj Provedbenom uredbom Vijeća (EU).

**ističemo...**

Premještanje dobara temeljem aranžmana za premještanje dobara, sve promjene povezane s tim dobrima, kao i prestanak premještanja, **komisionar i komitent dužni su unijeti u Evidenciju AZPD.**

Obveza vođenja ove evidencije propisana je člankom 83. stavkom 3. PPDV-a, dok je obvezni sadržaj ove evidencije propisan odredbama članka 54.a stavka 1. i 2. Provedbene uredbe Vijeća (EU) 2018/1912 od 4. prosinca 2018. o izmjeni Provedbene uredbe (EU) br. 282/2011. Detaljno o ovoj evidenciji pisali smo u članku **“Premještanje dobara unutar EU”** koji je objavljen u RiPup-u br. 6/2023.

5.2. Postupanja kod premještanja i prodaje komisijske robe u EU

5.2.1. Premještanje komisijskih dobara u drugu državu članicu EU

Iz tog razloga na samo premještanje dobara iz skladišta proizvođača ili trgovca u hrvatskoj u skladište komisionara iz druge države članice ne primjenjuje se postupak prijenosa porezne obveze. Međutim, za potrebe praćenja tako premještenih dobara komitent iz RH imaju obvezu unijeti vrijednost premještenih dobara u:

- Zbirnu prijavu te
- Evidenciju AZPD.

U nastavku, na praktičnom primjeru pojašnjavamo evidentiranje i primjenu poreznih pravila u svezi premještanja proizvoda iz skladišta proizvođača u Republici Hrvatskoj u skladište komisionara iz Slovenije.

Primjer 2.a - Premještanje robe proizvođača od strane komisionara iz Slovenije

Trgovac “LEN” (komitent - trgovac), sa sjedištem u Republici Hrvatskoj sklopio je ugovor o komisijskoj prodaji sa Slovenskim trgovcem “TRS” (komisionar - trgovac). Dogovorena je prodaja

- 10.000 komada proizvoda A ukupne vrijednosti 50.000,00 eura (cijena 5 eura/kom), te
- 20.000 kom proizvoda B. ukupne vrijednosti 140.000,00 eura (cijena 7 eura/kom).

Dobra su 6. veljače 2023. premještena iz skladišta isporučitelja u Republici Hrvatskoj u skladište komisionara u Sloveniji. Nabavna vrijednost proizvoda po komadu:

- proizvod A 3 eura
- proizvod B 4 eura

Knjiženja kod komitenta iz RH:

Red. br.	Opis	Iznos	Račun	
			Duguje	Potražuje
1	2	3	4	5
1.	Proizvod A otpremljen komisionaru u Sloveniju			
	▪ Proizvod A u komisijskoj prodaji (10.000 kom po 3 eura)	30.000,00	6622	
	▪ Skladište proizvoda A	30.000,00		6300
2.	Proizvod B otpremljen komisionaru u Sloveniju			
	▪ Proizvod B u komisijskoj prodaji (20.000 kom po 4 eura)	80.000,00	6622	
	▪ Skladište proizvoda B	80.000,00		6300

6300 - Proizvodi u skladištu

6622 - Roba u komisijskoj prodaji

Evidentiranje premještanja robe u drugu državu članicu EU u poreznim evidencijama:

- **Obrazac PDV se ne ispunjava**
- U **Zbirnoj prijavi**, navodi poreznog obveznika B kao osobu kojoj su dobra poslana u aranžmanu za premještanje dobara.
- U **evidenciju AZPD** unosi prijevoz dobara.

Usporedbom primjera komisijske prodaje unutar RH i gore prikazanog primjera vidljivo je da je razlika jedino u dodatnoj obvezi evidentiranja premještanja u evidencijama Zbirne prijave i evidenciji AZPD dok se pri premještanju koriste ista konta. Obzirom da u RiPup-ovom kontnom planu nisu predviđena različita konta za premještanje u EU, smatramo uputnim da se unutar konta 6312 za proizvode, odnosno 6622 za robu, otvori subanalitika kako bi se komisijska prodaja u EU izdvojila od komisijske prodaje u EU čime bi stanje na kontu zalih robe u komisiji u EU moglo uspoređivati sa iznosima upisanim u Evidenciju AZPD. O potrebi vođenja analitike na navedenim kontima detaljnije smo pisali u poglavlju 8.1. ovog članka.

5.2.2. Prodaja unutar roka od 12 mjeseci

U prethodnim poglavljima pojasnili smo da se trenutak premještanja dobara u državu članicu EU, iznimno od članka 7. stavka 5. ZPDV-a ne smatra isporukom uz naknadu obzirom da se ugovor o komisiji smatra aranžmanom za premještanje dobara. To znači da se na takvo premještanje primjenjuje iznimka iz članka 7. stavka 6. ZPDV-a koja omogućuje premještanje bez primjene poreznog postupka isporuke u drugu državu članicu.

Do primjene ovog postupka doći će u razdoblju u kojem komisionar proda robu. Naime, u tom trenutku, prema odredbama ZPDV-a dolazi i do prodaje robe komitenta komisionaru. te se provode postupanja sukladno pravilu iz odredbe članka 7. stavka 6. točke c) ZPDV-a. Kako bi bilo jasnije čl. 7.a stavkom 3. izravno su propisane **obveze komitenta i komisionara u trenutku prodaje premještenih dobara:**

“(3) Ako su ispunjeni uvjeti iz stavka 2. ovoga članka te ako se prijenos obavlja u roku iz stavka 4. ovoga članka, u trenutku prijenosa prava raspolaganja dobrima u svojstvu vlasnika na poreznog obveznika iz stavka 2. točke c) ovoga članka primjenjuju se sljedeća pravila:

- smatra se da je isporuku dobara u skladu s člankom 41. stavkom 1. točkom a) ovoga Zakona obavio porezni obveznik koji je sam otpremio ili prevezeo dobra u državi članici iz koje su dobra otpremljena ili prevezena ili je to za njegov račun obavila treća osoba,*
- smatra se da je stjecanje dobara unutar Europske unije obavio porezni obveznik kojem su ta dobra otpremljena ili prevezena”.*

Primjenu točke a) citirane odredbe ZPDV-a kod trgovca iz RH koji dobra prodaje preko komisionara iz Slovenije pojašnjavamo u primjeru koji slijedi.

Primjer 2.b - Prodaja premještenih dobara komisionaru u sloveniji (nastavak primjera 3.a)

Komisionar “TRS” iz Slovenije je tijekom ožujka prodao je robu trgovca “LEN” iz Hrvatske. Količine prodane robe iskazane su u obračunu prodaje za ožujak koji je sastavljen 2. travnja 2023. te iznose::

- 10.000 kom artikla A
- 5.000 kom artikla B

Poslovni događaji kod trgovca LEN temelju zaprimljenog obračuna prodaje trgovac "LEN" sastavlja račun i provodi slijedeće poslovne događaje:

- 1) Trgovac "LEN" temeljem obračuna prodaje zaprimljenog od komisionara ispostavlja s datumom 4. travnja 2023. račun s napomenom "reverse charge" sa slijedećim opisom i vrijednostima prodanih dobara:
 - 10.000 kom artikla A (cijena 5 eur/kom) 50.000,00 eura
 - 5.000 kom artikla B (cijena 7 eur/kom) 35.000,00 eura
 - ukupno 85.000,00 eura
- 2) Komitent razdužuje robu sa zaliha u komisijskoj prodaji temeljem obračuna komisijске prodaje primljenog od komisionar
- 3) Komisionar je podmirio obvezu prema trgovcu "LEN" na njegov žiro račun u iznosu od **85.000,00 kn**.

Knjiženje kod komitenta:

Red. br.	Opis	Iznos	Račun	
			Duguje	Potražuje
1	2	3	4	5
1.	Ispostavljen račun komisionaru 4. travnja 2023.			
	■ potraživanja za robu danu u komisiju	85.000,00	1240	
	■ prihodi od prodaje artikla A	50.000,00		7521
	■ prihodi od prodaje artikla B	35.000,00		7521
2.	Razduženje zaliha robe u komisiji - prema obračunu komisijске prodaje			
	■ troškovi prodanih artikla	50.000,00	7095	
	■ artikl A (10.000 kom po 3 eura)	30.000,00		6622
	■ artikl B (5.000 kom po 4 eura)	20.000,00		6622
3.	Naplaćeno potraživ. od komisionara			
	■ potraživanja za robu danu u komisiju	85.000,00		1240
	■ primljena sredstva na žiro račun	85.000,00	1000	

1000 - Žiro-račun za redovno poslovanje
1240 - Potraživanja za robu danu u komisiju
6622 - Roba u komisijskoj prodaji

7095 - Nabavna vrijednost prodane robe u komisiji (Pozicija II.2.b)
7521 - Prihod od prodaje proizvoda na inozemnom tržištu

Evidentiranje isporuke dobara u drugu državu članicu EU u poreznim evidencijama:

- U **Obrazac PDV** unosi se iznos od **85.000,00** u poziciju isporuka dobara (pozicija I.3 Obrasca PDV).
- U **Zbirnoj prijavi**, upisuje iznos od **85.000,00** u poziciju namijenjenu isporuci dobara poreznom obvezniku u EU (navodi se slovenski PDV-ID broj komisionara "TRS" iz Slovenije).
- U **evidenciji AZPD** upisuje potrebne podatke kako bi bila ažurna.

Iz čl. 7.a stavka 3. ZPDV-a vidljivo je da je ovakvo postupanje uvjetovano. Navedeno znači da se u slučaju kada uvjeti nisu zadovoljeni navedeni postupak ne provodi u trenutku prodaje, već u trenutku gutbitka uvjeta.



ističemo...

Do obveze primjene poreznog postupka isporuke dobara u drugu državu članicu s oslobođenjem iz članka 41. ZPDV-a dolazi i u slučaju kada se prodaja ne realizira u roku od 12 mjeseci i u ostalim slučajevima kada aranžman, odnosno ugovor o komisiji prestaje postojati, a dobro je ostalo u drugoj državi članici.

Postupanja u navedenim slučajevima pojašnjavamo u poglavljima koja slijede.

5.3. Postupanja povezana s rokom od 12 mjeseci

Jedan od uvjeta za postojanje aranžmana za premještanje dobara povezan je s rokom koji se računa od datuma premještanja dobara u drugu državu članicu. Radi se o pravilu propisanim odredbom članka 7.a stavka 4. ZPDV-a:

"Ako u roku od 12 mjeseci nakon dolaska dobara u državu članicu u koju su otpremljena ili prevezena dobra nisu isporučena poreznom obvezniku kojem su namijenjena, a nije nastupila niti jedna okolnost iz točaka 2.3., 2.5. i 2.6. smatra se da je obavljeno redovno premještanje dobara koje se smatra isporukom prema članku 7. stavku 5. ZPDV-a. Isporuka se dogodila na dan koji slijedi nakon isteka razdoblja od 12 mjeseci."

Iz navedenog je **nedvojbeno** da je u slučaju komisijске prodaje robe u drugoj državi članici, **razdoblje koje je proteklo od trenutka premještanja dobara do njegove prodaje potrebno pratiti** ne samo za potrebe analize učinkovitosti sklopljenog ugovora o komisiji, već **kako bi se pravovremeno obavili zakonom propisana porezna postupanja**. Kako bi istakli važnost praćenja rokova prodaje radi propisanog roka od 12 mjeseci, o načinu praćenja rokova pisali smo u poglavlju 8.2. ovog članka. U nastavku pojašnjavamo kako protek roka propisanog člankom 7.a stavkom 43. ZPDV-a utiče na evidentiranje u poreznim i poslovnim evidencijama.

5.3.1. Postupanja kod isteka roka od 12 mjeseci

U slučaju premještanja dobara radi komisijске prodaje u drugu državu članicu EU, porezni postupak povezan je sa rokom iz članka 7.a stavka 4. ZPDV-a. Navedeno znači da u slučaju **kada su dobra ostala u skladištu komisionara u drugoj državi članici i nakon isteka razdoblja od 12 mjeseci** od dolaska tih dobara u tu državu članicu EU, **smatraju se isporučenim uz naknadu, iako do prodaje komisionaru nije došlo i komitent i dalje zadržava pravo vlasništva.**



ističemo...

U tom slučaju nastaje i **obveza prijenosa porezne obveze** koju proizvođač, odnosno trgovac mora obaviti samom sebi **sa svog PDV ID broja dobivenog u RH, na PDV ID broj koji trgovac ili proizvođač iz RH treba dobiti od države članice** u kojoj se dobra nalaze u trenutku isteka razdoblja od 12 mjeseci.⁷

Dakle, u slučaju kada se očekuje da dobra neće biti prodana niti vraćena u RH do isteka razdoblja od 12 mjeseci **porezni obveznik iz RH dužan je zatražiti PDV ID broj zemlje članice EU u kojoj se nalaze dobra**, kako bi s tim brojem raspolagao do predaje PDV obrasca za razdoblje u kojem je isteklo razdoblje od 12 mjeseci.

Prema članku 33. stavku 6. ZPDV-a kod premještanja dobara u drugu državu članicu u smislu članka 7. stavaka 5. i 7. ZPDV-a porezna osnovica je nabavna cijena tih ili sličnih dobara, a ako je ta

⁷ U ovom slučaju radi o isporuci "samom sebi" odnosno isporuci koja se odvija unutar istog poreznog obveznika kada ne bi trebalo doći do oporezivanja. No, navedeno ne vrijedi u slučaju premještanja dobara unutar Europske unije i uvoza dobara što je potvrđeno člankom 6. stavkom 4. PPDV-a.

cijena nepoznata, visina troškova utvrđenih u trenutku premještanja dobara.

Navedeno pojašnjavamo u primjeru koji se nastavlja na primjere 2.a i 2.b.

Primjer 3. - Istek roka od 12 mjeseci

Temeljem ugovora o komisiji artikli A i B premješteni su dana 6. veljače 2023. sa skladišta trgovca "LEN" iz RH komisionaru "TRS" iz Slovenije. Do 6. veljače 2024. u cijelosti je prodan artikla A, dok je nakon prodaje i povrata dijela robe, na zalih komisionara u skladištu u Sloveniji ostalo 2.000 kom artikla B. Prodajna cijena artikla iz ugovora o komisiji je 7 eura/kom. Nabavna vrijednost artikla B iznosi 4 eura/kom.

Prije isteka razdoblja od 12 mjeseci trgovac "LEN" iz RH zatražio je ispostavljanje slovenskog PDV-ID broja. Te je obavio isporuku "samom sebi" sa svog hrvatskog na svoj slovenski PDV ID broj.

Evidentiranje trgovca "LEN" u poreznim evidencijama Republike Hrvatske:

- U **Obrazac PDV** unosi se iznos od **8.000,00** (2.000 kom x 4 eura⁸) eura u poziciju isporuka dobara (pozicija 1.3 Obrasca PDV).
- U **Zbirnoj prijavi**, upisuje iznos od **8.000,00** eura u poziciju namijenjenu isporuci dobara poreznom obvezniku u EU (pri tome na mjestu za unos PDV-ID broj stjecatelja navodi vlastiti PDV-ID broj iz Slovenije).
- U **evidenciju AZPD** upisuje ukidanje premještanja za 2.000 kom artikla B.

Evidentiranje trgovca "LEN" u poreznim evidencijama Slovenije:

- Provodi se postupak stjecanja primjenom slovenskih propisa koji reguliraju obračun slovenskog PDV-a, te se primjenjuje slovenska stope PDV-a za tu vrstu isporuke. Obzirom da se dobivanjem Slovenskog PDV-ID broja hrvatski porezni obveznik upisuje kao redovni porezni obveznik u slovenski sustav PDV-a, u postupku stjecanja istovremeno se iskazuje obveza plaćanja PDV-a te pravo na pretporez u iznosu od 1.760,00 (22% od 8.000,00 eura)

Knjiženje kod komitenta:

Red. br.	Opis	Iznos	Račun	
			Duguje	Potražuje
1	2	3	4	5
1.	Obračun slovenskog PDV-a			
	■ obveza za slovenski PDV	1.760,00	168x*	---
	■ potraživanje za slovenski PDV	1.760,00	---	268x*

U kontnom planu za potrebe obračuna PDV-a druge države članice potrebno je otvoriti posebna konta potraživanja i obveze za PDV kako bi se takva obveza i potraživanja pratila zasebno od hrvatskog PDV-a.

5.3.2. Povrat robe prije isteka roka od 12 mjeseci

Ukoliko komitent zaključi da bi **određena roba** koja je premještena u skladište komisionara u drugu državu članicu **mogla ostati neprodana i nakon proteka 12 mjeseci** od njezina premještanja, **može odlučiti da se takva roba vrati u njegovo skladište u RH**. Kakav je porezni učinak i kakve su obveze izvještavanja u tom slučaju jasno je propisano člankom 7.a stavkom 5. ZPDV-a:

⁸ Iz odredbi članka 33. stavka 6. ZPDV-a proizlazi da se u trenutku premještanja za obračun koristi nabavna cijena tih ili sličnih dobara, a ako je ta cijena nepoznata, visina troškova utvrđenih u trenutku premještanja dobara.

"Ne smatra se da je isporuka dobara u smislu članka 7. stavka 5. ovoga Zakona obavljena ako su ispunjeni sljedeći uvjeti:

- pravo na raspolaganje dobrima nije preneseno, a ta su dobra vraćena u državu članicu iz koje su prevezena ili otpremljena, u roku iz stavka 4. ovoga članka i*
- porezni obveznik koji je otpremio ili preveo dobra upisuje povrat dobara u evidenciju iz članka 83. stavka 3. ovoga Zakona."*

Kao što je vidljivo iz citirane odredbe, osim činjenice da dobra moraju biti vraćena u državu članicu iz koje su prevezena ili otpremljena bitno je:

- da pravo na raspolaganje dobrima nije preneseno, i
- da je povrat upisan u Evidenciju AZPD.

Uputom je zahtijevano i da se povrat evidentira u Zbirnoj prijavi na način da se navede PDV ID broj komisionara u čijem su skladištu dobra bila prije povrata, te u polju 23 iskaže da je došlo do povrata dobara.



ističemo...

Dakle, ukoliko se dobra vrte iz druge države članice EU natrag na skladište komitenta u RH prije isteka roka od 12 mjeseci ne smatra se da je obavljeno premještanje dobara **pod uvjetom da je povrat ispravno evidentiran u evidenciji AZPD i Zbirnoj prijavi.**

Povratom robe u RH prije isteka roka od 12 mjeseci, **komitent iz hrvatske više nema obvezu ishođenje PDV-ID broja druge države članice, niti mora provoditi postupak isporuke/stjecanja "samom sebi"**. Evidentiranje povrata dobara pojašnjavamo u primjeru koji slijedi.

Primjer 4. - Povrat dobara prije isteka roka od 12 mjeseci

Trgovac "LEN" (komitent), 6. veljače 2023. premjestio komisijsku robu sa svog skladišta u RH u skladište Slovenskog komisionara u Sloveniji. Tijekom slijedećih 8 mjeseci u cijelosti je prodan artikl A, dok je od artikla B preostalo 15.000 kom. Trgovac "LEN" donosi odluku da se 13.000 kom artikla B vrati sa skladišta komisionara u Sloveniji, natrag u njegovo skladište u RH. Nabavna vrijednost artikla B iznosi 4 eura/kom.

- Vraćeno je **13.000** komada artikla B sa skladišta u Sloveniji na skladište u RH što ukupno iznosi **52.000,00** eura (13.000 x 4 eura)

Knjiženja kod komitenta iz RH:

Red. br.	Opis	Iznos	Račun	
			Duguje	Potražuje
1	2	3	4	5
1.	Povrat proizvod B iz slovenije u RH			
	■ Povrat 13.000 komada proizvod B (4 eur/kom)	52.000,00		6622
	■ Skladište proizvoda B	52.000,00	6300	

6300 - Proizvodi u skladištu

6622 - Roba u komisijskoj prodaji

Evidentiranje povrata dobara prije isteka roka od 12 mjeseci:

- Obrazac PDV** se ne ispunjava
- U **Zbirnoj prijavi**, upisuje iznos od **52.000,00** u kolonu (23) - Povrat dobara.

- U **evidenciju AZPD** upisuje potrebne podatke kako bi bila ažurna.

Iz navedenog je jasno da po isteku roka od 12 mjeseci komitent iz RH ima obveze u drugoj državi članici EU koje nisu male. Detaljnije o praćenju roka od 12 mjeseci, te mogućnostima koje komitent ima kako bi izbjegao takve dodatne obveze pisali smo u poglavlju 8.2. ovog članka.

5.3.3. Prodaja i povrat nakon isteka roka od 12 mjeseci

Nakon što protekne rok od 12 mjeseci i komitent iz RH obavi postupak isporuke/stjecanja "samom sebe" sa svog hrvatskog PDV-ID broja na PDV-ID broj države članice EU u kojoj se nalaze dobra. Od tog trenutka za sva postupanja s tim dobrima komitent iz RH postupat će prema poreznim pravilima te države članice.



ističemo...

Ukoliko se povrat u RH odvija nakon tog roka komitent iz RH dužan je također obaviti postupak koji smo nazvali isporukom/stjecanjem "samom sebi" ali ovaj puta obrnuto - sa svog slovenskog PDV-ID broja na svoj hrvatski PDV-ID broj.

U tom slučaju **račun ili obračun premještanja biti će sastavljen prema slovenskim pravilima**, te će se isporuka u drugu državu članicu (RH) evidentirati u slovenskim poreznim knjigama i izvijestiti u slovenskoj prijavi PDV-a. Stjecanje će se evidentirati u hrvatskim poreznim knjigama prema hrvatskim poreznim pravilima.

Isto tako, **kod prodaje dobara u sklopu ugovora o komisiji nakon roka od 12 mjeseci**, račun koji je komitent dužan ispostaviti komisionaru iz te države članice više neće biti sastavljen prema pravilima hrvatskih propisa, već prema pravilima države članice u kojoj se dobra nalaze, a čiji je porezni obveznik postao komitent iz RH. Povrat i prodaju dobara nakon isteka roka od 12 mjeseci pojašnjavamo u primjeru 5..

Primjer 5. - Istek roka od 12 mjeseci (nastavak na primjer 4. (varijanta 1.)

Nakon isteka roka od 12 mjeseci na skladištu komisionara ostalo je 2.000 kom artikla B nabavne cijene 4 eura/kom, čija prodajna cijena utvrđena ugovorom o komisiji iznosi 7 eura/kom. Komisionar iz Slovenije prodao je 500 kom artikla A. Komitent iz RH odlučio je preostale artikle vratiti na skladište u RH.

Postupanja komitenta iz RH za 500 kom prodanog artikla B = Obzirom da je istekom roka od 12 mjeseci komitent obavio stjecanje sa svog PDV-ID broja iz RH na svoj PDV-ID broj iz Slovenije, za prodaju komitent iz RH ispostavlja račun prema slovenskim pravilima, te na isporuku obračunava slovenski PDV, ili primjenjuje drugi odgovarajući porezni postupak sukladno odredbama slovenskog propisa.

Postupanja komitenta iz RH za povrat 1.500 kom artikla B = Nakon isteka roka od 12 mjeseci hrvatski komitent obavio je prijenos porezne obveze za svu robu koju posjeduje na skladištu komisionara u Sloveniji. U slučaju kada se nakon tako provedenog postupka dobra vraćaju u hrvatsku, komitent iz hrvatske dužan je obaviti prijenos porezne obveze sa slovenskog PDV ID broja na hrvatski PDV ID broj.

Objavite svoje financijske izvještaje u RiPu-u

Cijena: 130⁰⁰ EUR + PDV

T: 01 / 49 21 737

5.4. Gubitak uvjeta za postojanje aranžmana za premještanje ili postojanje premještanja

U prethodnom poglavlju pojasnili smo postupanja povezana s vremenskim rokom postojanja aranžmana za premještanje. **Do prestanka aranžmana doći će i u slučaju kada nastane neki od ostalih uvjeta za njegovo postojanje.**



ističemo...

Detaljno o slučajevima kada se smatra da se ne radi o premještanju (čl. 7. st. 6. ZPDV-a) i kada se smatra da je aranžman za premještanje prestao postojati (čl. 7.a st. 2. ZPDV-a), pisali smo detaljno u članku "**Premještanje dobara unutar EU**" koji je objavljen u RiPu-u p br. 6/2023.

U slučaju komisijske prodaje prestanak aranžmana nastaje u svim slučajevima kada ugovor o komisiji više nije na snazi, a dobra su i dalje fizički u skladištu komisionara u drugoj državi članici. **Koji će se porezni postupak primijeniti ovisi o tome da li u tom slučaju roba ostaje u istom skladištu (bivšeg komisionara), ali ostaje u vlasništvu komitenta u RH ili je prodajom ili na neki drugi način pravo raspolaganja robom preneseno nekom drugom, sa ili bez otpreme u drugo skladište u istoj državi članici, drugoj državi članici ili trećoj zemlji.**

Zbog velikog broja mogućnosti u nastavku prikazujemo samo one najvažnije kako bi pojasnili koje obveze u tim slučajevima mogu nastati.

5.4.1. Prestanak ugovora o komisiji bez premještanja sa skladišta komisionara

U slučaju kada prestane ugovor o komisiji, prestaje i aranžman za premještanje dobara. U tom slučaju komitent iz RH dužan je obaviti isti postupak kao da je i protekao rok od 12 mjeseci od premještanja dobara u drugu državu članicu što smo pojasnili u poglavlju 5.3.1. ovog članka.

Međutim, neovisno o tome što se i u ovom slučaju provodi isti porezni postupak kao i u slučaju prekoračenja roka od 12 mjeseci, treba imati na umu da postupanja po drugim propisima ne moraju biti identična u ova dva slučaja u smislu primjene propisa države članice EU u kojoj se dobra nalaze.



ističemo...

Stoga je u slučaju svakog zadržavanja dobara u drugoj državi članici izvan ugovora o komisiji potrebno provjeriti da li takve slučajeve uređuju odredbe propisa države članice u kojoj su dobra skladištena.

Osobitu pažnju treba posvetiti propisima te države članice EU, koja uređuju obvezu osnivanja podružnice, te propisa kojima je regulirana djelatnost trgovine.

5.4.2. Prodaja dobara komisionaru

Naknadnim dogovorom sa komisionarom može se dogovoriti da u slučaju kada roba nije prodana u roku dogovorenog ugovorom od komisije, komisionar otkupi tu robu. I to je jedan od načina da se prevenira porezni postupak "isporuke/stjecanja samom sebi" po isteku roka od 12 mjeseci.



U slučaju kada se takva odvija prije isteka roka od 12 mjeseci, bivši komitent, a sada isporučitelj sastavlja račun s prijenosom porezne obveze kao da se radi o isporuci u drugu državu članicu europske unije s otpremom u mjesecu kada se takva prodaja odvila. Ovdje treba naglasiti da u tom slučaju račun i dokumenti o otpremi nisu bliški po datumu, pa će i isporučitelji i stjecatelj ovu vremensku nepodudarnost morati braniti prethodno sklopljenim ugovorom o komisiji.

5.4.3. Prodaja dobara drugom kupcu

U slučaju prestanka ugovora o komisiji komitent može svu ili dio robe koja je premještena u drugu državu članicu EU, prodati nekome drugome. Navedeno je moguće obaviti, ako je ugovorom o komisiji predviđeno, i za vrijeme njegova trajanja. Tako primjerice, u slučaju kada komitent zamijeti da tempo prodaje određenih artikala nije zadovoljavajući i/ili pretpostavlja da će rok od 12 mjeseci od premještanje biti prekoračen, može, ako je predviđeno ugovorom, određene artikle isključiti iz ugovora o komisiji te ih izravno prodati drugom kupcu.

U svim slučajevima kada je roba prodana drugom kupcu izravno, a ne preko komisionara smatra se da je ta roba isključena i iz ugovora o komisiji, a time i iz aranžmana za premještanje dobara temeljem činjenice da je time **prestao uvjet za postojanje aranžmana za premještanje dobara** iz članka 7.a stavka 2. točke c) ZPDV-a.

Dakle, **u slučaju kada se dobra prodaju osobi koja nije komisionar** s kojim je ugovor o komisiji bio potpisan u trenutku premještanja, nije više moguće primijeniti pravila premještanja uz aranžman. **Koji porezni postupak u tom slučaju treba primijeniti ovisi o tome da li je kupac porezni obveznik ili ne, te da li se pri tome dobra otpremaju u istu državu članicu, drugu državu članicu ili treću zemlju.**



ističemo...

Neovisno o tome tko je kupac, čim se roba ne prodaje preko komisionara, a nalazi se u skladištu u drugoj državi članici potrebno je provjeriti odredbe propisa koji uređuju djelatnost trgovine zemlje u kojoj se nalazi skladište.

Naime, ovakva prodaja mogla bi se smatrati obavljanjem trgovine u toj državi članici, te su u tom slučaju mogu postojati i propisani uvjeti koje je potrebno zadovoljiti da bi se takva trgovina mogla obaviti kao što je obveza registriranja pravnog ili fizičke osobe s nastanom u toj državi članici prije prve prodaje ili u nekom vremenskom roku od prve prodaje.

U nastavku dajemo kratke naputke o postupanjima kod pojedinih slučajeva prodaje robe premještene u drugu državu članicu kupcu koji nije komisionar:

PRODAJA GRAĐANINU:

Prodaja građaninu ili drugoj osobi koja nije porezni obveznik smatra se prodajom na daljinu, te sukladno članku 7. stavku 6. ZPDV-a takva prodaja poništava postupak premještanja, te se **primjenjuju pravila iz članka 13. stavka 3. točke a) ZPDV-a koja se odnose na prodaju dobara na daljinu**⁹ ili pravila za maloprodaju u toj državi članici.

PRODAJA DRUGOM POREZKOM OBVEZNIKU U ISTOJ DRŽAVI ČLANICI:

Prodaja drugom kupcu u istoj državi članici poništava aranžman o premještanju dobara i prije takve prodaje trgovac iz RH dužan je

obaviti postupak "isporuke/stjecanja samom sebi" te ispostaviti račun prema pravilima propisa koji reguliraju područje PDV-a države članice u kojoj su dobra bila premještena.

PRODAJA DRUGOM POREZKOM OBVEZNIKU S OTPREMOM U DRUGU DRŽAVU ČLANICU:

Ovakva prodaja također poništava aranžman o premještanju i prije takve prodaje trgovac iz RH dužan je obaviti postupak "isporuke/stjecanja samom sebi" te ispostaviti račun prema pravilima propisa koji reguliraju područje PDV-a države članice u kojoj su dobra bila premještena, osim ako propisima države članice u kojoj su dobra premještena nije propisano drugačije.

PRODAJA U TREĆU ZEMLJU:

Trgovac iz RH, robu razmještenu iz druge države članice može i izvesti u treću zemlju. Prije takve prodaje trgovac iz RH dužan je obaviti postupak isporuke/stjecanja "samom sebi" te ispostaviti račun prema pravilima carinskih propisa i propisa koji reguliraju područje PDV-a države članice u kojoj su dobra bila premještena.

Iz navedenog je razvidno da u svim slučajevima kada trgovac iz RH komisijom robu premještenu u drugu državu članicu, isključuje iz ugovora o komisiji i izravno prodaje nekom drugom kupcu iz te države članice, ili je prodaje u drugu državu članicu i treću zemlju, potrebno je osim poreznih propisa poznavati i druge propise te države članice.

5.5. Zamjena komisionara

Odredbom članka 7.a stavka 5 ZPDV-a, propisana su postupanja u slučaju zamjene komisionara. Navedenom odredbom propisano je da ako se, u roku od 12 mjeseci nakon dolaska dobara u državu članicu u koju su otpremljena ili prevezena porezni obveznik kojem je namijenjena isporuka dobara **zamijeni drugim poreznim obveznikom, ne smatra se da je obavljeno premještanje dobara u smislu članka 7. stavka 5. ZPDV-a u trenutku zamjene** ako su ispunjeni svi drugi uvjeti za primjenu aranžmana za premještanje dobara i porezni obveznik koji otprema ili prevozi dobra upisao je zamjenu u evidenciju iz članka 83. stavka 3. ZPDV-a.



ističemo...

Razdoblje od 12 mjeseci ne započinje ponovno u vrijeme zamjene. (Uputa)

Iz Upute proizlazi da se **zamjena treba odvijati prije nego što se dobra isporuče novom komisionaru**. To znači da komitent iz RH treba imati sklopljen ugovor o koncesiji s novim koncesionarom prije nego dobro napusti skladište starog koncesionara.

Za zamjenu komisionara **u Zbirnoj prijavi** predviđeno je posebno polje. Zamjena komisionara obilježava se i **u Evidenciji AZPD**.



ističemo...

Dakle zamjenom komisionara ne počinje novi rok od 12 mjeseci već se razdoblje i dalje mjeri od prvog premještanja dobara, a zamjena je ispravno obavljena ako je ispravno obilježena u evidenciji AZPD.

U nastavku prikazujemo postupanja komitenta iz RH u slučaju zamjene komisionara iz druge države članice s drugim komisionarom iz iste države članice EU.

⁹ Detaljno o poreznim postupanjima pri prodaji dobara na daljinu pisali smo u članku "E-trgovina i OSS sustav"; autor: Biljana Stanković, koji je objavljen u Ripup-u br. 1/2023.

Primjer 6. - Zamjena komisionara

Trgovac "LEN" (komitent), 6. veljače 2023. premjestio komisijsku robu sa svog skladišta u RH u skladište Slovenskog komisionara "TRS" u Sloveniji. Tijekom slijedećih 11 mjeseci u cijelosti je prodan artikl A, dok je od artikla B preostalo 13.000 kom. Trgovac "LEN" iz RH donosi odluku da se za prodaju artikla B raskine ugovor s komisionarom "TRS", te pod istim uvjetima sklapa ugovor o komisiji s trgovcem "ZEN" također iz Slovenije. Nabavna vrijednost artikla B iznosi 4 eura/kom.

- 1) Premješteno je **13.000** komada artikla B sa skladišta u Sloveniji trgovca "TRS" (bivši komisionar) na skladište trgovca "ZEN" (novi komisionar) koje se također nalazi u Sloveniji. Nabavna vrijednost isporuke ukupno iznosi **52.000,00** eura (13.000 x 4 eura)

Knjiženja kod komitenta iz RH:

Red. br.	Opis	Iznos	Račun	
			Duguje	Potražuje
1	2	3	4	5
1.	Povrat proizvod B iz Slovenije u RH			
	■ Premještanje 13.000 komada proizvod B (4 eur/kom)	52.000,00		6622a
	■ Skladište komisionara "ZEN"	52.000,00	6622b	

6300 - Proizvodi u skladištu

6622 - Roba u komisiji prodaji

Evidentiranje povrata dobara prije isteka roka od 12 mjeseci:

- **Obrazac PDV** se ne ispunjava
- U **Zbirnoj prijavi**, navodi PDV identifikacijski broj poreznih obveznika "TRS" i "ZEN". (jer je došlo do zamjene dostavljenih podataka).
- U **evidenciju AZPD** bilježi zamjenu poreznog obveznika "TRS" poreznim obveznikom "ZEN".

6. Komisijka prodaja robe komitenta iz EU

U prethodnom poglavlju pojasnili smo slučajeve komisijske prodaje kada se u ulozi komitenta (trgovca ili proizvođača) javlja hrvatski porezni obveznik, a u ulozi komisionara porezni obveznik iz druge države članice EU, te su dobra premještena za potrebe komisijske prodaje iz skladišta u RH u skladište u skladište komisionara u drugoj državi članici. **U ovom poglavlju dajemo kratke napomene u slučaju kada hrvatski komisionar prodaje robu komitenta iz druge države članice EU, te je komisiona roba premještena iz druge države članice u Republiku Hrvatsku.**

Način evidentiranja u poslovnim knjigama komisijske robe koja je premještena iz druge države članice EU u RH ne razlikuje se u odnosu na komisijsku prodaju dobara od komitenta iz RH kada je došlo do premještanja između skladišta ugovornih partnera iz RH.



ističemo...

Komisionar robu koju je primio iz druge države članice temeljem ugovora o komisiji **vodi u izvanbilančnoj evidenciji**¹⁰.

Za potrebe praćenja premještanja komisijske robe iz jedne u drugu državu članicu i komisionar iz RH dužan je ispunjavati propisanu Evidenciju AZPD. Osnovne napomene o ovoj evidenciji dali smo u

¹⁰ Detaljnije u vezi izvanbilančne evidencije pisali smo u poglavlju ____ ovog članka.

poglavljju 5.1.2. ovog članka. Detalji ispunjavanja ove evidencije koje komisionar iz RH treba obaviti u trenutku premještanja dobara iz EU u RH, njihove prodaje, prekoračenja roka od 12 mjeseci, te gubitka drugih uvjeta za postojanje aranžmana za premještanje, te u slučaju zamjene, prikazali smo u članku "**Premještanje dobara unutar EU**" koji je objavljen u našem časopisu RiPup br. 6/2023.

7. Konsignacija

U ovom članku ne bavimo se slučajevima kada je jedan od ugovornih partnera trgovačkog zastupanja sličnog komisiji sa sjedištem izvan Europske unije, odnosno sa sjedištem u trećoj zemlji. Radi se o zastupanju koje u konačnici završava uvozom iz treće zemlje ili izvozom u treće zemlje.



ističemo...

Uobičajeni naziv takvog ugovora je **Ugovor o konsignaciji**, zbog činjenice da se dobra do prodaju temeljem tog ugovora nalaze smještene u konsignacijskom skladištu.

U nastavku citiramo natuknicu u vezi konsignacije objavljenu na stranici www.enciklopedija.hr:

Konsignacija (kasnolat. *consignatio*: pečaćenje), *posao u kojem inozemni ili domaći vlasnik robe (konsignant) šalje određenu količinu robe svom zastupniku (konsignataru) koji će je prodavati za njegov račun s posebne vrste skladišta (konsignacijsko skladište) što ga sam osniva.*

Konsignacijski posao temelji se na ugovorenom odnosu između konsignanta i konsignatara, pri čemu konsignatar za svoju uslugu dobiva proviziju.

Do trenutka prodaje roba je u vlasništvu konsignanta, a konsignatar mu plaća samo onaj dio robe koji je prodan. Ako se radi o stranoj robi, ona se nakon carinskoga postupka i pod carinskim nadzorom najprije privremeno smješta u konsignacijsko skladište, a predaje se kupcu pošto se definitivno ocarini i za nju plate carinske i ostale uvozne pristojbe.

Držalac skladišta odgovara za robu smještenu u skladištu i za iznos carine i drugih pristojbi prema stanju robe u trenutku uskladištenja. On je, a ne kupac robe, ujedno i carinski obveznik.

Konsignacija, odn. konsignacijska prodaja najčešće se primjenjuje za robu široke potrošnje trajnije vrijednosti (automobili, bijela tehnika, elektron. računala i dr.), ali i za proizvodnu potrošnju kao što su strojevi, uređaji i druga investicijska oprema, rezervni dijelovi i sl.

Konsignacijska prodaja djelotvoran je oblik izravne prodaje različitih vrsta roba individualnim kupcima i pravnim osobama na inozemnome tržištu. Posebice je pogodna za izvoznika jer je njegova roba fizički prisutna na stranome tržištu pa ju zainteresirani kupci mogu na licu mjesta razgledati, isprobati, kupiti i odmah njom raspolagati.

8. Detaljnije

U prethodnim poglavljima dali smo primjere kada su partneri ugovora o komisiji proizvođač i veleprodajni trgovac. U ovom poglavlju pojasnit ćemo specifičnosti u slučaju kada je komisionar trgovac u maloprodaji, odnosno kada je komitent građanin. U ovom poglavlju detaljnije ćemo pojasniti i značaj analitičkih evidencija povezanih s



komisijskom prodajom, te kada je bitno ugovoriti i pratiti rokove prodaje komisijone robe.

8.1. Analitička evidencija komisijске prodaje

Ako komitent ili komisionar imaju samo jednog ugovornog partera za komisijску prodaju tada nema potrebe za **analitičkom razradom po komisionaru**. No, u slučaju kada komisionar tijekom poslovne godine ima dva ili više komisijска partnera, **konta izvanbilančne evidencije** i/ili obveza prema komitentu **potrebno je analitički razraditi** kako bi se mogla pratiti komisijска prodaja po vrsti robe i po svakom komitentu. **Isto vrijedi i za komitenta**, koji u slučaju kada ima u poslovnoj godini sklopljene ugovore o komisiji sa dva ili više komisionara, **analitički treba razraditi konta zaliha robe u komisiji i/ili potraživanja od komisionara**.



ističemo...

Analitička evidencija komisijске prodaje uključuje praćenje dobara po vrijednosti, količini i vrsti i to po svakom komitentu, odnosno komisionaru.

U slučaju kada se premještanje komisijске robe obavlja između skladišta komitenta i komisionara koji su u različitim državama članicama Europske unije tada se za potrebe evidentiranja premještanja uz aranžman za premještanje treba voditi i **posebna Evidencija AZPD**, čija je obveza vođenja propisana odredbama ZPDV-a.¹¹

U slučaju kada se komisijona dobra prodaju u drugu državu članicu, analitička evidencija komisijone robe trebala bi omogućiti i praćenje razdoblja koje je proteklo od trenutka premještanje dobara komisionaru iz druge države članice. Navedeno pojašnjavam u nastavku.

8.2. Važnost praćenja roka od 12 mjeseci

Ugovor o komisiji može, ali i ne mora sadržavati rokove do kojih je komisionar dužan prodati robu. U slučaju kada se premještanje i prodaja dobara odvija unutar RH to nema porezni učinak, osim eventualne činjenice da roba vremenom može izgubiti tržišnu vrijednost te može nastati obveza provođenja ispravka vrijednosti zaliha na niže.

Međutim kada su komisijска dobra premještena u drugu državu članicu EU, postupanja su povezana sa protekom roka od 12 mjeseci od dana premještanja.



ističemo...

Kao što pojasnili u poglavlju 5.3. ovog članka, u slučaju da razmještena komisijска dobra ostanu neprodana i nakon proteka 12 mjeseci, komitent iz RH dužan je izvaditi PDV-ID broj države članice u kojoj su neprodana komisijска dobra smještena.

Nakon toga, komitent je istovremeno porezni obveznik i u RH i u državi članici gdje su razmještena roba, te su time spremni preduvjeti za postupak koji smo nazvali isporukom/stjecanjem "samome sebi" (više u poglavlju 5.3.).

Treba imati na umu i sve učinke statusa poreznog obveznika u drugoj državi članici EU. Naime, PDV-ID broj druge države članice EU, komitent iz RH dobiva i obveze registriranog poreznog obveznika te države članice. Tako se obračun PDV-a predaje se po pravilima

i na jeziku te države članice, i vjerojatno preko drugačije aplikacije od one koju koristi ePorezna u RH, što može je samo po sebi značajan izazov. Nije za zanemariti niti vjerojatnost da će komitent iz RH morati ispostaviti i račun za prodaju robe iz te države, što znači da je potrebno poznavati i sva pravila koja mogu uticati na ispravnost sastavljenog računa. Osim odredbi kojima je reguliran sadržaj računa, to su i odredbe o oslobođenjima, poreznim postupcima, sniženim poreznim stopama i dr. Sve navedeno upućuje da po proteku roka od 12 mjeseci **nastaje potreba za sveobuhvatnim znanjem poreznog sustava druge države članice EU**.

Obzirom da u većini slučajeva trgovci i proizvođači iz RH u sklopu svojih administrativnih službi nemaju na raspolaganju takvog poznavatelja poreznog sustava druge države članice, **savjetujemo da se za potrebe obračuna i plaćanje PDV-a države članice u koju su dobra premještena angažira porezni zastupnik za tu državu članicu**.

Smatramo uputnim, da u slučaju sklapanja ugovora s komisionarom iz druge države članice EU, komitent iz RH procijeni izdatke postupaka koje je dužan obaviti protekom roka od 12 mjeseci. **Ukoliko analizom utvrdi da je povrat dobara isplativiji**, komitent iz RH treba **razviti sustav koji će omogućiti pravovremeno donošenje odluke o pokretanju postupka povrata robe**, kako bi dobra i bila fizički vraćena u RH prije isteka razdoblja od 12 mjeseci.



ističemo...

Iz tog razloga smatramo da bi podatak o datumu premještanja u drugu državu članicu radi praćenja roka od 12 mjeseci trebalo **uključiti u analitičku evidenciju komisijске robe**.

Probleme povezane s prelaskom roka moguće je prevenirati i ugovaranjem pravila povezanih s pravovremenim povratom robe koje mogu biti učvršćene i odredbama o naknadi štete u slučaju nepoštivanja tih pravila.

8.3. Građanin kao komitent

Kada se u ulozi komitenta javlja građanin koji preko komisionara prodaje svoju imovinu, u praktičnoj primjeni su pojednostavljeni ugovori koji najčešće imaju naziv potvrde, prijavnice i sl., no ponekad se javljaju i u formi ugovora. Takvim ugovorom treba utvrditi vrstu robe koja se prodaje, cijena koju komisionar jamči građanin-komitentu, te uvjeti isplate cijene nakon prodaje. Uobičajeno se u takvim ugovorima unosi i napomena da je zajamčena cijena robe bez uključenog PDV-a. U nastavku prikazujemo primjer ugovora o komisijскоj prodaji robe u obliku Potvrde o preuzimanju robe od građana radi prodaje u komisiji.¹²

11 Detaljnije o navedenoj evidenciji koju za potrebe pisanja ovog članka nazivamo Evidencijom AZPD pišemo u poglavlju 5.1.2. ovog članka

12 Računovodstvo prodaje robe u komisiji; Zvonimir Trampus, RiPup br. 4/2009 str. 29.

KOMISIONAR:

Trgovina TDE d.o.o.

Zadar, Janina 14, OIB: 23432432421

Žiro-račun _____ Tel. _____

POTVRDA**o komisijskoj prodaji robe br. _____**

Ime i prezime komitenta: _____

Adresa.: _____

Osobna isk. br. _____ OIB _____

Broj tekućeg ili žiro računa: _____

Naziv robe: _____

Količina robe _____ Cijena robe: _____

U cijenu robe nije uključen porez na dodanu vrijednost.

Nakon izvršene prodaje _____
treba isplatiti komitent u navedeni iznos u roku _____ dana.Aparati u komisijskoj prodaji moraju biti izloženi najmanje
_____ dana od dana prijama.Svojim potpisom komitent prihvaća uvjete prodaje te
odgovara za podrijetlo navedene robe.

U Zadru, _____ dana _____.

**Robu predao
(komitent):****Robu preuzeo
(komisionar):**

Način evidentiranja komisijске prodaje u kojoj je komitent građanin identičan je kao i u slučaju kada je komitent porezni obveznik u sustavu PDV-a. Jedina razlika je u činjenici da građani nisu u sustavu PDV-a, pa se u obračunu komisijске prodaje ne iskazuje PDV kod obračuna udjela koji pripada komitent. Građani nemaju niti obvezu ispostavljanja računa pa se podrazumijeva da samoizdavanje računa komisionara nema smisla. Dakle, komisionar sva knjiženja nakon prodaje dobra obavlja temeljem svog obračuna komisijске prodaje, iako u sklopu njega nije provedeno samoizdavanje računa.

Napominjemo da u slučaju kada komisionar prodaje robu od građana ima **moćnost primjene posebnog postupka oporezivanja marže** za rabljena dobra, umjetnička djela, kolekcionarske i antikne predmete. Poseban postupak oporezivanja marže specifičan je oblik oporezivanja kod kojeg osnovicu čini razlika između nabavne i prodajne cijene - marža. Svrha ovog postupka nije toliko u pojednostavljenju redovnog postupka, koliko u mogućnosti preprodavatelja da između posebnog postupka i redovnog postupka oporezivanja izabere postupak koji on ili njegov kupac smatra prikladnijim. No, preprodavatelj ovu mogućnost izbora može steći tek kada pribavi dobro za koje je predviđen i poseban postupak oporezivanja te ako zadovolji uvjete stjecanja.

Provođenje postupka oporezivanja marže uključuje specifični obračun, vođenje posebnih evidencija, i izdavanje specifičnog računa. Detaljnije o ovom postupku pisali smo u članku **"Poseban postupak oporezivanja marže za rabljena dobra, umjetnička djela, kolekcionarske i antikne predmete"** koji je objavljen u RiPup-u br. 4/2023.

8.4. Komisijška prodaja u trgovini na malo

Ako komisionar prodaje robu u trgovini na malo tada mora voditi obveza o specifičnim obvezama koje propisuju računovodstveni propisi i propisi koji reguliraju područje trgovine.

"Trgovina na malo je kupnja robe radi daljnje prodaje potrošačima za osobnu uporabu ili uporabu u kućanstvu, kao i profesionalnim korisnicima ako za tu prodaju nije potrebno ispunjavanje dodatnih minimalnih tehničkih i drugih uvjeta propisanih posebnim propisima." - čl. 9. st. 1. Zakona o trgovini (Nar. nov., br. 87/08, 96/08, 116/08, 76/09 - OUSRH, 114/11, 68/13 i 30/14)"

Tako komisionar koji prodaje robu komitenta u trgovini na malo mora **zadovoljavati uvjete** propisane za obavljanje trgovine na malo prema **Pravilniku o minimalnim tehničkim i drugim uvjetima koji se odnose na prodajne objekte, opremu i sredstva u prodajnim objektima i uvjetima za prodaju robe izvan prodavaonica** (Nar. nov., br. 66/09, i 108/09, 8/10 i 108/14).

Kod evidentiranja komisijške prodaje u trgovini na malo javlja se specifičnost vezana uz **iskazivanje vrijednosti robe u prodavaonici** kada ih trgovci vode po prodajnim cijenama. Roba u prodavaonici iskazuje se sukladno HSFI-u 10 i MRS-u 2 po trošku nabave ili neto utrživoj vrijednosti ovisno koja je niža. To znači da trgovci na malo koji zalihe vode po prodajnim cijenama moraju vrijednost robe iskazane na kontu **663 - Roba u prodavaonici svesti na trošak nabave preko zavisnih konta: konta 664 - Uračunani porez na dodanu vrijednost, porez na potrošnju i porez na luksuz i konta 669 - Razlika u cijeni robe**

Obzirom da se roba u komisiji koja je u vlasništvu komitenta vodi u izvanbilančnoj evidenciji, smatramo da se ista pravila evidentiranja konta 663 trebaju primijeniti i pri evidentiranju robe u komisiji trgovine na malo koja se vodi izvanbilančno. U nastavku navedeno pojašnjavamo kroz primjer.

Primjer 7. - Evidentiranje komisijške prodaje u maloprodaji

Ovaj primjer pretpostavlja da se roba temeljem ugovora o komisiji prodaje kod komisionara koji je trgovac na malo, a koriste se iznosi koji su korišteni u primjeru 1.a.

Nabavna cijena robe je **21.000,00** eura, a prodajna cijena je **30.000,00** eura. Kalkulacijom nabave utvrđeno je da je razlika u cijeni (marža) **3.000,00** eura, a PDV 25% **6.000,00** eura. U odnosu na knjiženja primjera 1.a razlike nastaju kod zaduživanja i razduživanja izvanbilančne evidencije, pa navedeno prikazujemo u nastavku.

Knjiženja kod komisionara:

Red. br.	Opis	Iznos	Račun	
			Duguje	Potražuje
1	2	3	4	5
1.	Zaduženje izvanbilančne evidenc. za primljenu robu u komisiji trg. na malo			
	■ Tuđa roba u komisiji - prodajna vrijed.	30.000,00	99000	
	■ Tuđa roba u komisiji - ukalkulir PDV	6.000,00		99004
	■ Tuđa roba u komisiji - ukalkulir marža	3.000,00		99009
	■ Obveze za robu u komisiji	21.000,00		9950
2.	... ista knjiženja



Red. br.	Opis	Iznos	Račun	
			Duguje	Potražuje
1	2	3	4	5
2a.	Razduženje izvanbilančne evidenc. za prodanu robu u komisiji trg. na malo			
	■ Tuđa roba u komisiji - prodajna vrijed.	30.000,00		99000
	■ Tuđa roba u komisiji - ukalkulir PDV	6.000,00	99004	
	■ Tuđa roba u komisiji - ukalkulir marža	3.000,00	99009	
	■ Obveze za robu u komisiji	21.000,00	9950	
3.	... ista knjiženja
4.	... ista knjiženja

8.5. Vrijednosno usklađenje zaliha komisijske robe

Na komisijiska dobra koja se nalaze u skladištu komisionara, komitent je obavezan primijeniti ista pravila koja se primjenjuju na zalihe koje su smještene u njegovim skladištima. To znači i obvezu naknadnog mjerenja zaliha:

"Naknadno mjerenje zaliha vrši se po trošku nabave ili neto utrživoj vrijednosti, ovisno o tome što je niže. Neto utrživa vrijednost je procijenjena prodajna cijena u toku redovnog poslovanja umanjena za procijenjene troškove dovršenja i procijenjene troškove koji su nužni za obavljanje prodaje (toč. 10.4. HSF1-a i toč. 6. MRS-a 2)."

Poduzetnik je dužan barem na svaki datum bilance procijeniti neto utrživu vrijednost zaliha koja predstavlja procijenjenu prodajnu cijenu u toku redovnog poslovanja umanjenu za procijenjene troškove dovršenja i procijenjene troškove koji su nužni za obavljanje prodaje. Kada je trošak zaliha veći od njihove neto utržive vrijednosti, potrebno je računovodstveno evidentirati umanjene vrijednosti zaliha do neto utržive vrijednosti te priznati rashod od vrijednosnog usklađenja.

Potrebno je voditi računa da je, s poreznog aspekta, rashod od vrijednosnog usklađenja porezno priznat u razdoblju u kojem su zalihe prodane ili na drugi način uporabljene. Zbog toga je rashod od vrijednosnog usklađenja zaliha najčešće privremeno porezno nepriznat, uslijed vremenske nepodudarnosti priznavanja rashoda za računovodstvene i porezne svrhe te uvećava osnovicu poreza na dobit. S obzirom da u tom slučaju nastaje odbitna privremena razlika potrebno je obračunati odgođenu poreznu imovinu.

U trenutku kada prethodno vrijednosno usklađene zalihe budu prodane ili na drugi način uporabljene, rashod od vrijednosnog usklađenja postaje porezno priznat te umanjuje osnovicu poreza na dobit, a odgovarajućem iznosu računovodstveno se ukida i prethodno priznata odgođena porezna imovina. Također, prethodno priznato vrijednosno usklađenje zaliha moguće je ukinuti djelomično ili u cijelosti, ako okolnosti koje su uzrokovale vrijednosno usklađenje više ne postoje ili postoji dokaz o povećanju neto utržive vrijednosti. U tom slučaju poništenje vrijednosnog usklađenja priznaje se kao prihod, ali najviše do visine prethodno priznatog rashoda.

Zbog navedenog u RiPup-ovom kontnom planu otvorena su i konta preko kojih se prati vrijednosno usklađenje dobara u komisijiskoj prodaji, te razlika u cijeni robe u komisiji kako slijedi:

- **za proizvode evidentirane na kontu 6312:**
63312 - Vrijednosno usklađenje proizvoda u komisijiskoj prodaji - porezno priznato;

63412 - Vrijednosno usklađenje proizvoda u komisijiskoj prodaji - privremeno porezno nepriznato;

63512 - Vrijednosno usklađenje proizvoda u komisijiskoj prodaji - porezno nepriznato;

63612 - Odstupanje od stalnih (planskih) cijena proizvoda u komisijiskoj prodaji ;

- **za robu evidentiranu na kontu 6622:**

66622 - Vrijednosno usklađenje robe u komisiji - porezno priznato;

66722 - Vrijednosno usklađenje robe u komisiji - privremeno porezno nepriznato;

66822 - Vrijednosno usklađenje robe u komisiji - porezno nepriznato;

66922 - Razlika u cijeni robe u komisiji

Detaljno o vrijednosnom usklađenju zaliha pisali smo u članku "Vrijednosno usklađenje zaliha – računovodstveni i porezni tretman"; koji je objavljen u RiPup-u br. 10/2019.

8.6. Godišnji popis zaliha komisijske robe

Financijski izvještaji da bi na određeni dan realno i objektivno iskazivali stanje imovine i obveza kao i rezultat poslovanja, popis je jedan od neizostavnih postupaka s obzirom da se njime utvrđuje stvarno stanje imovine i obveza u odnosu na knjigovodstveno stanje na dan 31. prosinca.

Poduzetnici odnosno pravne osobe i fizičke osobe koje obavljaju gospodarsku djelatnost s ciljem ostvarivanja dobiti obvezani su obaviti popis imovine i obveza, sukladno čl. 15. st. 2. Zakona o računovodstvu (Nar. nov., br. 78/15, 134/15, 120/16, 116/18, 42/20, 47/20 i 114/22) i čl. 56. st. 13. Općeg poreznog zakona (Nar. nov., br. 115/16, 106/18, 121/19, 32/20, 42/20 i 114/22), na kraju poslovne godine odnosno i u tijeku poslovne godine, ukoliko se za to ukaže potreba, zbog promjene cijena proizvoda i roba, statusnih promjena, otvaranja postupaka stečaja i likvidacije. Poduzetnik koji provodi popis imovine i obveza tijekom poslovne godine dužan je na kraju poslovne godine s popisanim stanjem uskladiti knjigovodstveno stanje.



ističemo...

Navedene obveze odnose se i na robu koju je komisionar temeljem ugovora o komisiji premjestio u skladište komisionara.

To znači, da komitent u obveze popisa imovine i obveza mora uključiti i komisijisku robu koja je u njegovom vlasništvu ali je razmještena na tuđe skladište. O toj činjenici treba voditi računa prilikom organiziranja godišnjeg popisa, te detalje provođenja popisa robe na skladištu komisionara komitent treba uskladiti sa samim komisionarom. Smatramo da su pri tome moguća slijedeća rješenja:

- poslati naloge komisionarima da izvrše inventuru komisijiskih dobara u svojim skladištima ili
- poslati pridruženog člana inventuri komisionara ili
- uputiti vlastitu inventurnu komisiju da obavi inventuru zaliha u prostorijama komisionara,

