



Isporuke u vezi s međunarodnim prijevozom oslobođene PDV-a

Biljana Stanković, mag. oec., ovl. porezni savjetnik

Oslobođenje od plaćanja PDV-a za isporuke dobara i usluga u vezi s međunarodnim prijevozom propisano je za isporuke dobara i usluga prijevoznicima u međunarodnom morskom i zračnom prijevozu, a njime se želi postići poticanje međunarodnog prijevoza roba ili osoba.

Oslobođenje se primjenjuje za isporuke prijevoznicima sa sjedištem u RH, a primjena oslobođenja za prijevoznike u zračnom i pomorskom prometu sa sjedištem u inozemstvu ovisi o mjestu isporuke u kontekstu propisa o PDV-u. Prije obavljanja isporuke oslobođene PDV-a, isporučitelj dobra ili usluge od primatelja mora dobiti dokumentaciju kojom dokazuje da obavlja djelatnost međunarodnog prijevoza u pomorskom i zračnom prometu.

1. Zakonski okvir

Oslobođenje od oporezivanja za isporuke prijevoznicima u pomorskom i zračnom međunarodnom prometu preuzeto je i dodano u hrvatske porezne propise te porezne propise ostalih zemalja članica Europske unije (nadalje: EU) iz zakonodavstva na razini Europske unije.

Izuzeća od oporezivanja PDV-om koja se odnose na međunarodni prijevoz prvenstveno su propisana Direktivom Vijeća (EU) 2006/112/EZ od 28. studenog 2006. godine te iz tog razloga uvrštena i u porezne propise ostalih zemalja EU. Hrvatski Zakon o porezu na dodanu vrijednost¹ (nadalje: Zakon o PDV-u) i Pravilnik o porezu na dodanu vrijednost² (nadalje: Pravilnik o PDV-u) sadrže odredbe o oslobođenjima od PDV-a za usluge u međunarodnom prijevozu u članku 47. Zakona o PDV-u i članku 116. Pravilnika o PDV-u.

Prema članku 148. Direktive Vijeća (EU) br. 2006/112/EZ (nadalje: Direktiva), **države članice dužne su izuzeti od oporezivanja slijedeće transakcije:**

- a) Isporuku robe za opskrbu gorivom i opskrbu namirnicama plovila koja plove na otvorenom moru i prevoze putnike za naknadu ili se koriste u komercijalne, industrijske ili ribolovne aktivnosti ili za spašavanje ili pomoć na moru ili za priobalni ri-

bolov, uz iznimku opskrbe namirnicama plovila koja se koriste za priobalni ribolov,

- b) isporuku robe za opskrbu gorivom i opskrbu namirnicama borbenih brodova, koji spadaju u oznaku kombinirane nomenklature (KN) 8906 10 00, koji napuštaju njihov teritorij i plove prema lukama ili sidrištima izvan dotične države članice,
- c) isporuku, preinaku, popravak, održavanje, zakup i najam plovila iz točke a) i isporuku, najam, popravak i održavanje opreme, uključujući opremu za ribolov koja je ugrađena ili se pri tome koristi,
- d) isporuku usluga osim onih iz točke c), za zadovoljavanje izravnih potreba plovila iz točke a) ili njihovog tereta,
- e) isporuku robe za opskrbu gorivom i opskrbom namirnicama zrakoplova koji koriste zrakoplovne kompanije koje djeluju za naknadu uglavnom na međunarodnim linijama,
- f) isporuku, preinaku, popravak, održavanje, zakup ili najam zrakoplova iz točke e) i isporuku, opskrbu, najam, popravak i održavanje opreme koja je ugrađena ili se u njima koristi,
- g) isporuku usluga osim onih iz točke f), za zadovoljavanje izravnih potreba zrakoplova pod točkom e) ili njihovog tereta.

Članak 149. Direktive određuje da Portugal može smatrati prijevoz morem i zrakom između otoka koji čine autonomne pokrajine Azora i Madeira i između tih regija i kopna međunarodnim prijevozom.

Sukladno odredbama članka 148. Direktive, Republika Hrvatska (nadalje: RH) Zakonom i Pravilnikom je propisala isporuke dobara i usluga u međunarodnom pomorskom i zračnom prijevozu oslobođene PDV-a te je izdan niz službenih mišljenja od strane Ministarstva

1 'Narodne novine', br. 73/13, 148/13, 143/14, 115/16, 106/18, 121/19, 138/20, 39/22, 113/22, 33/23, 114/23, 35/24, 152/24, 52/25; Rješenje USRH 99/13, 153/13

2 'Narodne novine', br. 79/13, 85/13-ispravak, 160/13, 35/14, 157/14, 130/15, 1/17, 41/17, 128/17, 1/19, 1/20, 1/21, 73/21, 41/22, 133/22, 43/23, 1/24, 39/24, 16/25, 68/25



financija, Središnjeg ureda Porezne uprave, koja detaljnije određuju isporuke oslobođene plaćanja PDV-a.



ističemo...

Prema članku 47., stavku 2. Zakona o PDV-u i članku 116., stavku 8. Pravilnika o PDV-u, porezni obveznik je obavezan u svom knjigovodstvu osigurati sve potrebne podatke i dokaze o uvjetima za ostvarivanje oslobođenja od oporezivanja PDV-om, kao što su:

- računi (izvornici),
- ugovori,
- izjava o plovidbi, ili druga isprava u skladu s člankom 1. Pravilnika o PDV-u,
- izjava zrakoplovne tvrtke da ispunjava uvjete iz stavka 4. članka 116. Pravilnika o PDV-u,
- carinska dokumentacija u skladu s posebnim propisima.

Porezni obveznik koji isporučuje dobra ili obavlja usluge koje su prema odredbama članka 47. Zakona oslobođene PDV-a, na računu obvezno navodi da PDV nije zaračunan, s naznakom članka Zakona kojim je to oslobođenje propisano.

2. Oslobođenje od plaćanja PDV-a u međunarodnom pomorskom prijevozu

Na osnovu odredbi o isporukama oslobođenim oporezivanja iz članka 47., stavka 1., a) do d) Zakona o PDV-u te iz članka 116., stavka 1. do 3. Pravilnika o PDV-u, oslobođenje od oporezivanja PDV-om primjenjuje se kod slijedećih vrsta isporuka:

- 1) isporuke goriva i dobara za opskrbu plovila koja se koriste za plovidbu na otvorenom moru i prijevoz putnika uz naknadu ili se koriste za potrebe komercijalnih ili industrijskih djelatnosti te za spašavanje ili pomoć na moru,
- 2) isporuke goriva i dobara za opskrbu ratnih brodova pod oznakom 8906 10 00 iz Kombinirane nomenklature koji plove prema lukama i sidrištima izvan RH te plovilima koja se koriste za plovidbu na otvorenom moru za usluge međunarodnog prijevoza putnika uz naknadu, komercijalne i industrijske djelatnosti te spašavanje ili pomoć na moru oslobođene su plaćanja PDV-a. Plovilima koja plove na otvorenom moru u smislu Zakona o PDV-u smatraju se i brodovi koji plove na međunarodnim linijama iz hrvatskih luka u neku stranu luku i obrnuto ili između stranih luka, te brodovi koji plove u vodama stranih država radi obavljanja usluga vezanih uz djelatnosti na otvorenom moru kao što su istraživanje, iskorištavanje energenata i slično,
- 3) isporuke, preinake, popravci, održavanje, iznajmljivanje i unajmljivanje plovila iz točke 1. te isporuke, iznajmljivanje, popravci i održavanje opreme koja je ugrađena u njih ili se u njima koristi,
- 4) obavljanje usluga koje služe neposredno za potrebe plovila iz točke 1. ili njihovog tereta, primjerice, lučke pristojbe, usluge tegljenja, pilotage i vezivanja brodova, usluge ukrcaja/utovara, iskrcaja/istovara, prekrcaja/pretovara i skladištenja broskog tereta u lukama, zatim lučke, skladišne i agencijske usluge za brodove i njihove terete, od-

voz smeća, pranje rublja, izdavanje certifikata za brodove i slično.

Vežano za oslobođenja za plovila iz članka 47. Zakona o PDV-u, Središnji ured Porezne uprave izdao je više službenih mišljenja o mogućnosti primjene oslobođenja na različite isporuke te potrebne uvjete za primjenu oslobođenja.

Oslobođenje iz članka 47. Zakona o PDV-u se prema službenom mišljenju Središnjeg ureda Porezne uprave Klasa br.: 410-19/14-01/297 od 01. srpnja 2014. godine, može primijeniti i na **plovilo u izgradnji**, koje će biti namijenjeno za plovidbu na otvorenom moru i prijevoz putnika uz naknadu ili za potrebe komercijalnih i industrijskih djelatnosti te spašavanje ili pomoć na moru. U tom slučaju primjeren dokaz za ostvarivanje oslobođenja može biti ugovor o izgradnji plovila i izjava naručitelja o namjeni broda za plovidbu na otvorenom moru.

Ministarstvo financija, Središnji ured izdao je **službeno mišljenje o načinu oporezivanja isporuka plovilima iz članka 47, kada se one isporučuju putem posrednika**. U konkretnom slučaju, radilo se o isporuci goriva u kojoj je izravni (fizički) primatelj goriva brod, koji isplovlja u međunarodne vode, pri čemu je račun izdan posredniku. Na upit, da li se radi o isporuci dobara prema članku 47. Zakona o PDV-u, dan je slijedeći odgovor:

... U vezi primjene članka 148. točke a) Direktive Vijeća (EU) 2006/112/EZ (hrvatski Zakon o PDV-u, članak 47., stavak 1., točka a)) očitovao se **Sud Europske unije u slučaju C-526/13**. U zaključku spomenute presude prema službenom prijevodu na hrvatski jezik navodi se slijedeće:

„Članak 148. točku (a) Direktive 2006/112/EZ od 28. studenog 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost treba tumačiti na način da se izuzeće predviđeno tom odredbom načelno ne primjenjuje na isporuke robe za opskrbu gorivom i namirnicama u korist posrednika koji djeluju u vlastito ime, bez obzira na to što je na dan isporuke unaprijed poznata i propisno dokazana krajnja uporaba robe, a dokazi koji to potvrđuju podneseni su Poreznoj upravi sukladno nacionalnim propisima. Međutim, u okolnostima poput onih u glavnom postupku, **navedeno izuzeće može se primijeniti ako je do prijenosa vlasništva predmetne robe na navedene posrednike, u jednom od oblika propisanih mjerodavnim nacionalnim pravom, došlo najranije u istom trenutku u kojem su brodari plovila koji plove na otvorenom moru postali ovlašteni faktično raspolagati tom robom kao da su njezini vlasnici**, što je sud koji je uputio zahtjev dužan provjeriti.“

Iz zaključka presude Suda Europske unije C-526/13 razvidno je da se oslobođenje iz članka 148. točke (a) Direktive 2006/112/EZ (članak 47., stavak 1., točka a) Zakona o PDV-u) načelno ne primjenjuje na isporuke robe za opskrbu gorivom i namirnicama u korist posrednika koji djeluju u vlastito ime, već se oslobođenje primjenjuje iznimno kada je do prijenosa vlasništva predmetne robe na posrednike došlo najranije u istom trenutku u kojem su brodari plovila koja plove na otvorenom moru postali ovlašteni faktično raspolagati tom robom kao da su njezini vlasnici.

Slijedom navedenog, mišljenja smo da se u predmetnom upitu radi o istoj situaciji kao i u presudi C-526/13 te da se **oslobođenje iz članka 47., stavka 1. Zakona o PDV-u može primijeniti prilikom isporuke goriva u slučaju kada je izravni primatelj goriva brod koji plovi međunarodnim vodama, a račun se izdaje posredniku**.

Iz teksta mišljenja zaključujemo da se **oslobođenje može primijeniti kada je izravni primatelj goriva brod, bez obzira što je primatelj računa posrednik. U ostalim slučajevima, kad isporučitelj obavlja isporuku posredniku koji djeluje u vlastito ime, mora za svoju isporuku obračunati PDV, unatoč tome što će posrednik isto isporučiti plovilu iz članka 47. Zakona o PDV-u.**

Dana 08. prosinca 2015. godine Središnji ured Porezne uprave izdao je mišljenje o poreznom tretmanu **usluge vođenja broda**, Klasa: 410-19/15-01/277 u kojem stoji da se usluge vođenja broda, ako se obavljaju temeljem ugovora o vođenju broda iz kojeg je razvidno da su usluge međusobno neodvojive te se obavljaju u svrhu upravljanja i čine dio cjelokupne naknade za obavljenu uslugu, mogu smatrati jedinstvenom uslugom koja je obuhvaćena pojmom usluga „koje služe neposredno za potrebe plovila ili njihova tereta“ iz članka 47. Zakona o PDV-u. Kako bi se oslobođenje primijenilo, isporučitelj mora imati dokaze, kao što su izvornici računa, ugovori, izjava o plovidbi i sl.

U službenom mišljenju Središnjeg ureda, **Klasa: 410-19/10-01/79 dana 14.03.2011. o poreznom oslobođenju u vezi s međunarodnim prijevozom**, u kojem su detaljnije pojašnjena neka pitanja vezana uz tu vrstu oslobođenja. Upute iz tog mišljenja primjenjuju se i dalje, premda je izdano prije 01. srpnja 2013. godine i promjene propisa o PDV-u prilikom ulaska u EU.

Mišljenjem se pojašnjava, da radi ostvarivanja poreznog oslobođenja, **domaći brodovi odnosno brodari moraju isporučitelju dobara predati izjavu o plovidbi odnosno izjavu u kojoj se potvrđuje da će nabavljena dobra ili usluge biti namijenjena plovilima koja se koriste za plovidbu na otvorenom moru za usluge međunarodnog prijevoza putnika uz naknadu, komercijalne i industrijske djelatnosti te spašavanje ili pomoć na moru.** Navodi se, da brodari mogu **pojedinom isporučitelju dobara predati izjavu o plovidbi za svaki brod koji plovi na otvorenom moru za svako razdoblje oporezivanja odnosno kalendarsku godinu.** Međutim, u slučaju da se promjene uvjeti odnosno vrsta plovidbe, brodari su obvezni o tome pravovremeno obavijestiti isporučitelja.

Brodar mora ispostaviti pisanu izjavu o plovidbi u najmanje dva primjerka, od kojih jedan zadržava u svom knjigovodstvu, a drugi uručuje isporučitelju. **Izjava o plovidbi ne može se pribaviti telekomunikacijskim putem, već mora biti u izvorniku.**

Što se tiče obveznog sadržaja izjave, **izjavom o plovidbi mora se potvrditi, da će nabavljena dobra ili usluge biti namijenjena plovilima koja se koriste za plovidbu na otvorenom moru za usluge međunarodnog prijevoza putnika uz naknadu, komercijalne i industrijske djelatnosti te spašavanje ili pomoć na moru.**

Izjava o plovidbi bi morala sadržavati osobito slijedeće podatke:

- **mjesto izdavanja i nadnevak,**
- **ime (naziv),**
- **adresu**
- **osobni identifikacijski broj brodarka,**
- **ime broda i поблише određenje broda,**
- **pečat i potpis ovlaštene osobe izdavatelja.**

Porezni obveznik koji isporučuje dobra ili usluge u vezi s međunarodnim pomorskim i zračnim prijevozom mora imati **dokaze** da će isporučena dobra ili usluge biti namijenjene plovilima koja se koriste za plovidbu na otvorenom moru za usluge međunarodnog prijevoza putnika uz naknadu, komercijalne i industrijske djelatnosti te spašavanje ili pomoć na moru, kako bi na svoju isporuku mogao primijeniti oslobođenje od oporezivanja. Dokazom o tome smatra se **izjava o plovidbi** pa ako isporučitelj prilikom isporuke ne raspolaže predmet-

nom izjavom, obvezan je na svoju isporuku obračunati i uplatiti PDV te tada ima i pravo na odbitak pretporeza.

Brodovi odnosno brodari moraju isporučitelju dobara sami ili preko agenta koji djeluje u njihovo ime i za njihov račun predati izjavu o plovidbi, kako bi ostvarili porezno oslobođenje.

Sud Europske unije donio je 04. svibnja 2017. godine presudu u **predmetu C-33/16**, u postupku koji je pokrenuo A Oy, Zahtjev za prethodnu odluku – Oporezivanje – Porez na dodanu vrijednost – Direktiva 2006/112/EZ – Članak 148. točka (d) – Izuzeće – **Isporuka usluga za zadovoljavanje izravnih potreba brodova koji plove na otvorenom moru ili njihova tereta – Ukrcavanje i iskrcavanje tereta koje obavlja podugovaratelj za račun posrednika.**

Sud (osmo vijeće) odlučuje:

- 1) članak 148. točku (d) Direktive Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost treba tumačiti na način **da su usluge ukrcavanja tereta na brod ili iskrcavanja tereta s broda usluge za zadovoljavanje izravnih potreba plovila iz članka 148. točke (a) te direktive.**
- 2) Članak 148. točku (d) Direktive 2006/112 treba tumačiti na način da, s jedne strane, **od plaćanja PDV-a mogu biti izuzete ne samo isporuke koje se odnose na ukrcavanje tereta na brod ili iskrcavanje tereta s broda iz članka 148. točke (a) te direktive koje se obavljaju u krajnjoj fazi isporuke takve usluge, nego i isporuke obavljene u ranijoj fazi, poput usluge koju podugovaratelj pruži gospodarskom subjektu koji zatim za to izda račun špediteru ili prijevozniku i, s druge strane, da od plaćanja PDV-a također mog biti izuzete i usluge ukrcavanja tereta na brod ili iskrcavanja tereta s broda pružene posjedniku tog tereta, poput njegova uvoznika ili izvoznika.**

2.1. Isporuke plovilima iz drugih država članica EU i trećih zemalja

Primjena oslobođenja iz članka 47. Zakona o PDV-u moguća je i za porezne obveznike iz drugih zemalja članica EU, ali samo ako je mjesto obavljanja odnosno mjesto oporezivanja isporuke u RH. Tada je uvjet za primjenu oslobođenja da hrvatski porezni obveznik isporučitelj posjeduje izjavu o plovidbi kojom se potvrđuje da je isporuka namijenjena plovilu koje obavlja međunarodni prijevoz na otvorenom moru.

Ministarstvo financija, Središnji ured izdao je službeno mišljenje **Klasa 410-19/15-01/36 dana 13. srpnja 2015. godine, o primjeni oslobođenja od plaćanja PDV-a iz članka 47. Zakona o PDV-u na isporuku usluga ukrcaja, iskrcaja i prekrcaja te skladištenja robe poreznom obvezniku iz EU-a.** Oslobođenje iz članka 47., stavka 1., točke c) Zakona o PDV-u se može primijeniti na uslugu ukrcaja, iskrcaja i prekrcaja te skladištenja robe poreznom obvezniku iz EU, ako isporučitelj posjeduje izjavu o plovidbi. Ako u trenutku isporuke porezni obveznik isporučitelj nema izjavu o plovidbi, na ovu vrstu usluga primjenjuje se prijenos porezne obveze, prema članku 17., stavku 1. Zakona o PDV-u.

Za obavljanje većine usluga primjenjivat će se prijenos porezne obveze prema članku 17., stavku 1. Zakona, no postoje iznimke.

Kada se usluge ukrcaja, prekrcaja i iskrcaja te skladištenja robe obavljaju poreznom obvezniku iz treće zemlje, oslobođenje iz članka 47., stavka 1., točke c) Zakona o PDV-u može se primijeniti ako isporučitelj iz RH posjeduje izjavu o plovidbi kojom se potvrđuje da je isporuka obavljena za plovilo kojim se obavlja međunarodni prijevoz na otvorenom moru. Kada takav dokaz ne postoji, primjenjuje se pri-





jenos porezne obveze prema članku 17., stavku 1., točki c) Zakona o PDV-u, ako je kupac iz treće zemlje porezni obveznik, a isporuka se evidentira u Obrascu PDV na poziciji I.5. – *Obavljene isporuke osobama bez sjedišta u RH.*

Pri primjeni oslobođenja iz članka 47. Zakona o PDV-u na obavljanje usluge poreznim obveznicama iz drugih država članica EU te trećih zemalja, isporuka se evidentira u Obrascu PDV na poziciji I.10. – Ostala oslobođenja, a na račun obavezno stavlja napomena da je isporuka oslobođena plaćanja PDV-a temeljem članka 47., uz navođenje stavka i točke Zakona o PDV-u.

2.2. Primjeri za isporuke dobara i usluga plovilima

Primjer 1.:

Porezni obveznik iz Splita isporučuje rezervni dio za brodsko postrojenje jednog plovila brodarskoj kompaniji, također sa sjedištem u Splitu. Brodarska kompanija bavi se prijevozom tereta u međunarodnom pomorskom prometu i isporučitelju rezervnog dijela dostavlja izjavu o plovidbi.

Plovilo za kojeg isporučitelj isporučuje rezervni dio koristi se za plovidbu na otvorenom moru i njime se obavlja djelatnost prijevoza tereta na međunarodnim relacijama, što se dokazuje izjavom o plovidbi. Prema članku 47., stavku 1., točki c) Zakona o PDV-u, plaćanja PDV-a oslobođene su isporuke, iznajmljivanje, popravci i održavanje opreme koja je ugrađena u plovila, koja se smatraju plovilima iz stavka 1., točke a) istog članka. Sukladno tome, isporučitelj isporučuje rezervni dio i izdaje račun na iznos od 48.000,00 eura, bez PDV-a, s napomenom: „Oslobođeno plaćanja PDV-a prema članku 47., stavku 1., točki c) Zakona o PDV-u“.

Isporuku evidentira na slijedeći način:

- **Knjiga izdanih računa – Knjiga I-RA** – stupac 16 – Ostala oslobođenja,
- **Obrazac PDV** – pozicija I.10. – Ostala oslobođenja

Knjiženje:

| Opis | Iznos | Račun | |
|--|-------|-----------|-----------|
| | | Duguje | Potražuje |
| 1 | 2 | 3 | 4 |
| 1) Izdavanje računa | | | |
| Potraživanja od kupaca u zemlji | 1200 | 48.000,00 | |
| Prihodi od prodaje robe u trgovini na malo | 7521 | | 48.000,00 |
| 2) Razduženje skladišta | | | |
| Nabavna vrijednost prodane robe | 7020 | 35.000,00 | |
| Razduženje robe na skladištu | 660 | | 35.000,00 |

Kad isporučitelj ne bi posjedovao izjavu o plovidbi, na izlaznom računu morao bi obračunati PDV po stopi od 25%.

Primjer 2.:

Porezni obveznik iz Trogira isporučuje rezervni dio za brodsko postrojenje jednog plovila brodarskoj kompaniji, poreznom obvezniku iz Grčke. Brodarska kompanija iz Grčke bavi se prijevozom tereta u međunarodnom pomorskom prometu i isporučitelju rezervnog dijela dostavlja izjavu o plovidbi.

Plovilo za kojeg je isporučitelj isporučio rezervni dio koristi se za plovidbu na otvorenom moru i njime se obavlja djelatnost prijevoza tereta na međunarodnim relacijama, što grčka brodarska kompanija dokazuje izjavom o plovidbi. Prema članku 47., stavku 1., točki c) Zakona o PDV-u, plaćanja PDV-a oslobođene su isporuke, preinake

popravci, održavanje, iznajmljivanje i unajmljivanje plovila iz točke a) stavka 1. istog članka te isporuke, iznajmljivanje, popravci i održavanje opreme koja je ugrađena u njih ili se u njima koristi.

Hrvatski isporučitelj izdaje račun na iznos od 48.000,00 eura, bez PDV-a, s napomenom: „Oslobođeno plaćanja PDV-a prema članku 47., stavku 1., točki c) Zakona o PDV-u“.

Isporuku evidentira na slijedeći način:

- **Knjiga izdanih računa – Knjiga I-RA** – stupac 16 – Ostala oslobođenja,
- **Obrazac PDV** – pozicija I.10. – Ostala oslobođenja

Knjiženje:

| Opis | Iznos | Račun | |
|--|-------|-----------|-----------|
| | | Duguje | Potražuje |
| 1 | 2 | 3 | 4 |
| 1) Izdavanje računa | | | |
| Potraživanja od kupaca u zemlji | 1200 | 48.000,00 | |
| Prihodi od prodaje robe u trgovini na malo | 7521 | | 48.000,00 |
| 2) Razduženje skladišta | | | |
| Nabavna vrijednost prodane robe | 7020 | 35.000,00 | |
| Razduženje robe na skladištu | 660 | | 35.000,00 |

U slučaju da isporučitelj ne posjeduje izjavu o plovidbi, a isporučuje dobro stranom plovilu (primatelj je porezni obveznik iz EU ili treće zemlje) na teritoriju RH, na isporuku mora obračunati PDV po stopi od 25%.

Ako bi se rezervni dio otpremao u drugu državu članicu EU, a primatelj je porezni obveznik sa valjanim PDV ID brojem u VIES bazi, bila bi to isporuka dobara unutar EU te bi se primjenjivao prijenos porezne obveze na primatelja, temeljem članka 41., stavka 1., točke a) Zakona o PDV-u.

Primjer 3.:

Hrvatski porezni obveznik u dubrovačkoj luci vrši uslugu servisa opreme talijanskom poreznom obvezniku, na plovilu koje se koristi za plovidbu na otvorenom moru i prijevoz putnika uz naknadu. Talijanski porezni obveznik dostavlja hrvatskom pružatelju usluge izjavu o plovidbi.

Plovilo kojem je hrvatski porezni obveznik pružio uslugu servisa brodske opreme koristi se za plovidbu na otvorenom moru. Temeljem članka 47., stavka 1., točke c) Zakona o PDV-u, isporuke, preinake, popravci, održavanje iznajmljivanje i unajmljivanje plovila iz točke a) te isporuke, iznajmljivanje, popravci i održavanje opreme koja je ugrađena u ta plovila ili se u tim plovilima koristi oslobođeni su plaćanja PDV-a. Kako je vlasnik plovila talijanski porezni obveznik dokazao predajom izjave o plovidbi da se radi o plovilu koje ima pravo na oslobođenja iz članka 47. Zakona o PDV-u, hrvatski porezni obveznik kao pružatelj usluge izdaje račun na iznos od 2.000,00 eura, bez PDV-a sa napomenom: „Oslobođeno plaćanja PDV-a prema članku 47., stavku 1., točki c) Zakona o PDV-u“ te popunjava slijedeće evidencije:

- **Knjiga izlaznih računa – I-RA** – stupac 16 – Ostala oslobođenja,
- **Obrazac PDV** – pozicija I.10. – Ostala oslobođenja.

Objavite svoje financijske izvještaje u RiPup-u

Cijena: 130⁰⁰ EUR + PDV

T: 01 / 49 21 737

Knjiženje:

| Opis | Iznos | Račun | |
|--------------------------------------|-------|----------|-----------|
| | | Duguje | Potražuje |
| 1 | 2 | 3 | 4 |
| 1) Izdavanje računa | | | |
| Potraživanja od kupaca iz inozemstva | 121 | 2.000,00 | |
| Prihodi od usluga na ino tržištu | 750 | | 2.000,00 |

Da nije posjedovao izjavu o plovidbi od talijanskog poreznog obveznika, hrvatski pružatelj usluge bi za uslugu servisa opreme na plovilu u dubrovačkoj luci morao izdati račun s prijenosom porezne obveze na primatelja, sukladno članku 17., stavku 1. Zakona o PDV-u. Tada bi to bila usluga oporeziva prema općem pravilu, pružena poreznom obvezniku iz druge države članice EU. Trebalo bi izdati račun na iznos od 2.000,00 eura, bez PDV-a, s napomenom: „Prijenos porezne obveze temeljem članka 17., stavka 1. Zakona o PDV-u.“ te uslugu evidentirati na slijedeći način:

- **Knjiga izlaznih računa – I-RA** – stupac 10 – Usluge obavljene unutar EU,
- **Obrazac PDV** – pozicija I.4. – Obavljene usluge unutar EU,
- **Obrazac ZP** – pozicija 14. – Vrijednost obavljenih usluga.

U slučaju da talijanski brodar nije imao vrijedeći PDV ID broj u VIES bazi, hrvatski porezni obveznik morao bi na svoju uslugu zaračunati PDV po stopi od 25%.

Primjer 4.:

U riječkom brodogradilištu gradi se brod za nizozemskog naručitelja. Hrvatski porezni obveznik isporučuje dio opreme za spomenuti brod u izgradnji. Isporučeni dio opreme ugradit će se u brod odmah u riječkom brodogradilištu.

Pri isporukama dobara i usluga za plovila u izgradnji, porezni obveznici trebali bi slijediti upute iz službenog mišljenja Središnjeg ureda Porezne uprave, Klasa: 410-19/14-01/297 od 01. srpnja 2014. godine. Prema mišljenju, oslobođenje iz članka 47. Zakona o PDV-u može se „primijeniti i u slučaju plovila u izgradnji, koja će se koristiti za usluge međunarodnog prijevoza putnika uz naknadu, komercijalne i industrijske djelatnosti te spašavanje ili pomoć na moru. Kako bi se porezno oslobođenje iz članka 47. ostvarilo, brodari moraju isporučitelju dobara predati izjavu o plovidbi, odnosno izjavu u kojoj se potvrđuje da će nabavljena dobra ili usluge biti namijenjene plovilima koja se koriste ili će se koristiti za plovidbu na otvorenom moru (u slučaju plovila u izgradnji) za usluge međunarodnog prijevoza putnika uz naknadu, komercijalne i industrijske djelatnosti te spašavanje ili pomoć na moru. (...) Navedeno se primjenjuje i u slučaju isporuke opreme koja će se ugraditi u plovilo koje se koristi ili će se koristiti za plovidbu na otvorenom moru (u slučaju plovila u izgradnji). (...) napominjemo da je u svrhu ostvarenja poreznog oslobođenja iz članka 47. Zakona o PDV-u potrebno osigurati Ugovor o izgradnji broda namijenjenog za plovidbu na otvorenom te izjavu broдача da će se pojedino plovilo koristiti za plovidbu na otvorenom moru.“

Ako nizozemski naručitelj dostavi hrvatskom poreznom obvezniku Ugovor o izgradnji broda te izjavu o plovidbi odnosno izjavu u kojoj se potvrđuje da će nabavljena dobra ili usluge biti namijenjene plovilima koja se koriste ili će se koristiti za plovidbu na otvorenom moru za usluge međunarodnog prijevoza putnika uz naknadu, komercijalne i industrijske djelatnosti te spašavanje ili pomoć na moru, isporučitelj dobara na izdanom računu neće zaračunavati PDV, već će staviti napomenu „Oslobođeno plaćanja PDV-a prema članku 47., stavku 1., točki c) Zakona o PDV-u“. Isporuku će evidentirati kako slijedi:

- **Knjiga izdanih računa – I-RA** – stupac 16 – Ostala oslobođenja,
- **Obrazac PDV** – pozicija I.10. – Ostala oslobođenja

Knjiženje:

| Opis | Iznos | Račun | |
|---------------------------------|-------|------------|------------|
| | | Duguje | Potražuje |
| 1 | 2 | 3 | 4 |
| 1) Izdavanje računa | | | |
| Potraživanje od kupaca | 1200 | 320.000,00 | |
| Prihodi od prodaje robe | 7521 | | 320.000,00 |
| 2) Razduženje skladišta | | | |
| Nabavna vrijednost prodane robe | 7020 | 225.000,00 | |
| Razduženje robe na skladištu | 660 | | 225.000,00 |

Kad isporučitelju ne bi bili dostavljeni Ugovor o izgradnji broda i izjava broдача da će se plovilo koristiti za plovidbu na otvorenom moru, hrvatski isporučitelj morao bi na svoju isporuku obračunati PDV po stopi 25%, jer se isporuka dobara odvija u tuzemstvu.

3. Oslobođenje od plaćanja PDV-a u međunarodnom zračnom prijevozu

Pored isporuka vezanih za međunarodni pomorski prijevoz, članak 47. Zakona o PDV-u i članak 116. Pravilnika o PDV-u propisuju i oslobođenja u međunarodnom zračnom prijevozu.

Člankom 47. Zakona, stavkom 1., točkama e) do g) propisano je oslobođenje od plaćanja PDV-a za slijedeće isporuke:

- isporuke, preinake, popravci, održavanje, iznajmljivanje i unajmljivanje zrakoplova kojima se koriste zrakoplovne tvrtke koje prometuju uz naknadu pretežno na međunarodnim linijama te isporuke, iznajmljivanje, popravci i održavanje opreme koja je ugrađena u njih ili se u njima koristi,
- isporuke goriva i dobara za opskrbu zrakoplova iz točke e) ovoga stavka,
- obavljanje usluga, osim onih navedenih u točki e) ovoga stavka, koje služe neposredno za potrebe zrakoplova iz točke e) ovoga stavka ili njihovog tereta.

Odredbe članka 47. stavka 1, točaka e) do g) Zakona o PDV-u te članka 116., stavaka 4. do 6. Pravilnika o PDV-u o isporukama oslobođenim plaćanja PDV-a, a u vezi s međunarodnim zračnim prijevozom, u potpunosti su sažete u odredbama Pravilnika o PDV-u:

- Isporuke, iznajmljivanje, unajmljivanje, popravci, preinake i održavanje zrakoplova kojima se koriste zrakoplovne tvrtke koje prometuju uz naknadu pretežno na međunarodnim linijama oslobođene su plaćanja PDV-a. Oslobođenje od PDV-a se odnosi i na isporuke, popravke, iznajmljivanje i održavanje opreme koja se u tim zrakoplovima koristi ili je u njih ugrađena. Smatra se da zrakoplovne tvrtke obavljaju prijevoz dobara i putnika pretežno na međunarodnim linijama ako se više od 50% njihovog ukupnog godišnjeg obavljenog prijevoza odnosi na usluge međunarodnog prijevoza ili, ako su one priznate kao takve prema međunarodnim sporazumima o zračnom prometu.
- Isporuke goriva i dobara za opskrbu zrakoplova koji prometuju pretežno na međunarodnim linijama te usluge koje služe neposredno za potrebe tih zrakoplova oslobođene su plaćanja PDV-a.



- 6) Uslugama koje služe neposredno za potrebe zrakoplova iz stavka 4. ovoga članka ili njihova tereta smatraju se:
- usluge povezane s prtljagom (rukovanje, razvrstavanje, utovar, istovar, prijevoz od zrakoplova do sortirnice i obrnuto i slično),
 - usluge prihvata i otpreme tereta i pošte (fizičko rukovanje s dolaznom i odlaznom poštom i teretom, rukovanje dokumentima tereta i pošte i slično),
 - usluga otpreme i prihvata zrakoplova (navođenje, izvođenje, parkiranje, grijanje, hlađenje, utovar i istovar zrakoplova, prijevoz, utovar i istovar hrane i pića, prijevoz posade i putnika između zrakoplova i terminala i slično),
 - rutne i terminalne usluge (usluge slijetanja, polijetanja i prelijetanja),
 - usluge letnih operacija i druge slične usluge.



ističemo...

Porezni obveznik koji isporučuje dobra ili obavlja usluge koje su prema odredbama članka 47. Zakona oslobođene PDV-a, na računu obvezno navodi da PDV nije zaračunan s naznakom članka zakona kojim je oslobođenje propisano.

Pri isporuci dobara i usluga zrakoplovnim tvrtkama putem posrednika, treba uzeti u obzir **stajalište Ministarstva financija, Središnjeg ureda Porezne uprave od 13. kolovoza 2013. godine, Klasa: 410-19/13-01/423 o isporuci goriva za zrakoplove.** U stajalištu se spominje presuda Europskog Suda pravde „A Oy C-33/11“, kojom je utvrđeno da su isporuke zrakoplova u lančanim transakcijama (isporuka prema posredniku/iznajmljivaču kao i isporuka od strane posrednika/iznajmljivača zrakoplovnoj tvrtki koja ga koristi) oslobođene PDV-a, ako se unaprijed zna da će se njima koristiti zrakoplovna tvrtka koja prometuje uz naknadno pretežno na međunarodnim linijama. Službeno stajalište je odgovor na upit može li se primjenjivati oslobođenje od plaćanja PDV-a prilikom isporuke goriva zrakoplovima putem „posrednika/kartičara“, a unaprijed se zna da će gorivo koristiti zrakoplovna tvrtka koja prometuje uz naknadu pretežno na međunarodnim linijama, obzirom da isporučitelj gorivo izravno isporučuje na način da ga toči u zrakoplov. U trenutku točenja goriva dobiva izjavu da tvrtka u čijem je vlasništvu zrakoplov prometuje na međunarodnim linijama. Isporučitelj izdaje račun posredniku/kartičaru, koji je porezni obveznik neke države članice ili treće zemlje, a zrakoplovnoj tvrtki račun izdaje posrednik/kartičar:

„...Iz upita proizlazi da isporučitelj goriva toči gorivo u zrakoplov koji koristi zrakoplovna kompanija koja prometuje na međunarodnim linijama. U trenutku točenja goriva u zrakoplov isporučitelj goriva dobiva izjavu da zrakoplovna kompanija prometuje pretežno na međunarodnim linijama, međutim, isporučitelj goriva račun za gorivo neće izdati zrakoplovnoj kompaniji, nego posredniku kartičaru.

Obzirom na činjenicu da isporučitelj goriva toči gorivo u zrakoplov te prilikom isporuke goriva posjeduje izjavu da zrakoplovna kompanija prometuje pretežno na međunarodnim linijama, smatramo da se može primijeniti oslobođenje od plaćanja PDV-a propisano člankom 47., stavkom 1., točkom e) i f) Zakona o porezu na dodanu vrijednost, neovisno o tome što račun ne izdaje izravno zrakoplovnoj kompaniji, nego posredniku/kartičaru.“

Porezni obveznik obavezan je u svom knjigovodstvu osigurati sve potrebne podatke i **dokaze o uvjetima za ostvarivanje oslobođenja** iz članka 47. Zakona, kao što su **računi, ugovori, izjava zrakoplovne tvrtke da ispunjava uvjete iz stavka 4., članka 116 Pravilnika o PDV-u.**

Sukladno stavku 4., članka 116 Pravilnika o PDV-u, smatra se da zrakoplovne tvrtke obavljaju prijevoz dobara i putnika pretežno na međunarodnim linijama ako se **više od 50% njihovog ukupnog godišnjeg obavljenog prijevoza odnosi na usluge međunarodnog prijevoza ili, ako su one priznate kao takve prema međunarodnim isporukama o zračnom prometu.**

Središnji ured Porezne uprave je 17. lipnja 2014. godine izdao **službeno mišljenje Klasa: 410-19/14-01/126 o obračunu PDV-a na usluge zrakoplovnoj tvrtki.** Pojašnjava se da su za primjenu oslobođenja iz članka 47. Zakona o PDV-u u konkretnom slučaju dovoljni dokazi izjava zrakoplovne tvrtke da se više od 50% njihovog ukupnog godišnjeg obavljenog prijevoza odnosi na usluge međunarodnog prijevoza i AOC – dokaz da prometuje uz naknadu. Ako zrakoplovna tvrtka ne ispunjava uvjete za primjenu oslobođenja, usluge treba oporezivati kako slijedi:

„Usluge koje neposredno služe za potrebe zrakoplova propisane su člankom 116, stavkom 6. Pravilnika o PDV-u. Stoga su usluge kao što su primjerice slijetanje i parkiranje zrakoplova usluge povezane sa zrakoplovom, a ne nekretninom. Jednako tako, usluge upotrebe salona generalne avijacije, VIP salona te usluge putničkog servisa nisu usluge koje su povezane uz nekretninu. Prema tome, kada hrvatski porezni obveznik obavlja usluge slijetanja i parkiranja zrakoplova, upotrebu salona generalne avijacije, VIP salona te usluge putničkog servisa inozemnim poreznim obveznicima, radi se o uslugama koje podliježu oporezivanju PDV-om prema članku 17., stavku 1. Zakona o PDV-u pa podnositelj upita na te usluge neće obračunati hrvatski PDV već će navesti da se radi o prijenosu porezne obveze temeljem članka 17., stavka 1. Zakona o PDV-u.“

Službeno mišljenje od 24. veljače 2010. godine Klasa: 410-01/10-01/148 o uslugama u vezi s međunarodnim prijevozom oslobođenim PDV-a koje se pružaju na aerodromima navodi:

„... Obzirom na navedeno, usluge aerodromske infrastrukture (putnički, operativni i tehnički prihvati i otprema), putničkog servisa, prihvat i otprema putnika, usluge u vezi s putnicima s posebnim potrebama, usluge zaštite odnosno sigurnosti, de-icing zrakoplova te ukrcavanje paletnih vreća oslobođene su poreza na dodanu vrijednost ako ih Zračna luka Zagreb obavlja zrakoplovnim tvrtkama koje obavljaju prijevoz dobara i putnika pretežno na međunarodnim linijama odnosno ako se više od 50% njihovog ukupnog godišnjeg obavljenog prijevoza odnosi na usluge međunarodnog prijevoza ili ako su one priznate kao takve prema međunarodnim sporazumima o zračnom prometu.

Isporuke hrane i pića koji čine opskrbu zrakoplova za naprijed navedene zrakoplovne tvrtke oslobođene su poreza na dodanu vrijednost. Ako Zračna luka Zagreb obavlja isporuke zrakoplovnoj tvrtki koja ispunjava naprijed navedene uvjete, a isporuka se odnosi na let na domaćim linijama, tada se radi o oslobođenoj isporuci, obzirom da se porezno oslobođenje ostvaruje na temelju ukupnog prošlogodišnjeg prometa, a ne svakog pojedinog leta. **Pod ukupnim godišnjim prometom, odnosno ukupno obavljenim uslugama međunarodnog prijevoza, smatraju se sve**

usluge međunarodnog prijevoza dobara i putnika odnosno usluge prijevoza u međunarodnom linijskom prometu i charter usluge. (...)

Potvrdu da je zrakoplovna tvrtka obavila više od 50% ukupnog godišnjeg prometa koji se odnosi na usluge međunarodnog prijevoza daje svaka tvrtka zasebno na temelju svojih evidencija o prošlogodišnjem prometu ili na temelju međunarodnih sporazuma o zračnom prometu prema kojemu je ona priznata kao takva. (...)

3.1. Primjer isporuke dobara zrakoplovnoj tvrtki oslobođenih plaćanja PDV-a

Primjer 5.:

Hrvatski porezni obveznik isporučuje dobra zrakoplovnoj tvrtki iz inozemstva. Zrakoplovna tvrtka prometuje uz naknadu pretežno na međunarodnim linijama te dostavlja isporučitelju izjavu da se bavi prijevozom putnika te da prometovanje na međunarodnim linijama čini 68% ukupnog obavljenog godišnjeg prijevoza tvrtke.

Hrvatski porezni obveznik izdaje račun za dobra u iznosu od 5.000,00 eura, bez PDV-a.

Sukladno članku 47. stavku 1., točki f) Zakona o PDV-u, plaćanja PDV-a oslobođene su isporuke goriva i dobara za opskrbu zrakoplova koji prometuju uz naknadu pretežno na međunarodnim linijama. Prema članku 116., stavku 4. Pravilnika o PDV-u, smatra se da zrakoplovne tvrtke obavljaju prijevoz dobara i putnika pretežno na međunarodnim linijama ako se više od 50% njihovog ukupnog godišnjeg obavljenog prijevoza odnosi na usluge međunarodnog prijevoza. Zrakoplovna tvrtka dostavlja je isporučitelju izjavu da pruža usluge prijevoza uz naknadu, a međunarodni letovi čine 68% njenog ukupnog godišnjeg obavljenog prijevoza, što predstavlja dokaz da se radi o subjektu koji ima pravo na ostvarivanje oslobođenja za isporuke u vezi s međunarodnim prijevozom iz članka 47. Zakona o PDV-u. Isporučitelj treba izdati račun bez PDV-a, s obveznom napomenom: „Oslobođeno plaćanja PDV-a prema članku 47., stavku 1., točka f) Zakona o PDV-u.“ Izdani račun treba evidentirati kako slijedi:

- **Knjiga izdanih računa – I-RA** – stupac 16 – Ostala oslobođenja,
- **Obrazac PDV** – pozicija I.10. – Ostala oslobođenja

Knjiženje:

| Opis | Iznos | Račun | |
|---------------------------------|-------|----------|-----------|
| | | Duguje | Potražuje |
| 1 | 2 | 3 | 4 |
| 1) Izdavanje računa | | | |
| Potraživanja od kupaca | 1200 | 5.000,00 | |
| Prihodi od prodaje robe | 7521 | | 5.000,00 |
| 2) Razduženje skladišta | | | |
| Nabavna vrijednost prodane robe | 7020 | 3.000,00 | |
| Razduženje robe na skladištu | 660 | | 3.000,00 |

Primjer 6.:

Hrvatski porezni obveznik pruža uslugu slijetanja i parkiranja zrakoplovnoj tvrtki koja je francuski porezni obveznik. Zrakoplovna tvrtka prometuje uz naknadu pretežno na međunarodnim linijama te dostavlja hrvatskom poreznom obvezniku izjavu da se bavi prijevozom

dobara te da prometovanje na međunarodnim linijama čini 52% ukupno obavljenog godišnjeg prijevoza tvrtke.

Hrvatski porezni obveznik izdaje račun za uslugu u iznosu od 1.500,00 eura, bez PDV-a.

Prema članku 47. stavku 1., točki g) Zakona o PDV-u, plaćanja PDV-a oslobođeno je obavljanje usluga koje služe neposredno za potrebe zrakoplova iz članka 47., stavka 1., točke e) Zakona o PDV-u ili njihovog tereta. Spomenute usluge su, sukladno članku 116., stavku 6. Pravilnika o PDV-u, među ostalim, usluge prihvata i otpreme zrakoplova (navođenje, izvođenje, parkiranje, grijanje, hlađenje, utovar i istovar zrakoplova..) te rutne i terminalne usluge (usluge, slijetanja, polijetanja i prelijetanja).

Sukladno članku 116., stavku 4. Pravilnika o PDV-u, smatra se da zrakoplovne tvrtke obavljaju prijevoz dobara i putnika pretežno na međunarodnim linijama ako se više od 50% njihovog ukupnog godišnjeg obavljenog prijevoza odnosi na usluge međunarodnog prijevoza. Zrakoplovna tvrtka dostavlja je isporučitelju izjavu da pruža usluge prijevoza uz naknadu, a međunarodni letovi čine 52% njenog ukupnog godišnjeg obavljenog prijevoza, što predstavlja dokaz da se radi o subjektu koji ima pravo na ostvarivanje oslobođenja za isporuke u vezi s međunarodnim prijevozom iz članka 47. Zakona o PDV-u. Isporučitelj treba izdati račun bez PDV-a, s obveznom napomenom: „Oslobođeno plaćanja PDV-a prema članku 47., stavku 1., točka f) Zakona o PDV-u.“ Izdani račun treba evidentirati kako slijedi:

- **Knjiga izdanih računa – I-RA** – stupac 16 – Ostala oslobođenja,
- **Obrazac PDV** – pozicija I.10. – Ostala oslobođenja

Knjiženje:

| Opis | Iznos | Račun | |
|--------------------------------------|-------|----------|-----------|
| | | Duguje | Potražuje |
| 1 | 2 | 3 | 4 |
| 1) Izdavanje računa | | | |
| Potraživanja od kupaca iz inozemstva | 121 | 1.500,00 | |
| Prihodi od usluga na ino tržištu | 750 | | 1.500,00 |

U slučaju da zrakoplovna tvrtka iz bilo kojeg razloga ne zadovoljava uvjete za primjenu oslobođenja iz članka 47. Zakona o PDV-u, hrvatski isporučitelj, pod uvjetom da zrakoplovna tvrtka posjeduje valjani francuski PDV identifikacijski broj, izdaje račun bez PDV-a, sa napomenom: „Prijenos porezne obveze prema članku 17., stavku 1. Zakona o PDV-u – reverse charge.“ Izdani račun evidentira:

- **Knjiga izdanih računa – I-RA** – stupac 10 – obavljene usluge unutar EU,
 - **Obrazac PDV** – pozicija I.4. – obavljene usluge unutar EU,
 - **Zbirna prijava – ZP** – pozicija 14 – vrijednost obavljenih usluga
- Kad bi primatelj bio porezni obveznik iz treće zemlje, koji ne zadovoljava uvjete za primjenu oslobođenja iz članka 47. Zakona o PDV-u, isporučitelj bi također primijenio prijenos porezne obveze prema članku 17., stavku 1. Zakona o PDV-u, a isporuku bi evidentirao na slijedeći način:
- **Knjiga izdanih računa – I-RA** – stupac 11 – obavljene usluge osobama bez sjedišta u RH,
 - **Obrazac PDV** – pozicija I.5. – obavljene isporuke osobama bez sjedišta u RH.

